



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

16 april 2015*

„Niet-nakoming — Belastingwetgeving — Uitstel van de heffing van belasting over de meerwaarde die bij de overdracht onder bezwarende titel van bepaalde investeringsgoederen is gerealiseerd — Inning van de belasting — Vrijheid van vestiging — Artikel 49 VWEU — Artikel 31 van de EER-Overeenkomst — Verschil in behandeling tussen op het grondgebied van een lidstaat gelegen vaste inrichtingen en op het grondgebied van een andere lidstaat van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte gelegen vaste inrichtingen — Evenredigheid”

In zaak C-591/13,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 20 november 2013,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en W. Roels als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

verweerster,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 november 2014,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* Procestaal: Duits.

Arrest

- 1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland, door bepalingen vast te stellen en te handhaven volgens welke de heffing van belasting over de bij de overdracht onder bezwarende titel van bepaalde investeringsgoederen (hierna: „vervangen goederen”) gerealiseerde meerwaarde wordt uitgesteld, door die meerwaarde „over te dragen” op nieuw verworven of nieuw geproduceerde investeringsgoederen (hierna: „vervangende goederen”), tot aan de verkoop van laatstgenoemde goederen onder voorwaarde echter dat laatstgenoemde goederen deel uitmaken van het vermogen van een op het nationale grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, terwijl een dergelijk uitstel onmogelijk is wanneer die goederen deel uitmaken van het vermogen van een vaste inrichting die de belastingplichtige in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een staat die partij is bij de op 2 mei 1992 ondertekende Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”) heeft, de krachtens artikel 49 VWEU en artikel 31 van de EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Toepasselijke bepalingen

- 2 § 6b, leden 1 tot en met 4, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”) bepaalt:

„(1) Belastingplichtigen die

gronden,

gewassen samen met de grond waarop zij staan, wanneer die gewassen tot een landbouw- of bosbouwbedrijf behoren,

gebouwen of binnenschepen

verkopen, kunnen in het boekjaar waarin de verkoop heeft plaatsgevonden, een bedrag van maximaal de bij die verkoop gerealiseerde meerwaarde aftrekken van de kosten voor de aankoop of de productie van goederen als bedoeld in de tweede zin die in het boekjaar van de verkoop of in het daaraan voorafgaande boekjaar zijn aangekocht of geproduceerd. De aftrek is toegestaan voor de kosten voor de aankoop of de productie van

1. gronden,

indien de meerwaarde bij de verkoop van gronden is gerealiseerd,

2. gewassen samen met de grond waarop zij staan, wanneer die gewassen tot een landbouw- of bosbouwbedrijf behoren,

indien de meerwaarde is gerealiseerd bij de verkoop van gronden of van gewassen samen de grond waarop zij staan,

3. gebouwen,

indien de meerwaarde is gerealiseerd bij de verkoop van gronden, van gewassen samen de grond waarop zij staan, of van gebouwen, of

4. binnenschepen,

indien de meerwaarde is gerealiseerd bij de verkoop van binnenschepen.

Onder de aankoop of productie van gebouwen wordt ook verstaan de uitbreiding, vergroting of verbouwing daarvan. In dat geval kan de meerwaarde slechts worden afgetrokken van de kosten voor de uitbreiding, vergroting of renovatie van de gebouwen.

(2) Als meerwaarde in de zin van lid 1, eerste zin, wordt beschouwd het verschil, na aftrek van de verkoopkosten, tussen de verkoopprijs en de boekwaarde die het verkochte bedrijfsgoed op het tijdstip van de verkoop ervan had. De boekwaarde is de waarde die volgens § 6 aan een bedrijfsgoed moet worden toegekend.

(3) Indien de belastingplichtige de in lid 1 bedoelde aftrek niet heeft verricht, kan hij in de loop van het boekjaar waarin de verkoop heeft plaatsgevonden, een reserve vormen die zijn belastbare winst vermindert. De belastingplichtige kan, binnen de in lid 1, tweede tot en met vierde zin, gestelde perken, een bedrag van maximaal die reserve aftrekken van de kosten voor de aankoop of de productie van bedrijfsgoederen als bedoeld in lid 1, tweede zin, die in de vier volgende boekjaren zijn aangekocht of geproduceerd, en dit in het boekjaar waarin die bedrijfsgoederen zijn aangekocht of geproduceerd. Voor nieuwe gebouwen wordt de termijn van vier jaar op zes jaar gebracht wanneer de bouw ervan is begonnen voor het einde van het vierde boekjaar volgend op dat waarin de reserve is gevormd. De reserve moet ten belope van het afgetrokken bedrag in de winst worden opgenomen. Indien de reserve nog bestaat op het einde van het vierde boekjaar volgend op het boekjaar waarin zij is gevormd, moet zij op dat ogenblik in de winst worden opgenomen, tenzij zij kan worden afgetrokken van de kosten voor het optrekken van gebouwen, met de bouw waarvan op dat tijdstip al is begonnen. Indien de reserve nog bestaat op het einde van het zesde boekjaar volgend op het boekjaar waarin zij is gevormd, moet zij op dat ogenblik in de winst worden opgenomen.

(4) Voor de toepassing van de leden 1 en 3 moet worden voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. de belastingplichtige moet zijn winst overeenkomstig § 4, lid 1, of § 5 bepalen,
2. de verkochte bedrijfsgoederen moeten op het tijdstip van de verkoop ten minste zes jaar ononderbroken deel hebben uitgemaakt van het vermogen van een op het nationale grondgebied gelegen vaste inrichting,
3. de aangekochte of geproduceerde bedrijfsgoederen moeten deel uitmaken van het vermogen van een op het nationale grondgebied gelegen vaste inrichting,
4. de bij de verkoop gerealiseerde meerwaarde mag niet buiten beschouwing worden gelaten bij de berekening van de op het nationale grondgebied belastbare winst, en
5. de aftrek krachtens lid 1 en de vorming en het in de winst opnemen van de reserve krachtens lid 3 moeten in de boekhouding kunnen worden getraceerd.

De aftrek krachtens de leden 1 en 3 is niet toegestaan voor de bedrijfsgoederen die deel uitmaken van een landbouw- of bosbouwbedrijf of in het kader van een zelfstandige activiteit worden gebruikt, wanneer de meerwaarde is gerealiseerd bij de verkoop van bedrijfsgoederen van een industrieel of commercieel bedrijf.”

