



Datum van inontvangstneming : 01/12/2020

Zaak C-556/20

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

23 oktober 2020

Verwijzende rechter:

Conseil d'État (Frankrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

23 oktober 2020

Verzoeksters:

██████████ Electric SA e.a.

Verweerders:

Premier ministre

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

[OMISSIS]

Gelet op de hiernavolgende procedure:

[OMISSIS] vorderen [verzoeksters] [OMISSIS] van de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk):

1°) nietigverklaring, wegens misbruik van bevoegdheid, van de administratieve commentaren [OMISSIS], bekendgemaakt in de basisdocumentatie van 1 november 1995;

2°) nietigverklaring, wegens misbruik van bevoegdheid, van de administratieve commentaren [OMISSIS], bekendgemaakt in het Bulletin officiel des impôts (officiële gids met commentaren van de Franse belastingdienst) nr. 62 van 30 maart 2001;

[OMISSIS]

Verzoekende vennootschappen betogen dat de aangevochten commentaren de bepalingen tot invoering van de roerende voorheffing van artikel 223 sexies van

de Code général des impôts (algemeen belastingwetboek, Frankrijk) herhalen, welke bepalingen zelf onverenigbaar zijn met artikel 4 van richtlijn 90/435/EG van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor [Or. 2] moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, aangezien de roerende voorheffing neerkomt op een fiscale maatregel van de lidstaat van een moedermaatschappij waarbij belasting wordt geheven naar aanleiding van de dividenduitkering door de moedermaatschappij en de belastbare grondslag de bedragen van de uitgekeerde dividenden omvat, met inbegrip van die welke afkomstig zijn van de niet-ingezeten dochterondernemingen van deze moedermaatschappij.

[OMISSIS] [D]e Ministre de l'économie, des finances et de la relance (minister van Economie, Financiën en Economische heropleving, Frankrijk) concludeert tot afwijzing van de vordering [wegens niet-ontvankelijkheid en ongegrondheid].

[OMISSIS]

[Verzoekende vennootschappen vragen dat er een prioritaire grondwettigheidsvraag, in wezen over het gelijkheidsbeginsel, wordt voorgelegd.]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 3]

[OMISSIS]

Volgens [een van de verzoekende vennootschappen] [OMISSIS] herhalen de aangevochten commentaren de bepalingen tot invoering van de roerende voorheffing van artikel 223 sexies van de code général des impôts, welke artikelen zelf onverenigbaar zijn met:

- artikel 4 van richtlijn 90/435/EG van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, aangezien de roerende voorheffing neerkomt op een fiscale maatregel van de lidstaat van een moedermaatschappij waarbij belasting wordt geheven naar aanleiding van de dividenduitkering door de moedermaatschappij waarvan de belastbare grondslag de bedragen van de uitgekeerde dividenden omvat, met inbegrip van die welke afkomstig zijn van de niet-ingezeten dochterondernemingen van de moedermaatschappij;

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 4] [OMISSIS]

Gezien:

[OMISSIS]

- het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie;
- richtlijn 90/435/EG van de Raad van 23 juli 1990;
- het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 12 februari 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82);
- de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), en 4 oktober 2018, Commissie/Frankrijk (Roerende voorheffing) (C-416/17, EU:C:2018:811);
- de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 17 mei 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379), en AFEP e.a. (C-365/16, EU:C:2017:378);

[OMISSIS]

Overwegende het volgende:

[OMISSIS] **[Or. 5]** [OMISSIS] [voeging van de verschillende gedingen]

De door de Minister aangevoerde middelen van niet-ontvankelijkheid:

[OMISSIS]

[OMISSIS] [aanvaarding van het middel van niet-ontvankelijkheid voor één van de verzoekende vennootschappen, afwijzing voor de andere verzoekende vennootschappen] **[Or. 6]**

Uitlegging van de bepalingen van artikel 223 *sexies* van de code général des impôts:

