



Datum van inontvangstneming : 04/08/2016

**Zaak C-365/16**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

4 juli 2016

**Verwijzende rechter:**

Conseil d'État (Frankrijk)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

27 juni 2016

**Verzoekende partijen:**

Association française des entreprises privées (AFEP)

Axa

Compagnie générale des établissements Michelin

Danone

ENGIE, voorheen GDF Suez

Eutelsat Communications

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SA

Orange SA

Sanofi SA

Suez Environnement Company

Technip

Total SA

Vivendi

Eurazeo

Safran

Scor SE

Unibail-Rodamco SE

Zodiac Aerospace

**Verwerende partij:**

Ministre des finances et des comptes publics

---

CONSEIL D'ÉTAT

[omissis]

FRANSE REPUBLIEK

IN NAAM VAN HET FRANSE VOLK

ASSOCIATION FRANÇAISE DES ENTREPRISES PRIVÉES (AFEP)

e.a.

De Conseil d'État,

rechtsprekend in bestuursgeschillen,

[omissis]

[omissis]

Gelet op de volgende procedure:

Bij verzoekschrift en een nieuwe memorie, ingeschreven op 22 april en 27 mei 2016 [omissis], hebben Association française des entreprises privées (AFEP) en de vennootschappen Axa, Compagnie générale des établissements Michelin, Danone, Engie, Eutelsat Communications, LVMH Moët Hennessy Louis Vuitton, Orange, Sanofi, Suez Environnement Company, Technip, Total, Vivendi, Eurazeo, Safran, Scor SE, Unibail-Rodamco SE en Zodiac Aerospace de Conseil d'État verzocht:

- 1) lid 70 van instructie BOI-IS-AUT-30-20160302 nietig te verklaren wegens bevoegdheidsoverschrijding;
- 2) de Staat krachtens artikel L. 761-1 van de Code de justice administrative (Frans wetboek bestuursrechtspleging) te veroordelen tot betaling van een bedrag van 5 000 EUR.

AFEP en de andere verzoekende partijen stellen dat lid 70 van de bestreden instructie onwettig is doordat daarin een wetsbepaling – artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts [Frans algemeen belastingwetboek] – is overgenomen die in strijd is met, primair, artikel 4, lid 1, van richtlijn 2011/96/EU van 30 november 2011 en, subsidiair, artikel 5 van diezelfde richtlijn. **[Or. 2]**

Bij twee verweerschriften, ingeschreven op 17 mei en 8 juni 2016, heeft de Ministre des finances et des comptes publics [Franse minister van Financiën en Begroting] geconcludeerd tot afwijzing van het verzoek. Volgens hem zijn de door de verzoeksters aangevoerde middelen ongegrond.

Bij twee memories, ingeschreven op 22 april en 27 mei 2016 [omissis], hebben AFEP en de andere verzoekende partijen ter onderbouwing van hun verzoek de Conseil d'État krachtens artikel 23-5 van ordonnantie nr. 58-1067 van 7 november 1958 verzocht de vraag of artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts in overeenstemming is met de door de Grondwet gewaarborgde rechten en vrijheden voor te leggen aan de Conseil constitutionnel [Franse grondwettelijke raad].

Zij stellen dat deze bepalingen, die van toepassing zijn op het geding en die niet reeds grondwettig zijn verklaard in de overwegingen en het dictum van een beslissing van de Conseil constitutionnel, schending opleveren van het beginsel van gelijkheid voor de wet en het beginsel van gelijkheid voor de belastingen zoals die voortvloeien uit de artikelen 6 en 13 van de Déclaration des droits de l'homme et du citoyen [Franse verklaring van de rechten van de mens en de burger] van 1789.

Bij twee memories, ingeschreven op 17 mei en 8 juni 2016, heeft de Ministre des finances et des comptes publics aangevoerd dat de door de verzoekende partijen aan de orde gestelde prioritaire grondwettigheidsvraag nieuw noch ernstig was.

De prioritaire grondwettigheidsvraag is meegedeeld aan de eerste minister, die geen memorie heeft ingediend.

Bij memories van interventie, ingeschreven op 10 juni 2016, vorderen de vennootschap Apsis en de vennootschap Parfininco primair hetzelfde als in het verzoekschrift is gevorderd en subsidiair concluderen zij dat de Conseil d'État het Hof van de Justitie van de Europese Unie prejudiciële vragen stelt betreffende de verenigbaarheid van een heffing als die welke is opgelegd door artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts met de artikelen 4 en 5 van de richtlijn van 30 november 2011. Zij stellen dat hun interventies ontvankelijk zijn en dat de in het verzoekschrift aangevoerde middelen gegrond zijn.