Precontentieuze procedure

- 3 Op 15 mei 2009 heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland een aanmaningsbrief gezonden. Bij deze brief heeft zij deze lidstaat erop gewezen dat § 6b van het EStG mogelijkwijze onverenigbaar is met het vrije verkeer van kapitaal.

- 4 Bij brief van 13 juli 2009 heeft de Bondsrepubliek Duitsland meegedeeld dat zij het niet eens is met het standpunt van de Commissie, en heeft zij aangevoerd dat de litigieuze regeling niet onder het vrije verkeer van kapitaal valt, maar slechts onder de vrijheid van vestiging en dat zij daarmee verenigbaar is.
- 5 Op 7 mei 2010 heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland een aanvullende aanmaningsbrief gezonden, waarin zij heeft toegegeven dat deze regeling onder de vrijheid van vestiging valt, maar waarin zij na onderzoek van de argumenten van deze lidstaat heeft geoordeeld dat die regeling inbreuk maakt op artikel 49 VWEU en artikel 31 van de EER-Overeenkomst.
- 6 Bij brief van 7 juli 2010 is de Bondsrepubliek Duitsland opgekomen tegen het standpunt van de Commissie en heeft zij herhaald dat de betrokken regeling verenigbaar is met de vrijheid van vestiging.
- 7 Op 30 september 2011 heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland een met redenen omkleed advies gezonden, waarin zij haar in de aanvullende aanmaningsbrief uiteengezette standpunt heeft bevestigd en de Bondsrepubliek Duitsland heeft verzocht, aan dit met redenen omkleed advies te voldoen binnen een termijn van twee maanden te rekenen vanaf de kennisgeving ervan.
- 8 Nadat de Bondsrepubliek Duitsland in haar antwoord van 28 november 2011 had herhaald dat het standpunt van de Commissie onjuist is, heeft deze laatste het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Ontvankelijkheid

- 9 De Bondsrepubliek Duitsland betwist de ontvankelijkheid van het onderhavige beroep op twee gronden betreffende, in wezen, enerzijds te late instelling van het beroep en anderzijds wijziging van het voorwerp van het beroep.

Te late instelling van het beroep

– Argumenten van partijen

- 10 De Bondsrepubliek Duitsland betoogt dat de Commissie niet meer het recht had om een beroep in te stellen omdat zij na afloop van de schriftelijke procedure te lang heeft gewacht om haar beroep in te stellen. De Commissie zou zich aldus schuldig hebben gemaakt aan rechtsmisbruik, omdat geen enkele objectieve reden de vastgestelde vertraging rechtvaardigde. Tijdens die periode zou de Commissie geen enkele inspanning hebben gedaan om een minnelijke oplossing te vinden voor haar geschil met deze lidstaat.
- 11 Bovendien zou rekening moeten worden gehouden met de algemene beginselen van rechtszekerheid en loyale samenwerking. Net zoals de lidstaten verplicht zijn met de Commissie samen te werken om een einde te maken aan een door het Hof vastgestelde niet-nakoming van het VWEU, zou de Commissie tijdens de aan de instelling van een beroep wegens niet-nakoming voorafgaande periode met de betrokken lidstaat moeten samenwerken, alternatieven moeten zoeken voor het beroep en die lidstaat in kennis moeten stellen van de voortgang van haar handelen. Het beginsel van loyale samenwerking zou niet alleen voor de lidstaten, maar ook voor de Commissie gelden.

- 12 De Commissie voert aan dat de in artikel 258 VWEU geformuleerde regels gelden zonder dat zij een bepaalde termijn in acht hoeft te nemen. Bovendien is deze instelling van mening dat de overwegingen voor haar keuze van het tijdstip van de instelling van het beroep wegens niet-nakoming de ontvankelijkheid van dit beroep niet kunnen aantasten.
- 13 Alleen de situatie waarin de betrokken lidstaat wegens de buitensporig lange duur van de precontentieuze procedure moeilijkheden ondervindt om de argumenten van de Commissie te weerleggen, zodat de rechten van de verdediging niet zijn geëerbiedigd, zou laakbaar zijn. De Bondsrepubliek Duitsland heeft echter nooit aangevoerd dat er sprake is van een dergelijke situatie, en er is ook niets dat daarop wijst.

– Beoordeling door het Hof

- 14 Volgens vaste rechtspraak staat het aan de Commissie om te oordelen op welk tijdstip een beroep wegens niet-nakoming wordt ingesteld. De overwegingen die de Commissie daarbij leiden, kunnen de ontvankelijkheid van dit beroep niet aantasten. De in artikel 258 VWEU geformuleerde regels moeten gelden zonder dat de Commissie een bepaalde termijn in acht hoeft te nemen, behalve wanneer een buitensporig lange duur van de precontentieuze procedure het voor de betrokken lidstaat moeilijker kan maken om de argumenten van de Commissie te weerleggen, en zodoende inbreuk wordt gemaakt op de rechten van de verdediging. Het staat aan de betrokken lidstaat om de gevolgen van een dergelijke buitensporig lange duur te bewijzen (zie in die zin arrest Commissie/Litouwen, C-350/08, EU:C:2010:642, punten 33 en 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 15 Zoals de Commissie heeft aangevoerd, heeft de Bondsrepubliek Duitsland zich niet op het bestaan van een dergelijke situatie beroepen. Bijgevolg dient deze door die lidstaat aangevoerde grond voor niet-ontvankelijkheid te worden afgewezen.

Wijziging van het voorwerp van het beroep

– Argumenten van partijen

- 16 De Bondsrepubliek Duitsland betoogt dat het door de Commissie in haar memorie van repliek aangevoerde argument inzake de heffing van belasting over de meerwaarde van het vervangen goed wanneer het vervangende goed kan worden afgeschreven, noch tijdens de precontentieuze procedure noch in het verzoekschrift is aangevoerd. Volgens deze lidstaat moet dit als een wijziging van het voorwerp van het geschil worden beschouwd, zodat het beroep in zijn geheel niet-ontvankelijk is.
- 17 Ter terechtzitting heeft de Commissie daarop geantwoord dat het beroep ontvankelijk is. Uit het verzoekschrift zou duidelijk blijken dat § 6b van het EStG ook geldt voor grensoverschrijdende situaties. Anders dan wordt aanvaard voor een vervangend goed dat niet kan worden afgeschreven, wordt in het geval van een vervangend goed dat wel kan worden afgeschreven, de heffing van belasting over de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde inderdaad slechts volledig uitgesteld tot aan de overdracht onder bezwarende titel van het vervangende goed ten belope van de afschrijvingen van een lager bedrag betreffende laatstgenoemd goed. Dit neemt echter niet weg dat in beide situaties de heffing van de belasting over de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde wordt uitgesteld. Die situaties verschillen slechts wat de omvang van het uitstel betreft. Voor vervangende goederen die niet kunnen worden afgeschreven, duurt dat uitstel tot aan de verkoop van die goederen, terwijl de duur van het uitstel korter kan zijn voor vervangende goederen die wel kunnen worden afgeschreven. Met betrekking tot goederen van laatstgenoemde soort kan de Bondsrepubliek Duitsland krachtens de in de Duitse regeling opgenomen regels inzake afschrijving eisen dat de belasting in termijnen wordt betaald.