6. In de versie die zowel op 1 november 1995 als op 21 maart 2001 van toepassing is, bepaalt artikel 158 bis van de code général des impôts dat personen die dividend ontvangen dat wordt uitgekeerd door Franse vennootschappen, uit dien hoofde beschikken over een inkomen dat bestaat uit de bedragen die zij van de vennootschap ontvangen en een belastingkrediet in de vorm van een krediet op de rekening van de staatskas. Artikel 216 van hetzelfde wetboek bepaalt voorts „*De netto-inkomsten uit deelnemingen die recht geven op toepassing van de belastingregeling voor moedervenootschappen zoals bedoeld in artikel 145, welke een moedervenootschap ontvangt in de loop van een belastingjaar, kunnen in mindering worden gebracht op haar totale nettowinst [...]*”. Bovendien geldt volgens artikel 223 *sexies*, lid 1, eerste alinea, van dit wetboek, in de versie die voortvloeit uit artikel 98 van de loi de Finances pour 1992 (begrotingswet voor 1992) van 30 december 1991: „*[...] [Een] vennootschap [dient], wanneer zij winst uitkeert uit bedragen die niet tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting [...] zijn belast, een voorheffing te betalen die gelijk is*

aan het belastingkrediet zoals berekend volgens artikel 158 bis, en aan die uitkeringen is verbonden. Deze voorheffing is verschuldigd, ongeacht de ontvangers ervan.” Ten slotte luidt artikel 146, lid 2, van hetzelfde wetboek, vóór de intrekking ervan door artikel 93 van de loi de Finances pour 2004 (begrotingswet voor 2004) van 30 december 2003, als volgt: „Wanneer de uitkeringen door een moedermaatschappij aanleiding geven tot toepassing van de in artikel 223 sexies bepaalde voorheffing, wordt deze voorheffing in voorkomend geval verminderd met het bedrag van de belastingkredieten die zijn verbonden aan de opbrengsten uit deelnemingen [...], die zijn geïnd tijdens hooguit de laatste vijf afgesloten boekjaren [...].”

7. In het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie voor recht verklaard dat „de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU in de weg staan aan wettelijke bepalingen van een lidstaat ter voorkoming van de economische dubbele belasting van dividend op grond waarvan een moedermaatschappij de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, mag verrekenen met het belastingkrediet dat aan de uitkering van dat dividend is verbonden indien het dividend een in die lidstaat gevestigde dochteronderneming betreft, maar die deze mogelijkheid niet bieden wanneer dat dividend afkomstig is van een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat, daar volgens die wettelijke bepalingen in dat laatste geval geen belastingkrediet wordt toegekend ter zake van de uitkering van dat dividend door die dochteronderneming.” Dit betekent dat de vennootschap die dividend ontvangt, recht heeft op een belastingkrediet, waardoor kan worden verzekerd dat dividend dat afkomstig is van in Frankrijk gevestigde vennootschappen, en dividend dat afkomstig is van in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde vennootschappen, gelijk worden behandeld.

8. Artikel 4 van richtlijn 90/435/EG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, in de versie die geldt op 1 november 1995 en 21 maart 2001, luidt als volgt:

„1. Wanneer een moedermaatschappij als deelgerechtigde van haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, moet de lidstaat van de moedermaatschappij

 - ofwel zich onthouden van het belasten van deze winst

 - ofwel de winst belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij toestaan dat gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft van haar eigen belasting af te trekken en, in voorkomend geval, het bedrag dat, ingevolge de uitzonderingsbepalingen van artikel 5, door de lidstaat waar de dochteronderneming gevestigd is aan de bron is ingehouden, zulks binnen de grenzen van het bedrag van de overeenstemmende nationale belasting.

2. Iedere lidstaat blijft evenwel bevoegd om te bepalen dat lasten die betrekking hebben op de deelneming en waardeverminderingen die voortvloeien uit de uitkering van de winst van de dochteronderneming, niet aftrekbaar zijn van de belastbare winst van de moedermaatschappij. **[Or. 7]** Indien in dit geval de kosten van beheer met betrekking tot de deelneming forfaitair worden vastgesteld, mag het forfaitaire bedrag niet meer dan 5 % bedragen van de door de dochteronderneming uitkeerde winst.”

[...]