Gezien de andere stukken van het dossier;

Gezien:

- de grondwet, met name de preambule en de artikelen 61-1 en 88-1;

- het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, met name artikel 267;
- richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011, zoals gewijzigd bij richtlijn 2014/86/EU van 8 juli 2014;
- ordonnantie nr. 58-1067 van 7 november 1958;
- de Code général des impôts en het livre des procédures fiscales [wetboek belastingprocedure];
- wet nr. 2012-958 van 16 augustus 2012;
- wet nr. 2015-1786 van 29 december 2015;
- arrest C-294/99 van 4 oktober 2001 van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen;
- arrest C-284/06 van 26 juni 2008 van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen;
- de Code de justice administrative; **[Or. 3]**

[omissis]

Gelet op de hierna volgende overwegingen:

- 1 Ter onderbouwing van hun verzoek tot nietigverklaring van lid 70 van instructie BOI-IS-AUT-30-20160302 wegens bevoegdheidsoverschrijding werpen Association française des entreprises privées (AFEP) en de andere verzoekende partijen met name een prioritaire grondwettigheidsvraag op en zij stellen daartoe dat de bepalingen van artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts in strijd zijn met het beginsel van gelijkheid voor de wet en het beginsel van gelijkheid voor de belastingen zoals die voortvloeien uit de artikelen 6 en 13 van de Déclaration des droits de l’homme et du citoyen van 1789, wegens de omgekeerde discriminatie die ontstaat als gevolg van de onverenigbaarheid ervan met de bepalingen van richtlijn [2011/96/EU] van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten.
- 2 Artikel 61-1 van de Grondwet van 4 oktober 1958 bepaalt: „*Wanneer in een bij een rechter aanhangig geschil wordt aangevoerd dat een wetsbepaling afbreuk doet aan de door de grondwet gewaarborgde rechten en vrijheden, kan deze vraag door de Conseil d’État of de Cour de cassation, die binnen een bepaalde termijn uitspraak doen, worden verwezen naar de Conseil constitutionnel. Een organieke wet stelt de voorwaarden voor de toepassing van het onderhavige artikel vast.*” Ingevolge artikel 23-5 van de ordonnantie van 7 november 1958

houdende organieke wet op de Conseil constitutionnel, die is vastgesteld ter uitvoering van deze grondwetsbepalingen, moet de prioritaire grondwettigheidsvraag aan de Conseil constitutionnel worden voorgelegd onder de drievoudige voorwaarde dat de bestreden bepaling van toepassing is op het geding of de procedure, niet reeds grondwettig is verklaard in de overwegingen en het dictum van een beslissing van de Conseil constitutionnel, behoudens gewijzigde omstandigheden, en de vraag nieuw of ernstig is.

- 3 Wanneer in een procedure bij de Conseil d'État een middel wordt aangevoerd waarmee wordt beoogd aan te tonen dat een wetsbepaling niet in overeenstemming is met de door de grondwet gewaarborgde rechten en vrijheden, moet de Conseil d'État, die met voorrang beslist over de verwijzing van de grondwettigheidsvraag naar de Conseil constitutionnel, uitspraak doen binnen een termijn van drie maanden. Ingevolge artikel 23-7 van de ordonnantie van 7 november 1958 wordt de vraag naar de Conseil constitutionnel verwezen ingeval de Conseil d'État geen uitspraak doet binnen deze termijn.
- 4 Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie bepaalt: *„Het Hof van Justitie van de Europese Unie is bevoegd, bij wijze van prejudiciële beslissing, een uitspraak te doen a) over de uitlegging van de Verdragen, b) over de geldigheid en de uitlegging van de handelingen van de instellingen, de organen of de instanties van de Unie. Indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen voor een rechterlijke instantie van een der lidstaten, kan deze instantie, indien zij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht voor het wijzen van haar vonnis, het Hof van Justitie verzoeken over deze vraag een uitspraak te doen. Indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen in een zaak aanhangig [Or. 4] bij een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, is deze instantie gehouden zich tot het Hof te wenden.”*
- 5 De hierboven aangehaalde bepalingen van de ordonnantie van 7 november 1958 beletten de bestuursrechter, zijnde de gemeenrechtelijke rechter die uitvoering geeft aan het recht van de Europese Unie, niet dat hij de doeltreffende werking ervan verzekert, hetzij wanneer geen prioritair grondwettigheidsvraag is gerezen, hetzij na afloop van het onderzoek van een dergelijke vraag, hetzij op enig ogenblik tijdens de procedure, wanneer de spoedeisendheid zulks verlangt, teneinde onmiddellijk een einde te maken aan een mogelijk gevolg van de met het Unierecht strijdige wet. De bestuursrechter beschikt over de mogelijkheid om te allen tijde, zodra er reden voor verwijzing bestaat, krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie het Hof van Justitie van de Europese Unie een prejudiciële vraag te stellen. Wanneer de uitlegging of de beoordeling van de geldigheid van een bepaling van het Unierecht beslissend is voor het antwoord op de prioritaire grondwettigheidsvraag, moet de Conseil d'État zich onverwijld wenden tot het Hof van Justitie van de Europese Unie.