– Beoordeling door het Hof

- 18 Vaststaat dat in het onderhavige geval noch de regelmatigheid van het met redenen omklede advies noch de regelmatigheid van de procedure die aan de kennisgeving van dat advies is voorafgegaan, wordt betwist.
- 19 Volgens vaste rechtspraak wordt het voorwerp van een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU afgebakend door het met redenen omklede advies van de Commissie, zodat het beroep op dezelfde overwegingen en middelen dient te berusten als dat advies. Dit vereiste betekent echter niet dat de formulering van de grieven in het dispositief van het met redenen omklede advies en in het petitum van het verzoekschrift steeds volkomen gelijklopend moet zijn, mits het voorwerp van het geschil zoals dat in het met redenen omklede advies is omschreven, niet is verruimd of gewijzigd. De Commissie mag met name haar aanvankelijke grieven in het verzoekschrift preciseren, op voorwaarde echter dat zij het voorwerp van het geschil niet wijzigt (zie arrest Commissie/Polen, C-281/11, EU:C:2013:855, punten 87 en 88 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 20 In het onderhavige geval heeft de Commissie zowel in het kader van de precontentieuze procedure als voor het Hof duidelijk aangegeven dat zij de Bondsrepubliek Duitsland verwijt, door de vaststelling en de handhaving van de regeling van § 6b van het EStG, de uit artikel 49 VWEU en artikel 31 van de EER-Overeenkomst voortvloeiende verplichtingen niet te zijn nagekomen.
- 21 De toepassing van deze regeling heeft, zakelijk weergegeven, tot gevolg dat de inning van de belasting die verschuldigd is over de meerwaarde die is gerealiseerd bij de verkoop van vervangen goederen die deel uitmaken van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, wordt uitgesteld op voorwaarde dat die meerwaarde wordt geherinvesteerd in de aankoop of de productie van vervangende goederen. De belastingplichtige geniet dit fiscale voordeel echter alleen indien de vervangende goederen deel uitmaken van het vermogen van een eveneens op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting. Dit voordeel wordt daarentegen geweigerd indien die goederen deel uitmaken van het vermogen van een vaste inrichting die in een andere lidstaat van de Unie of in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte is gelegen. Dit verschil in behandeling levert volgens de Commissie de gestelde schending van de vrijheid van vestiging op.
- 22 Door in haar memorie van repliek in te gaan op het uitstel van de heffing van belasting over de gerealiseerde meerwaarde volgens de in de Duitse regeling vervatte regels inzake afschrijving met betrekking tot vervangende goederen die kunnen worden afgeschreven, heeft de Commissie slechts – in antwoord op het verwijt van de Bondsrepubliek Duitsland dat zij ten onrechte had gesteld dat de heffing van belasting over de bij verkoop van de vervangende goederen gerealiseerde meerwaarde in alle gevallen wordt uitgesteld tot aan de verkoop van de vervangende goederen – nadere toelichting en een gedetailleerde uiteenzetting verstrekt over de ter ondersteuning van haar vorderingen inzake de gestelde niet-nakoming aangevoerde argumenten, die al in algemene bewoordingen waren geformuleerd in het kader van de precontentieuze procedure en in het verzoekschrift.
- 23 In dit verband dient te worden beklemtoond, dat de omstandigheid dat het tijdstip waarop de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde wordt belast, volgens die regeling afhangt van het antwoord op de vraag of het vervangende goed kan worden afgeschreven, het voorwerp van het geschil niet wijzigt. Ongeacht of het vervangende goed kan worden afgeschreven, wordt de inning van de belasting die verschuldigd is over de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde immers in de twee genoemde gevallen uitgesteld, en de twee betrokken situaties verschillen slechts wat de omvang van dit uitstel betreft. Voor vervangende goederen die niet kunnen worden afgeschreven, kan dat uitstel duren tot aan de verkoop van die goederen, terwijl dat uitstel van kortere duur kan zijn voor goederen die wel kunnen worden afgeschreven. Dat voordeel wordt echter in de twee gevallen slechts verleend ingeval die meerwaarde wordt geherinvesteerd in de aankoop van vervangende goederen die deel uitmaken van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige.

- 24 Het enkele feit dat de Commissie het ter zake van het tijdstip waarop de bij de verkoop van de vervangen goederen gerealiseerde meerwaarde wordt belast, in de precontentieuze fase en in het verzoekschrift alleen heeft gehad over de verkoop van de vervangende goederen, kan dan ook niet aldus worden opgevat dat het wijst op het bestaan van een nieuw middel waaruit een beperking van de omvang van het beroep tot vervangende goederen die niet kunnen worden afgeschreven, zou voortvloeien.
- 25 Vaststaat dus dat de door de Commissie geformuleerde grief in de loop van de precontentieuze en de contentieuze procedure niet is gewijzigd.
- 26 Uit het voorgaande volgt dat het beroep van de Commissie ontvankelijk is.