9. Het doel van deze bepalingen, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, met name in het arrest van 25 september 2003, Océ [REDACTED] (C-58/01, EU:C:2003:495), is te voorkomen dat de door een niet-ingezeten dochteronderneming aan een ingezeten moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt belast, eerst bij de dochteronderneming in haar lidstaat van vestiging en vervolgens bij de moedermaatschappij in haar lidstaat van vestiging. Daartoe bieden zij de lidstaten de mogelijkheid te kiezen tussen twee stelsels, het stelsel van vrijstelling en dat van verrekening. De lidstaten blijven evenwel bevoegd om te bepalen dat lasten die betrekking hebben op de deelneming en waardeverminderingen die voortvloeien uit de uitkering van de winst van de dochteronderneming, niet aftrekbaar zijn van de belastbare winst van de moedermaatschappij. Ook volgt uit deze bepaling dat, indien in dat geval de kosten van beheer met betrekking tot de deelneming forfaitair worden vastgesteld, het forfaitaire bedrag niet meer dan 5 % mag bedragen van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst.
10. De keuze voor het stelsel van vrijstelling dan wel van verrekening levert voor de dividend ontvangende vennootschap niet noodzakelijkerwijs hetzelfde resultaat op. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, met name het arrest van 12 februari 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), blijkt dat een lidstaat die bij de uitvoering van een richtlijn heeft gekozen voor een van de door deze richtlijn voorziene alternatieve stelsels, zich niet kan beroepen op de gevolgen of de beperkingen die uit de toepassing van het andere stelsel hadden kunnen voortvloeien. In de artikelen 145 en 216 van de code général des impôts is voor de fiscale behandeling van de binnen de werkingssfeer van de moederdochterrichtlijn vallende winst gekozen voor een vrijstelling, onder voorwaarde dat over een deel van de kosten en lasten die door de moedermaatschappij met betrekking tot haar deelneming in de dochteronderneming zijn gedragen, belasting wordt geheven, welk deel forfaitair is vastgesteld op 5 %. Deze winst is dus voor 95 % vrijgesteld.
11. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, in het bijzonder de arresten van 17 mei 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379), en AFEP e.a. (C-365/16, EU:C:2017:378), volgt nog dat een bronbelasting in de zin van de artikelen 5 en 6 en artikel 7, lid 1, van richtlijn 90/435/EG van de Raad van 23 juli 1990 een belasting is waarvan het belastbare feit bestaat in de uitkering van dividenden of van elke andere opbrengst van de waardepapieren, waarvan de

grondslag de opbrengst van deze waardepapieren is, en waarvan de belastingplichtige de houder van deze waardepapieren is. Dientengevolge, en dat is tussen partijen niet in geschil, is de roerende voorheffing die alleen degene treft die de winst wederuitkeert, naar haar aard geen dergelijke bronbelasting. Uit dezelfde arresten blijkt evenwel dat artikel 4 van richtlijn 90/435/EG van de Raad van 23 juli 1990, dat voorschrijft dat de lidstaat van de moedermaatschappij „zich onthoudt van het belasten van deze winst”, voor de lidstaten een verbod inhoudt om de winst die de moedermaatschappij van haar dochteronderneming heeft ontvangen, bij haar te belasten, zonder een onderscheid te maken naargelang het belastbare feit van de aan de moedermaatschappij opgelegde belasting de ontvangst van die winst dan wel de wederuitkering ervan is. Bijgevolg kan de roerende voorheffing van artikel 223 *sexies* van de code général des impôts binnen de werkingssfeer van deze bepalingen vallen.

12. Wanneer over deze winst bij wederuitkering ervan belasting wordt geheven door de lidstaat van de moedermaatschappij op het niveau van deze maatschappij, waardoor deze winst wordt onderworpen aan een belasting die het in artikel 4, lid 2, van die richtlijn bepaalde maximum van 5 % de facto overschrijdt, zou dit resulteren in een met die richtlijn strijdige dubbele belastingheffing op het niveau van de moedermaatschappij. Het Hof heeft in de hierboven aangehaalde arresten daaruit afgeleid dat **[Or. 8]** artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, welk artikel de inhoud van artikel 4, lid 1, eerste streepje van richtlijn 90/435/EG van de Raad van 23 juli 1990 overneemt, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet „*tegen een fiscale maatregel van de lidstaat van een moedermaatschappij, waarbij wordt voorzien in de inning van een belasting bij de dividenduitkering door de moedermaatschappij waarvan de belastbare grondslag bestaat uit de bedragen van de uitgekeerde dividenden, met inbegrip van die welke afkomstig zijn van de niet-ingezeten dochterondernemingen van de moedermaatschappij*”.
13. Artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435/EG van de Raad van 23 juli 1990 luidt echter als volgt: „Deze richtlijn laat onverlet de toepassing van nationale of verdragsbepalingen, die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van [...] economische dubbele belasting van dividenden, in het bijzonder van de bepalingen betreffende de betaling van belastingkredieten aan de gerechtigde tot de dividenden.” Uit deze bepalingen die zijn uitgelegd in de rechtspraak van het Hof, met name in de arresten van 25 september 2003, Océ [REDACTED] (C-58/01, EU:C:2003:495), en 24 juni 2010, [REDACTED] en General Beverage Europe (C-338/08 en C-339/08, EU:C:2010:364), vloeit voort dat een heffing alleen binnen de werkingssfeer van deze bepalingen valt indien, ten eerste, deze heffing voortvloeit uit bepalingen die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van economische dubbele belasting van dividenden en, ten tweede, de toepassing ervan niet in de weg kan staan aan het door de richtlijn nagestreefde doel.