- 6 Artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts, zoals gewijzigd bij wet van 29 december 2015 houdende rectificatie van de begrotingswet voor 2015, die van toepassing is op het onderhavige geding, bepaalt onder punt I: „*Franse of buitenlandse vennootschappen of entiteiten die in Frankrijk aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen [...] worden onderworpen aan een extra heffing in deze belasting over het bedrag dat zij uitkeren in de zin van de artikelen 109 tot en met 117 van dit wetboek. De heffing bedraagt 3 % van de uitgekeerde bedragen. Deze heffing geldt echter niet: 1° voor uitkeringen tussen vennootschappen van dezelfde groep in de zin van artikel 223 A of 223 A bis, met inbegrip van de bedragen die door een vennootschap van de groep betaalbaar zijn gesteld in de loop van het eerste boekjaar waarvan het resultaat niet wordt opgenomen in het groepsresultaat indien de uitkering plaatsvindt vóór de gebeurtenis naar aanleiding waarvan deze vennootschap de groep verlaat [...]*”.
- 7 Artikel 1 van richtlijn [2011/96/EU] van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, zoals gewijzigd bij richtlijn 2014/86/EU van 8 juli 2014, bepaalt: „*1. Elke lidstaat past deze richtlijn toe: a) op uitkeringen van winst die door vennootschappen van die lidstaat zijn ontvangen van hun dochterondernemingen uit andere lidstaten; b) op winst die door vennootschappen van die lidstaat is uitgekeerd aan vennootschappen van andere lidstaten, waarvan zij dochterondernemingen zijn [...]*”. Artikel 3 van diezelfde richtlijn bepaalt: „*1. Voor de toepassing van deze richtlijn: a) wordt de hoedanigheid van moedermaatschappij toegekend: i) aan ten minste iedere vennootschap van een lidstaat die voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 en die een deelneming van ten minste 10 % bezit in het kapitaal van een vennootschap van een andere lidstaat die aan dezelfde voorwaarden voldoet; ii) onder dezelfde voorwaarden aan een vennootschap van een lidstaat die een deelneming van ten minste 10 % bezit in het kapitaal van een vennootschap van diezelfde lidstaat welke geheel of gedeeltelijk wordt gehouden door een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van eerstgenoemde vennootschap; b) wordt onder ‚dochteronderneming’ verstaan de vennootschap in het kapitaal waarvan de onder a) bedoelde deelneming wordt gehouden [...]*”. Artikel 4 van diezelfde richtlijn luidt: „*1. Wanneer een moedermaatschappij of haar vaste inrichting, op grond van de deelgerechtigdheid van de moedermaatschappij in haar dochteronderneming, uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, moeten de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van haar vaste inrichting: a) ofwel zich onthouden van het belasten van deze winst [...] b) ofwel de winst belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij en de vaste inrichting toestaan van de verschuldigde belasting af te trekken het gedeelte van de belasting dat betrekking heeft op die winst en betaald is door de dochteronderneming en enigerlei kleindochteronderneming, op voorwaarde dat bij iedere schakel een vennootschap en haar kleindochteronderneming onder de in artikel 2 vastgestelde definities vallen en aan de in artikel 3 gestelde eisen voldoen, tot [Or. 5] het bedrag van de overeenstemmende verschuldigde belasting [...]*”. Artikel 5 van diezelfde richtlijn

bepaalt: „*De door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting.*” Voor de toepassing van de regeling van de moedermaatschappijen heeft Frankrijk geopteerd voor de vrijstellingsregeling van artikel 4, lid 1, onder a), van de richtlijn.