Ten gronde

Argumenten van partijen

- 27 De Commissie betoogt dat § 6b van het EStG in strijd is met de bepalingen van het VWEU en van de EER-Overeenkomst inzake de vrijheid van vestiging.
- 28 Volgens de Commissie heeft de belastingplichtige volgens die § 6b het recht om de meerwaarde die is gerealiseerd bij de verkoop van bepaalde investeringsgoederen die deel uitmaken van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, op bepaalde vervangende goederen over te dragen zonder dat zij wordt belast, op voorwaarde dat die meerwaarde wordt geherinvesteerd in de aankoop of de productie van deze vervangende goederen. Een dergelijk uitstel van de heffing van belasting over deze meerwaarde is volgens § 6b, lid 4, punt 3, van het EStG echter slechts mogelijk indien die vervangende goederen deel uitmaken van het vermogen van een op dit grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige. Indien die vervangende goederen deel uitmaken van het vermogen van een buiten dit grondgebied gelegen vaste inrichting, wordt de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde volgens de Commissie onmiddellijk belast.
- 29 Een marktdeelnemer zal dus rekening houden met het feit dat een herinvestering buiten het Duitse grondgebied fiscaal minder gunstig is dan een herinvestering op dit grondgebied. Dit verschil in behandeling zou een op het Duitse grondgebied gevestigde vennootschap dus ervan kunnen weerhouden haar activiteiten uit te oefenen via een in een andere lidstaat van de Unie of van de EER dan de Bondsrepubliek Duitsland gelegen vaste inrichting.
- 30 Een dergelijk verschil in behandeling zou geen rechtvaardiging vinden in een objectief verschil in situatie. De Commissie betoogt dat indien de vaste inrichting waarin de herinvestering is verricht, in een andere lidstaat van de Unie of van de EER dan de Bondsrepubliek Duitsland is gelegen, daaruit alleen kan worden afgeleid dat de betrokken marktdeelnemer gebruik heeft gemaakt van de vrijheid van vestiging.
- 31 De aan de territorialiteit van de belasting ontleende rechtvaardigingen zouden geen hout snijden. In het onderhavige geval zou het gaan om meerwaarde die op het Duitse grondgebied is gerealiseerd bij de verkoop van het vervangen goed. De Bondsrepubliek Duitsland zou ontegenzeggelijk het recht hebben belasting te heffen over deze meerwaarde. Dit recht zou overigens doeltreffend worden uitgeoefend door in geval van herinvestering buiten het Duitse grondgebied onmiddellijk belasting te heffen over deze meerwaarde. In deze context zou de fiscale behandeling die vaste inrichtingen op grond van de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting genieten, volstrekt irrelevant zijn.

- 32 Dat hieruit zou kunnen voortvloeien dat de Bondsrepubliek Duitsland de termijn voor betaling van de belasting die verschuldigd is over dergelijke meerwaarde ook moet uitstellen wanneer deze meerwaarde buiten het Duitse grondgebied wordt geherinvesteerd, zoals zij doet in geval van herinvestering op het Duitse grondgebied, zou de verdeling van de bevoegdheid inzake de heffing van belasting over deze meerwaarde onverlet laten.
- 33 De rechtvaardiging op grond van de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren, zou slechts hout snijden wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dat voordeel door bepaalde fiscale heffing. De heffing van belasting over de bij de verkoop van het vervangende goed gerealiseerde meerwaarde zou op zichzelf echter niet het tegenwicht vormen van het uitstel van de heffing van belasting over de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde. Dit fiscale voordeel, te weten het uitstel van de heffing van belasting over laatstbedoelde meerwaarde, zou als tegenwicht hebben de latere heffing van belasting over bij de verkoop van hetzelfde goed gerealiseerde meerwaarde en niet de heffing van belasting over de daarvan verschillende bij de verkoop van het vervangende goed gerealiseerde meerwaarde.
- 34 De bevordering van herstructureringen en herinvesteringen zou evenmin een legitiem doel zijn. Daarbij zou het van geen belang zijn of een dergelijk algemeen en economisch doel in een bijzonder geval een dwingende reden van algemeen belang kan vormen. De Bondsrepubliek Duitsland zou in elk geval gesteld noch aangetoond hebben dat dit doel niet kan worden bereikt zonder discriminerende behandeling van de betrokken grensoverschrijdende herinvesteringen.
- 35 De gebruikte juridische constructie zou ook op zichzelf geen rechtvaardiging vormen. Hetzelfde zou gelden voor de doelstelling van nationale economische ontwikkeling. Het enkele feit dat een fiscaal voordeel in een grensoverschrijdende situatie niet volgens dezelfde techniek kan worden verleend als in een zuiver interne situatie, zou geenszins rechtvaardigen dat die situaties verschillend worden behandeld.
- 36 Verder is de Commissie van mening dat zonder ter zake dienende rechtvaardiging van de betrokken maatregel de vraag naar de evenredigheid van die maatregel niet aan de orde is.
- 37 Wat de administratieve lasten voor de belastingplichtige betreft, zou het Hof in elk geval in zijn arrest *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) hebben geoordeeld dat de belastingplichtige het recht heeft om te opteren voor onmiddellijke belastingheffing of voor uitgestelde belastingheffing. Het onmiddellijk heffen van belasting over de betrokken meerwaarde zou dus niet evenredig zijn.
- 38 De Bondsrepubliek Duitsland is primair van mening dat het beroep ongegrond is. Volgens haar is de situatie van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting niet objectief vergelijkbaar met die van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting. Subsidiar voert die lidstaat aan dat indien een beperking zou worden vastgesteld, deze in elk geval gerechtvaardigd is door dwingende overwegingen van algemeen belang inzake het beginsel van territorialiteit van de belasting en inzake de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren.
- 39 De Bondsrepubliek Duitsland betoogt dat het belastingstelsel waarin de betrokken regeling voorziet, niet van dien aard is dat het de belastingplichtige ervan weerhoudt, in andere lidstaten vaste inrichtingen op te zetten en zijn activiteiten via die inrichtingen uit te oefenen. Het feit van investeringsgoederen die deel uitmaken van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting, niet te kunnen verkopen zonder dat de bij die gelegenheid gerealiseerde meerwaarde wordt belast, zou als zodanig geen rechtstreekse invloed hebben op de activiteiten van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting.