14. De roerende voorheffing, zoals die was vastgelegd in artikel 223 *sexies* van de code général des impôts, vóór de intrekking van dit artikel door de loi de finances pour 2004 van 30 december 2003, is verschuldigd bij uitkering van winst waarvoor het belastingkrediet is toegekend, wanneer op deze winst geen vennootschapsbelasting tegen het normale tarief is ingehouden. Deze heffing is dan ook een van de wezenlijke bestanddelen van een stelsel ter voorkoming van economische dubbele belasting over uitgekeerde inkomsten, waarmee wordt beoogd te verhinderen dat het aan deze inkomsten verbonden belastingkrediet niet gerechtvaardigd blijkt te zijn gelet op de fiscale last die door de uitkerende vennootschap is gedragen wegens de op de winst ingehouden heffingen, en aldus te voorkomen dat het toekennen van dit belastingkrediet voor de ontvanger van de uitkering resulteert in een onverwachte meevaller. Gelet op met name het met de voorheffing verrekenbare belastingkrediet – dat voor iedere vennootschap die dividend ontvangt onder de voorwaarden en wegens gronden vermeld in punt 7 een recht is dat haar in een eerder stadium toekomt - lijkt de toepassing van deze voorheffing niet in de weg te staan aan het door de richtlijn nagestreefde doel.
15. De uitlegging van de nationale bepalingen en het oordeel over de verenigbaarheid ervan met de richtlijn van 23 juli 1990 hangen af van de vraag of artikel 4 van de richtlijn, gelet op met name artikel 7, lid 2, in de weg staat aan een bepaling als artikel 223 *sexies* van de code général des impôts, die voor de juiste tenuitvoerlegging van een regeling ter afschaffing van economische dubbele belasting over dividenden voorziet in een belastingheffing bij wederuitkering door een moedermaatschappij van winst die aan haar is uitgekeerd door in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde dochterondernemingen.
16. Deze vraag werpt een ernstig uitleggingsprobleem van het Unierecht op.

Prioritaire grondwettigheidsvraag: **[Or. 9]**

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Er is geen reden om deze vraag voor te leggen aan de Conseil constitutionnel (grondwettelijk hof, Frankrijk)].

Andere middelen van de beroepen:

19. Omdat de in punt 15 vermelde vraag, zoals hierboven is gezegd, een ernstig uitleggingsprobleem van het Unierecht opwerpt, moet in de eerste plaats het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU worden verzocht om een prejudiciële beslissing.

[OMISSIS]

[OMISSIS] **[Or. 10]** [OMISSIS]

22. Blijkens het bovenstaande moet de behandeling van de zaken worden geschorst totdat het Hof uitspraak heeft gedaan over deze prejudiciële vraag.

[OMISSIS]

BESLUIT:

[OMISSIS]

Artikel 2: De volgende vraag wordt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voorgelegd: Staat artikel 4 van richtlijn 90/435/EG van 23 juli 1990, gelet op met name artikel 7, lid 2, in de weg aan een bepaling als artikel 223 sexies van de code général des impôts, die voor de juiste tenuitvoerlegging van een regeling ter afschaffing van economische dubbele belasting over dividenden voorziet in een belastingheffing bij de wederuitkering door een moedermaatschappij van winst die aan haar is uitgekeerd door in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigde dochterondernemingen?

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 11] [Or. 12]

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [handtekeningen]