- 8 De verzoekende partijen voeren primair aan dat de extra heffing in de vennootschapsbelasting, die wordt toegepast op alle inkomsten die worden uitgekeerd door een Franse moedermaatschappij in de zin van artikel 3, lid 1, van de richtlijn, daaronder begrepen de heruitkeringen van winst van dochterondernemingen uit andere lidstaten, in werkelijkheid een uitgestelde belasting vormt die over deze winst wordt geheven van de Franse moedermaatschappij, terwijl ingevolge artikel 4, lid 1, onder a), van de richtlijn over deze winst geen belasting mag worden geheven. Volgens hen staan de bepalingen van de richtlijn dus in de weg aan de toepassing van de extra heffing in een dergelijk geval, terwijl – wanneer het gaat om de heruitkeringen van dividenden die een Franse moedermaatschappij heeft ontvangen van een dochteronderneming met zetel in Frankrijk of in een derde land, die niet binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen – de daarmee overeenstemmende dividenden daaraan zijn onderworpen, tenzij de uitkerende vennootschap in aanmerking komt voor de vrijstelling waarin punt 1<sup>o</sup> van artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts voorziet voor vennootschappen van een geïntegreerde groep, in de zin van artikel 223 A van datzelfde wetboek. Daaruit ontstaat dus een omgekeerde discriminatie, die in strijd is met het beginsel van gelijkheid voor de wet en het beginsel van gelijkheid voor de belastingen, zoals gewaarborgd door de artikelen 6 en 13 van de Déclaration des droits de l’homme et du citoyen van 1789.
- 9 De litigieuze belasting draagt de naam „extra heffing in de vennootschapsbelasting” en wordt geheven van de vennootschappen of entiteiten die inkomsten hebben verkregen uit deelnemingen in hun dochterondernemingen op het ogenblik waarop zij deze inkomsten heruitkeren. De wijze van invordering van de extra heffing en de wijze waarop daartegen bezwaar kan worden gemaakt, zijn identiek als in de vennootschapsbelasting. Het belastbare feit van de extra heffing verschilt echter van het belastbare feit in de vennootschapsbelasting, aangezien de heffing niet wordt toegepast bij het verkrijgen van de dividenden maar op het tijdstip waarop zij worden heruitgekeerd door de ontvangende vennootschap. De belastbare grondslag van de extra heffing, waarin onder meer de winstuitkeringen uit gereserveerde winst zijn opgenomen, verschilt van de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting. Bijgevolg doet de vraag of de extra heffing een met artikel 4, lid 1, onder a), van de richtlijn strijdige winstbelasting vormt, een ernstige moeilijkheid rijzen.
- 10 De verzoekende partijen betogen subsidiair dat ingeval de extra heffing niet wordt beschouwd als een door artikel 4, lid 1, van de richtlijn verboden winstbelasting, deze heffing noodzakelijkerwijs een door artikel 5 van de richtlijn verboden bronheffing vormt, aangezien zij wordt toegepast op de winstuitkeringen door in



de Europese Unie gevestigde vennootschappen aan in Frankrijk gevestigde moedermaatschappijen. In dat geval mogen de uitkeringen ten gunste van de moedermaatschappijen die onder de moeder-dochterregeling vallen, niet aan de heffing worden onderworpen, terwijl de heffing kan worden toegepast op Franse vennootschappen die dividenden uitkeren aan in Frankrijk of een derde land gevestigde moedermaatschappijen. Daaruit ontstaat dus een omgekeerde discriminatie, die in strijd is met het beginsel van gelijkheid voor de wet en het beginsel van gelijkheid voor de belastingen. **[Or. 6]**