- 40 § 6b van het EStG heeft tot doel de liquide middelen van de ondernemingen te verbeteren en herstructureringen te vergemakkelijken door herinvestering in de onderneming zelf te bevorderen. Dergelijke herinvesteringen zouden noodzakelijk zijn om de productie op peil te houden door de slijtage van de productiegoederen op te vangen en de technische vooruitgang te volgen. Het afzien van het onmiddellijk heffen van belasting over de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde zou de betrokken onderneming in staat stellen zich uit economisch oogpunt aan te passen aan de structurele veranderingen van de productie- en distributietechnieken of aan veranderingen van regionale aard. De herinvestering van deze meerwaarde zou grote herstructureringen van ondernemingen vergemakkelijken en ook voorkomen dat over de bij de verkoop van het betrokken goed gerealiseerde meerwaarde belasting wordt geheven, welke belasting bijzonder hoog zou zijn.
- 41 De fiscale regeling van § 6b van het EStG zou erop neerkomen dat het vervangen goed en het vervangende goed als één enkel goed worden beschouwd wanneer deze twee productiegoederen uit economisch oogpunt inkomsten genereren op het Duitse grondgebied. Dit resultaat zou worden verkregen doordat voor fiscale doeleinden het vervangen goed wordt gelijkgesteld met het vervangende goed. De bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde zou op de balans van de betrokken onderneming worden overgedragen op het vervangende goed. Op die balans zou het vervangen goed worden geacht het bedrijfskapitaal van de betrokken onderneming nooit te hebben verlaten. Deze fictie dat het vervangen goed nog steeds aanwezig is in dit kapitaal, zou uit technisch oogpunt alleen kunnen worden aanvaard ingeval het vervangende goed deel uitmaakt van het vermogen van dezelfde belastingplichtige en dus eveneens onder de heffingsbevoegdheid van de Duitse autoriteiten valt.
- 42 Volgens de bepalingen van de door de Bondsrepubliek Duitsland gesloten overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting zou een vaste inrichting een zelfstandige fiscale entiteit vormen. Het vervangen goed en het vervangende goed zouden zich aldus niet in handen van dezelfde belastingplichtige bevinden, maar in handen zijn van verschillende belastingplichtigen, die door verschillende lidstaten zouden worden belast. Hieruit zou volgen dat het fiscale voordeel waarin de betrokken regeling voorziet, namelijk de mogelijkheid om een aan eenzelfde belastingplichtige toebehorend investeringsgoed op een fiscaal neutrale manier te vervangen, naar de aard ervan in dergelijke omstandigheden niet kan worden toegekend. De Bondsrepubliek Duitsland zou over geen andere techniek beschikken om dit specifieke type van fiscaal voordeel juridisch of in de praktijk toe te kennen in een grensoverschrijdende situatie, daar de bedrijfsgoederen van een buiten haar grondgebied gelegen vaste inrichting niet onder haar heffingsbevoegdheid vallen.
- 43 De bijzondere techniek zou niet willekeurig zijn gekozen om grensoverschrijdende situaties meteen uit te sluiten. Het zou veeleer de enige techniek zijn die het mogelijk maakt om op een uit bedrijfsoogpunt en uit politiek oogpunt verdedigbare wijze een fiscaal voordeel toe te kennen voor herinvesteringen door de ondernemingen.
- 44 Volgens de Bondsrepubliek Duitsland wil de Commissie een speciale regeling van stimulatie van investering en herstructurering voor grensoverschrijdende situaties invoeren die niet geldt voor zuiver interne vennootschappen. Aangezien het Duitse recht niet algemeen voorziet in een dergelijke regeling voor zuiver interne situaties, zou het Unierecht, in de huidige stand ervan, niet de invoering van een bijzondere vorm van uitstel van de heffing van belasting over meerwaarde kunnen eisen. In de huidige stand van harmonisatie van het fiscale recht op het niveau zouden de lidstaten een bepaalde autonomie voor fiscale aangelegenheden genieten. Zij zouden geenszins verplicht zijn hun eigen fiscale stelsel aan te passen aan de verschillende belastingstelsels van de andere lidstaten om ervoor te zorgen dat een vennootschap die ervoor heeft gekozen zich in een bepaalde lidstaat te vestigen, in die lidstaat op dezelfde wijze wordt belast als een vennootschap die ervoor heeft gekozen zich in een andere lidstaat te vestigen. Deze autonomie in fiscale aangelegenheden zou ook impliceren dat een lidstaat de voorwaarden en het belastingniveau voor de verschillende vormen van buiten zijn grondgebied

gelegen inrichtingen van nationale vennootschappen vrij kan bepalen, mits die inrichtingen niet discriminerend worden behandeld ten opzichte van vergelijkbare inrichtingen die op het nationale grondgebied zijn gelegen.

- 45 De fiscale regeling van § 6b van het EStG zou in elk geval worden gerechtvaardigd door de dwingende reden van algemeen belang inzake de noodzaak om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven. Volgens de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting heeft de Bondsrepubliek Duitsland op fiscaal gebied geen enkele bevoegdheid voor het vervangende goed en kan zij dus noch het bedrag van de afschrijvingen van dat goed bepalen noch de belasting heffen waartoe de verkoop van dat goed aanleiding zou geven. Uit technisch oogpunt zou het dus niet mogelijk zijn de regeling van § 6b van het EStG toe te passen op de vervangende goederen van een buiten het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting. Er zou ook geen andere techniek zijn waarmee dit type van fiscaal voordeel juridisch of in de praktijk kan worden toegekend in een grensoverschrijdende situatie.
- 46 Deze fiscale regeling zou ook worden gerechtvaardigd door de dwingende reden van algemeen belang inzake de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren. Er zou een rechtstreeks verband bestaan tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde fiscale heffing. De overdracht van de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde op het vervangende goed zou in de praktijk de vorm hebben van een fictie volgens welke het vervangen goed nog steeds deel uitmaakt van het bedrijfsvermogen van de betrokken onderneming. Uit economisch oogpunt zouden de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde en de bij de verkoop van het vervangende goed gerealiseerde meerwaarde een en dezelfde winst vormen, zodat de heffing van belasting over de bij de verkoop van het vervangende goed gerealiseerde meerwaarde onlosmakelijk verbonden is met de heffing van belasting over de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde. De wijze waarop belasting wordt geheven over het vervangende goed zou dus een integrerend deel van het betrokken fiscale voordeel zijn. Er zou ook een nauw verband bestaan tussen de gunstige fiscale behandeling van de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde en de heffing van belasting over de inkomsten die op het Duitse grondgebied met behulp van het vervangende goed worden behaald.
- 47 Ten slotte zou deze fiscale regeling worden gerechtvaardigd door de dwingende reden van algemeen belang inzake het beleid om herinvestering in de onderneming zelf te stimuleren teneinde de productiegoederen op peil te houden of te moderniseren en de continuïteit van de onderneming en het behoud van de werkgelegenheid te garanderen. Dit doel, namelijk aanmoediging van herinvestering in de onderneming zelf om een nieuw investeringsgoed aan te kopen dat overeenkomt met het verkochte goed, zou slechts kunnen worden bereikt ingeval de heffing van belasting over dit nieuwe goed eveneens onder de bevoegdheid van de Duitse belastingautoriteiten valt.
- 48 Met betrekking tot de evenredigheid van de betrokken maatregel betoogt de Bondsrepubliek Duitsland primair dat ingeval er naar Unierecht geen sprake is van discriminatie of ingeval een dergelijke discriminatie wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, niet hoeft te worden onderzocht of er geen minder belastende maatregelen bestaan.
- 49 Subsidiair is de Bondsrepubliek Duitsland van mening dat de maatregel van § 6b van het EStG, die alleen geldt voor vervangende goederen die deel uitmaken van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting, evenredig is.
- 50 Volgens deze lidstaat is het moeilijk andere even geschikte maatregelen te vinden die voor alle grensoverschrijdende situaties zouden gelden. Deze eventuele maatregelen zouden niet minder belastend zijn, daar zij zowel voor de belastingadministratie als voor de belastingplichtige onredelijke administratieve rompslomp zouden meebrengen.

51 Toepassing van het betrokken uitstel van de heffing van meerwaardebelasting op grensoverschrijdende situaties zou ongewenste gevolgen hebben. De uitbreiding van dit fiscale voordeel tot die situaties zou er rechtstreeks toe kunnen leiden dat investeringsgoederen en productie-inrichtingen buiten het Duitse grondgebied worden gebracht. Volgens deze lidstaat mag echter niet worden verlangd dat door stimulering van herinvestering wordt aangezet tot verplaatsing van de productie naar het buitenland.

Beoordeling door het Hof

52 De Commissie verwijt de Bondsrepubliek Duitsland, zakelijk weergegeven, meerwaarde die wordt gerealiseerd bij de overdracht onder bezwarende titel van bepaalde investeringsgoederen die deel uitmaken van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, in geval van herinvestering van die meerwaarde in bepaalde nieuw aangekochte of geproduceerde vervangende goederen die deel uitmaken van het vermogen van een op het grondgebied van een andere lidstaat van de Unie of van de EER gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, minder gunstig te behandelen dan in geval van een vergelijkbare herinvestering binnen het Duitse grondgebied.

53 De Commissie betoogt dat dit verschil in behandeling de vrijheid van vestiging kan belemmeren en inbreuk maakt op artikel 49 VWEU en artikel 31 van de EER-Overeenkomst.

– Inbreuk op de in artikel 49 VWEU geformuleerde vrijheid van vestiging

54 Volgens artikel 49 VWEU moeten de beperkingen van de vrijheid van vestiging worden opgeheven. Deze vrijheid omvat voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, het recht om hun bedrijfsactiviteit in andere lidstaten uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (arrest Commissie/Denemarken, C-261/11, EU:C:2013:480, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 Deze vrijheid geldt ook voor de verplaatsing van activiteiten van een belastingplichtige uit een lidstaat naar een andere lidstaat (zie in die zin arrest Commissie/Denemarken, C-261/11, EU:C:2013:480, punt 28).

56 Hoewel de bepalingen van het VWEU betreffende de vrijheid van vestiging volgens de bewoordingen ervan het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, verbieden zij ook dat de lidstaat van oorsprong de vestiging van een van zijn burgers of van een naar zijn recht opgerichte vennootschap in een andere lidstaat bemoeilijkt. 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 Commissie/Denemarken, C-261/11, EU:C:2013:480, punten 26 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 In het onderhavige geval heeft de fiscale regeling van § 6b van het EStG tot gevolg dat het voordeel van het uitstel van de inning van de belasting die verschuldigd is over de meerwaarde die is gerealiseerd bij de overdracht onder bezwarende titel van een investeringsgoed dat deel uitmaakt van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat deze meerwaarde wordt geherinvesteerd in de aankoop van vervangende goederen die deel zullen uitmaken van het vermogen van een op hetzelfde grondgebied gelegen inrichting. Een vergelijkbare investering voor de aankoop van vervangende goederen die deel zullen uitmaken van het vermogen van een op het grondgebied van een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, leidt daarentegen tot onmiddellijke heffing van belasting over die meerwaarde.

- 58 Vaststaat dat dit verschil in behandeling ter zake van het uitstel van de inning van de belasting die verschuldigd is over de betrokken meerwaarde een liquiditeitsnadeel kan meebrengen voor de belastingplichtige die deze meerwaarde wil herinvesteren in de aankoop van vervangende goederen voor een op het grondgebied van een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland gelegen vaste inrichting, ten opzichte van de belastingplichtige die een vergelijkbare herinvestering verricht in een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting.
- 59 Dit verschil in behandeling is op zijn minst van dien aard dat het een herinvestering buiten het Duitse grondgebied minder aantrekkelijk maakt dan een herinvestering op het Duitse grondgebied. Bijgevolg kan het, zoals de Commissie stelt, een op het Duitse grondgebied gevestigde belastingplichtige ervan weerhouden zijn activiteiten via een op het grondgebied van een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland gelegen vaste inrichting uit te oefenen.
- 60 Een dergelijk verschil in behandeling vindt geen verklaring in een objectief verschil in situatie. Ten aanzien van een regeling van een lidstaat betreffende de heffing van belasting over op het grondgebied van die lidstaat ontstane meerwaarde is de situatie van een belastingplichtige die deze meerwaarde herinvesteert voor de aankoop van een vervangend goed voor een op het grondgebied van een andere lidstaat gelegen vaste inrichting, ter zake van de heffing van belasting over de meerwaarde die vóór die herinvestering in eerstgenoemde lidstaat is ontstaan, immers vergelijkbaar met die van een belastingplichtige die deze meerwaarde herinvesteert voor de aankoop van een vervangend goed voor een op het grondgebied van die lidstaat gelegen vaste inrichting.
- 61 Hieruit volgt dat de fiscale regeling van § 6b van het EStG de vrijheid van vestiging beperkt door het voordeel van het uitstel van de heffing van belasting over de meerwaarde die is gerealiseerd bij de overdracht onder bezwarende titel van een investeringsgoed dat deel uitmaakt van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting, afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat die meerwaarde wordt geherinvesteerd voor de aankoop van vervangende goederen die deel zullen uitmaken van het vermogen van een op hetzelfde grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige.
- 62 Uitgemaakt dient echter te worden of deze beperking objectief kan worden gerechtvaardigd door in het Unierecht erkende dwingende redenen van algemeen belang.
- 63 Volgens vaste rechtspraak kan een nationale regeling de vrijheid van vestiging slechts beperken indien die beperking is gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang. Bovendien moet die beperking in een dergelijk geval geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is om dat doel te bereiken (zie arrest *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 64 Wat allereerst de rechtvaardiging inzake de noodzaak om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven, betreft, dient eraan te worden herinnerd dat enerzijds deze rechtvaardiging een door het Hof erkend legitiem doel vormt, en anderzijds uit vaste rechtspraak blijkt dat bij gebreke van door de Unie vastgestelde unificatie- of harmonisatiemaatregelen de lidstaten bevoegd blijven om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde onder meer dubbele belasting af te schaffen (arrest *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, punten 46 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 65 In zijn arrest *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) heeft het Hof met betrekking tot een nationale regeling volgens welke de verplaatsing van de feitelijke bestuurszetel van een vennootschap naar nationaal recht naar een andere lidstaat tot de onmiddellijke heffing van belasting over de latente meerwaarde in de verplaatste activa leidde, terwijl in een nationaal kader over dergelijke meerwaarde slechts belasting wordt geheven wanneer zij daadwerkelijk wordt gerealiseerd, geoordeeld dat een dergelijke verplaatsing niet betekent dat de lidstaat van oorsprong moet afzien van zijn recht om belasting te heffen over meerwaarde die vóór genoemde verplaatsing binnen zijn fiscale bevoegdheid is