- 11 De extra heffing heeft als belastbaar feit de dividenduitkering. De belastbare grondslag is het bedrag aan uitgekeerde dividenden. De belastingplichtige is de uitkerende vennootschap. Zoals de minister stelt, geniet de aandeelhouder geen belastingkrediet. Gelet op deze elementen blijkt de extra heffing niet de kenmerken van een bronheffing te vertonen, gelet op de criteria die door het Hof van Justitie van de Europese Unie zijn geformuleerd in met name zijn arrest van 26 juni 2008, *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365). Gelet inzonderheid op het oordeel van het Hof in het arrest van 4 oktober 2001, *Athinaïki Zythopoiia* (C-294/99, EU:C:2001:505), rijst de vraag of ingeval de extra heffing geen door artikel 4, lid 1, onder a), van de richtlijn verboden belasting vormt, zij kan worden beschouwd als een bronheffing, waarvan winstuitkeringen moeten worden vrijgesteld krachtens artikel 5 van die richtlijn.
- 12 Uit het voorgaande volgt dat voor de beoordeling of de bestreden bepalingen verenigbaar zijn met de richtlijn van 30 november 2011 het antwoord op de volgende vragen van belang is:
  - 1° Verzet artikel 4 van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011[1], inzonderheid lid 1, onder a), ervan, zich tegen een heffing als die welke is opgelegd door artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts, die wordt toegepast naar aanleiding van de winstuitkering door een in Frankrijk aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap en waarvan de belastbare grondslag bestaat uit de bedragen aan uitgekeerde winst?
  - 2° Indien de eerste vraag ontkennend dient te worden beantwoord, moet een heffing als die welke is opgelegd door artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts, dan worden beschouwd als een „bronheffing”, waarvan de door een dochteronderneming uitgekeerde winst is vrijgesteld op grond van artikel 5 van de richtlijn?
- 13 De in punt 12 geformuleerde vragen doen een ernstige moeilijkheid in verband met de uitlegging van het Unierecht rijzen.
- 14 Afhankelijk van het antwoord op de hierboven geformuleerde vragen zal de rechter, die moet beslissen of sprake is van bevoegdheidsoverschrijding, hetzij oordelen dat de bestreden bepalingen moeten worden geacht onverenigbaar te zijn met de richtlijn van 30 november 2011, doordat zij geen specifieke regels bevatten

voor de heruitkering van door een Franse moedermaatschappij van een in de Europese Unie gevestigde dochteronderneming ontvangen winst die onder de moeder-dochterregeling valt, hetzij oordelen dat zij niet onverenigbaar met de richtlijn zijn, rekening houdend, in voorkomend geval, met de mogelijkheid om deze bepalingen richtlijnconform uit te leggen. Voor zover de uitlegging van de artikelen 4 en 5 van de richtlijn voor de rechter geen reden is om de bestreden bepalingen niet op de hierboven vermelde winstuitkeringen toe te passen, kan daaruit geen verschil in fiscale behandeling van de winstuitkeringen voortvloeien in het nadeel van uitkeringen, door een Franse moedermaatschappij, van winst uit Frankrijk of buiten de Unie. In de huidige stand van zaken kan de opgeworpen prioritaire grondwettigheidsvraag niet als ernstig worden beschouwd en is er geen reden om de vraag naar de Conseil constitutionnel te verwijzen.

- 15 Aangezien – zoals hierboven is uiteengezet – de in punt 12 geformuleerde vragen een ernstige moeilijkheid in verband met de uitlegging van het recht van de Europese Unie doen rijzen, is er **[Or. 7]** reden om de vragen voor te leggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie en de uitspraak op het verzoek van AFEP en de andere verzoekende partijen uit te stellen, daaronder begrepen de beslissing over de ontvankelijkheid van de interventies van de vennootschappen Apsis en Parfininco.
- 16 Ingeval de verzoekende partijen, na de beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie, de opgeworpen prioritaire grondwettigheidsvraag opnieuw aan de Conseil d'État voorleggen, belet het gezag van gewijsde van de onderhavige beslissing niet dat opnieuw wordt onderzocht of punt I van artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts in overeenstemming met de grondwet is.

#### BESLUIT:

Artikel 1: [omissis]

Artikel 2: Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden de hierna volgende vragen gesteld:

1° Verzet artikel 4 van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011, inzonderheid lid 1, onder a), ervan, zich tegen een heffing als die welke is opgelegd door artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts, die wordt toegepast naar aanleiding van de winstuitkering door een in Frankrijk aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap en waarvan de belastbare grondslag bestaat uit de bedragen aan uitgekeerde winst?

2° Indien de eerste vraag ontkennend dient te worden beantwoord, moet een heffing als die welke is opgelegd door artikel 235 ter ZCA van de Code général des impôts, dan worden beschouwd als een „bronheffing”, waarvan de door een dochteronderneming uitgekeerde winst is vrijgesteld op grond van artikel 5 van de richtlijn?

Artikel 3: De behandeling van de zaak wordt geschorst [omissis] totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak heeft gedaan op de in artikel 2 geformuleerde vragen.

Artikel 4: [omissis]. [betekening van de beslissing]

[omissis] **[Or. 8]**

In beraad genomen ter zitting van 13 juni 2016 [omissis]

Gelezen ter openbare terechtzitting op 27 juni 2016.

[omissis]

[ondertekeningen]

[omissis]

[omissis]

[omissis]