ontstaan. Het Hof heeft aldus geoordeeld dat een lidstaat volgens het beginsel van territorialiteit van de belasting over de op zijn grondgebied ontstane latente meerwaarde belasting mag heffen op het tijdstip van die verplaatsing. Een dergelijke maatregel strekt er immers toe situaties te vermijden die afbreuk kunnen doen aan het recht van de lidstaat van oorsprong om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden, en kan dus gerechtvaardigd zijn om redenen die verband houden met de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten (zie in die zin arrest *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 66 Het Hof heeft ook geoordeeld dat het evenredig is dat een lidstaat van oorsprong, teneinde de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheid veilig te stellen, de over de op zijn grondgebied ontstane latente meerwaarde verschuldigde belasting bepaalt op het tijdstip waarop zijn bevoegdheid om van de betrokken vennootschap belasting te heffen, ophoudt te bestaan, in dat geval op het tijdstip van de verplaatsing van de feitelijke bestuurszetel naar een andere lidstaat (zie in die zin *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 52).
- 67 Daarentegen is geoordeeld dat een regeling van een lidstaat volgens welke de belasting over de latente meerwaarde die binnen de belastingbevoegdheid van die lidstaat is ontstaan, onmiddellijk moet worden geïnd wanneer de feitelijke bestuurszetel van een vennootschap buiten het grondgebied van die lidstaat wordt gebracht, onevenredig is wanneer er maatregelen bestaan die de vrijheid van vestiging minder belasten dan de onmiddellijke inning van die belasting. In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat aan de belastingplichtige de keuze moest worden gelaten tussen, enerzijds, onmiddellijke betaling van die belasting en, anderzijds, uitgestelde betaling van het bedrag van deze belasting, in voorkomend geval inclusief rente overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling (zie in die zin arresten *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punten 73 en 85, en *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 68 In het onderhavige geval dient te worden beklemtoond dat het gaat om binnen de fiscale bevoegdheid van de Bondsrepubliek Duitsland ontstane meerwaarde die bij de verkoop van het vervangen goed is gerealiseerd. In dit verband dient erop te worden gewezen dat de Commissie niet betwist dat deze lidstaat het recht heeft belasting te heffen over deze meerwaarde.
- 69 Overeenkomstig de in punt 65 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak kan een herinvestering van onder de belastingbevoegdheid van de Bondsrepubliek Duitsland vallende meerwaarde voor de aankoop van vervangende goederen voor een op het grondgebied van een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige niet betekenen dat de Bondsrepubliek Duitsland moet afzien van haar recht om over binnen haar fiscale bevoegdheid ontstane meerwaarde belasting te heffen vóór deze meerwaarde buiten haar grondgebied wordt gebracht, op grond dat deze meerwaarde is geherinvesteerd voor de aankoop van dergelijke vervangende goederen.
- 70 Ook al zou de Bondsrepubliek Duitsland, wegens de herinvestering van de bij de verkoop van de vervangen goederen gerealiseerde meerwaarde voor de aankoop van een vervangend goed dat deel zal uitmaken van het vermogen van een buiten het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, geen belasting mogen heffen over de door deze vervangende goederen gegenereerde inkomsten, deze lidstaat verliest daarom nog niet het recht om belasting te heffen over de bij de verkoop van de vervangen goederen gerealiseerde meerwaarde die vóór die herinvestering binnen haar fiscale bevoegdheid op haar grondgebied is ontstaan. Dit recht wordt overigens uitgeoefend door bij een dergelijke herinvestering onmiddellijk belasting te heffen over die meerwaarde.
- 71 In het onderhavige geval is het in dit verband van geen enkel belang of het daarbij gaat om een latente dan wel om een gerealiseerde meerwaarde. Van belang is immers dat in het kader van vergelijkbare transacties die volledig binnen één lidstaat worden verricht, anders dan in het kader van een grensoverschrijdende transactie, niet onmiddellijk belasting wordt geheven over de betrokken meerwaarde.

- 72 Ofschoon de heffing van belasting over de betrokken meerwaarde naar aanleiding van de herinvestering van die meerwaarde voor de aankoop van vervangende goederen buiten het nationale grondgebied gerechtvaardigd kan zijn om redenen inzake de noodzaak om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven, gaat, zoals uit punt 67 van het onderhavige arrest blijkt, een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke in alle gevallen de belasting over deze meerwaarde onmiddellijk wordt geïnd wanneer deze meerwaarde buiten het nationale grondgebied wordt geherinvesteerd, in elk geval wegens het bestaan van maatregelen die de vrijheid van vestiging minder aantasten dan onmiddellijke belastingheffing, verder dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van het doel inzake handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten.
- 73 Het volstaat eraan te herinneren dat volgens de rechtspraak van het Hof aan de belastingplichtige de keuze dient te worden gelaten tussen enerzijds het dragen van de administratieve lasten die verband houden met het uitstel van de betrokken belastingheffing, 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 *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 77).
- 74 De betrokken beperking kan vervolgens slechts worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren, dat het Hof als een dwingende reden van algemeen belang heeft erkend. Een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging kan slechts slagen indien wordt bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de opheffing van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing (arresten *Commissie/Portugal*, C-345/05, EU:C:2006:685, punt 29, en *Commissie/Zweden*, C-104/06, EU:C:2007:40, punt 26).
- 75 In het onderhavige geval is er echter geen dergelijk rechtstreeks verband. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, heeft het betrokken fiscale voordeel, te weten het uitstel van de heffing van belasting over de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde, in weerwil van de voor het toekennen van dit fiscale voordeel gekozen techniek, als tegenwicht de latere heffing van belasting over de bij de verkoop van ditzelfde goed gerealiseerde meerwaarde en niet de heffing van belasting over de daarvan verschillende meerwaarde die is gerealiseerd bij de verkoop van het vervangende goed.
- 76 Wat ten slotte het met de betrokken nationale regeling nagestreefde doel betreft, te weten het bevorderen van investering in de onderneming zelf en van herstructurering van de onderneming om het voortbestaan ervan en het behoud van de werkgelegenheid op het Duitse grondgebied te waarborgen, en voor zover dergelijke overwegingen in bepaalde gevallen en onder bepaalde voorwaarden een aanvaardbare rechtvaardiging kunnen vormen voor een nationale regeling die een fiscaal voordeel toekent aan natuurlijke personen of rechtspersonen (zie in die zin arrest *Geurts en Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, punt 26), blijkt niet dat dit doel alleen kan worden bereikt indien het vervangende goed eveneens onder de belastingbevoegdheid van de Duitse autoriteiten valt.
- 77 Dit doel kan worden bereikt zonder te voorzien in een verplichting tot investering op het grondgebied van de betrokken lidstaat. Dit doel wordt immers op dezelfde wijze bereikt ingeval de belastingplichtige ervoor opteert de bij de verkoop van het vervangen goed gerealiseerde meerwaarde te herinvesteren voor de aankoop van een vervangend goed dat deel zal uitmaken van het vermogen van zijn op het grondgebied van een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland gelegen vaste inrichting. In weerwil van de fiscale kwalificatie van een buiten het nationale grondgebied gelegen vaste inrichting door de belastingverdragen en in weerwil van het fiscale statuut van het vervangende goed volgens die verdragen, zal het vervangende goed in elk geval een band hebben met de economische activiteit van de belastingplichtige en bijgevolg bijdragen aan het bevorderen van investering in de onderneming zelf

en van herstructurering van de onderneming en aldus het voortbestaan van deze economische activiteit kunnen waarborgen (zie in die zin arrest Commissie/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, punten 31-33 en 35).

- 78 In dit verband is de enkele omstandigheid dat in geval van herinvestering buiten het nationale grondgebied mogelijkerwijze een andere lidstaat bevoegd is om belasting te heffen over de door het vervangende goed gegenereerde inkomsten, niet ter zake dienend. In dit verband hoeft er slechts op te worden gewezen dat volgens vaste rechtspraak een zuiver economische doelstelling, zoals het streven naar verhoging van de nationale belastinginkomsten, geen dwingende reden van algemeen belang kan vormen die een beperking van een door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheid kan rechtvaardigen (zie arresten Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punten 48 en 59, en DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., EU:C:2012:55248, punt 50).
- 79 In die omstandigheden dient te worden geoordeeld dat de door de Commissie geformuleerde grief inzake schending van artikel 49 VWEU gegrond is.

– Schending van artikel 31 van de EER-Overeenkomst

- 80 De in artikel 31 van de EER-Overeenkomst geformuleerde regels die beperkingen van de vrijheid van vestiging verbieden, zijn gelijk aan die van artikel 49 VWEU. Het Hof heeft dan ook gepreciseerd dat de regels van de EER-Overeenkomst en die van het VWEU op het betrokken gebied uniform moeten worden uitgelegd (arrest Commissie/Denemarken, C-261/11, EU:C:2013:480, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 81 De Unierechtspraak inzake beperkingen van de uitoefening van de vrijheden van verkeer binnen de Unie kan echter niet integraal worden getransponeerd naar de door de EER-Overeenkomst gewaarborgde vrijheden, aangezien het gebruik van laatstgenoemde vrijheden binnen een andere juridische context valt (arrest Commissie/Denemarken, C-261/11, EU:C:2013:480, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 82 In het onderhavige geval heeft de Bondsrepubliek Duitsland niet aangegeven om welke redenen de overwegingen inzake de door artikel 49 VWEU verboden belemmering van de vrijheid van vestiging en het ontbreken van rechtvaardiging daarvan, niet mutatis mutandis kunnen gelden voor artikel 31 van de EER-Overeenkomst. In die omstandigheden dient te worden geoordeeld dat de door de Commissie geformuleerde grief inzake schending van artikel 31 van de EER-Overeenkomst eveneens gegrond is.
- 83 Gelet op een en ander dient te worden vastgesteld dat de Bondsrepubliek Duitsland, door de fiscale regeling van § 6b van het EStG vast te stellen en te handhaven, volgens welke het voordeel van het uitstel van de heffing van belasting over de meerwaarde die is gerealiseerd bij de overdracht onder bezwarende titel van een investeringsgoed dat deel uitmaakt van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat die meerwaarde wordt geherinvesteerd voor de aankoop van vervangende goederen die deel zullen uitmaken van het vermogen van een op hetzelfde grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, de krachtens artikel 49 VWEU en artikel 31 van de EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

- ⁸⁴ Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie veroordeling van de Bondsrepubliek Duitsland in de kosten heeft gevorderd en deze laatste met betrekking tot al haar middelen in het ongelijk is gesteld, dient de Bondsrepubliek Duitsland te worden verwezen in de kosten.

Het Hof (Derde kamer) verklaart:

- 1) **Door de fiscale regeling van § 6b van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting) vast te stellen en te handhaven, volgens welke het voordeel van het uitstel van de heffing van belasting over de meerwaarde die is gerealiseerd bij de overdracht onder bezwarende titel van een investeringsgoed dat deel uitmaakt van het vermogen van een op het Duitse grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde dat die meerwaarde wordt geherinvesteerd voor de aankoop van vervangende goederen die deel zullen uitmaken van het vermogen van een op hetzelfde grondgebied gelegen vaste inrichting van de belastingplichtige, is de Bondsrepubliek Duitsland de krachtens artikel 49 VWEU en artikel 31 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.**
- 2) **De Bondsrepubliek Duitsland wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen