ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

17 mei 2017 *

„Prejudiciële verwijzing — Gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten — Richtlijn 2011/96/EU — Voorkoming van dubbele belasting — Extra heffing van 3 % in de vennootschapsbelasting”

In zaak C-365/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d’État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) bij beslissing van 27 juni 2016, ingekomen bij het Hof op 4 juli 2016, in de procedure

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, voorheen GDF Suez,

Eutelsat Communications SA,

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,

Orange SA,

Sanofi SA,

Suez Environnement Company SA,

Technip SA,

Total SA,

Vivendi SA,

Eurazeo SA,

Safran SA,

Scor SE,

* Procestaal: Frans.

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA,

tegen

Ministre des Finances et des Comptes publics,

wijst HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail-Rodamco SE en Zodiac Aerospace SA, vertegenwoordigd door G. Blanluet, N. de Boynes en S. Austry, avocats,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas en S. Ghiandoni als gemachtigden,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door C. Pochet en M. Jacobs als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en W. Roels als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 1, onder a), en artikel 5 van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB 2011, L 345, blz. 8), zoals gewijzigd bij richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 (PB 2014, L 219, blz. 40) (hierna: „moeder-dochterrichtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen, enerzijds, Association française des entreprises privées (AFEP) en 17 vennootschappen (hierna: „AFEP e.a.") en, anderzijds, de **ministre des Finances et des Comptes publics** (minister van Financiën en Overheidsrekeningen, Frankrijk) over een beroep tot nietigverklaring van een bestuursrechtelijke doctrine betreffende de extra heffing in de vennootschapsbelasting waaraan een ingezeten moedermaatschappij kan worden onderworpen bij de uitkering van winst, met inbegrip van de winst die zij ontving van haar niet-ingezeten dochterondernemingen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Volgens overweging 3 van de moeder-dochterrichtlijn strekt deze richtlijn ertoe dividenden en andere winstuitkeringen van dochterondernemingen aan hun moedermaatschappijen vrij te stellen van bronbelasting en dubbele belastingheffing van zulke inkomsten op het niveau van de moedermaatschappij te elimineren.

4 In de overwegingen 7 en 9 van die richtlijn staat te lezen:

„(7) Wanneer een moedermaatschappij als deelgerechtigde van haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt, moet de lidstaat van de moedermaatschappij zich onthouden van het belasten van deze winst, of die winst wel belasten, maar de moedermaatschappij dan toestaan het gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft, van haar eigen belasting af te trekken.

[…]

(9) De betaling van uitkeringen van winst aan, en de ontvangst ervan door een vaste inrichting van een moedermaatschappij moet op dezelfde wijze worden behandeld als betalingen tussen een dochteronderneming en een moedermaatschappij. Een en ander dient ook de situatie te omvatten waarin moedermaatschappij en dochteronderneming in dezelfde lidstaat zijn gevestigd, maar de vaste inrichting zich in een andere lidstaat bevindt. Anderzijds blijkt dat situaties waarin de vaste inrichting en de dochteronderneming in dezelfde lidstaat zijn gelegen, onverminderd de beginselen van het Verdrag, door de betrokken lidstaat kunnen worden behandeld op basis van zijn nationale wetgeving."

5 Artikel 4, leden 1 en 3, van die 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 voor zover die winst niet aftrekbaar is bij de dochteronderneming van de moedermaatschappij, en deze winst belasten voor zover die winst aftrekbaar is bij de dochteronderneming van de moedermaatschappij;

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 de artikel 3 gestelde eisen voldoen, tot het bedrag van de overeenstemmende verschuldigde belasting.

[…]

3. Iedere lidstaat blijft 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.

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 uitgekeerde winst."

6 Artikel 5 van de moeder-dochterrichtlijn bepaalt:

„De door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting."

Frans recht

7 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat de Franse Republiek, wat de fiscale behandeling van de binnen de werkingssfeer van de moeder-dochterrichtlijn vallende winst betreft, heeft gekozen voor een stelsel waarbij deze wordt vrijgesteld, behoudens de belasting van een deel van de kosten en de lasten, forfaitair vastgesteld op 5 %, dat overeenkomt met de door de moedermaatschappij gedragen kosten en lasten in verband met haar deelneming in de dochteronderneming die deze winst heeft uitgekeerd. De genoemde winst is dus ten belope van 95 % vrijgesteld.

8 Artikel 235 ter ZCA van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI") bepaalt:

„I. Franse of buitenlandse vennootschappen of entiteiten die in Frankrijk aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, met uitsluiting van de collectieve beleggingsinstellingen die zijn vermeld in II van artikel L. 214-1 van de code monétaire et financier (monetair en financieel wetboek) en degene die voldoen aan de definitie van kleine, middelgrote en micro-ondernemingen in bijlage I bij verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard, 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 […]

[…]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 AFEP e.a. hebben bij de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) een beroep ingesteld tot nietigverklaring van de bestuursrechtelijke doctrine, met name van lid 70 van instructie BOI-IS-AUT-30-20160302 [*Bulletin officiel des finances publiques-impôts* (publicatieblad van openbare financiën en belastingen) van 2 maart 2016], betreffende de bij artikel 235 ter ZCA van de CGI opgelegde extra heffing in de vennootschapsbelasting over uitgekeerde bedragen (hierna: „extra heffing").

10 Tot staving van dit beroep hebben AFEP e.a. op grond van artikel 61-1 van de Constitution (Franse grondwet) een prioritaire grondwettigheidsvraag opgeworpen. Zij betogen eveneens dat de extra heffing, primair, in strijd is met artikel 4, lid 1, van de moeder-dochterrichtlijn, en, subsidiair, met artikel 5 van die richtlijn.

11 De ministre des Finances et des Comptes publics voert aan dat de door AFEP e.a. aangevoerde middelen niet gegrond zijn.

12 De verwijzende rechter is van oordeel dat de uitlegging van de betrokken bepalingen van Unierecht bepalend is voor zijn beslissing over de verwijzing van de prioritaire grondwettigheidsvraag naar de Conseil constitutionnel (grondwettelijk hof, Frankrijk). Ten eerste verduidelijkt hij dat de extra heffing in de vennootschapsbelasting wordt geheven van de vennootschappen of entiteiten die inkomsten hebben verkregen uit deelnemingen in hun dochterondernemingen op het ogenblik waarop zij deze inkomsten wederuitkeren. Bovendien zijn de wijze van invordering van de extra heffing en de wijze waarop daartegen bezwaar kan worden gemaakt identiek aan die in de vennootschapsbelasting.

13 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 wederuitgekeerd door de ontvangende vennootschap.

14 Hij wijst er tevens op dat 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 moeder-dochterrichtlijn strijdige winstbelasting vormt, volgens de verwijzende rechter een ernstige moeilijkheid rijzen.

15 Ten tweede wijst de verwijzende rechter erop dat – rekening houdend met het feit dat die extra heffing als belastbaar feit de dividenduitkering heeft, de belastbare grondslag het bedrag aan uitgekeerde dividenden is, de belastingplichtige de uitkerende vennootschap is en de aandeelhouder geen belastingkrediet geniet – de extra heffing niet de kenmerken van een bronbelasting lijkt te vertonen gelet op de criteria die door het Hof zijn geformuleerd in zijn arrest van 26 juni 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365). Gelet op het arrest van 4 oktober 2001, Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, EU:C:2001:505), stelt de verwijzende rechter zich echter de vraag of de extra heffing, indien zij geen door artikel 4, lid 1, onder a), van die richtlijn verboden belasting vormt, kan worden beschouwd als een „bronbelasting", waarvan winstuitkeringen moeten worden vrijgesteld krachtens artikel 5 van die richtlijn.

16 Daarom heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzet artikel 4 van de moeder-dochterrichtlijn, 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 CGI, dan worden beschouwd als een 'bronbelasting', waarvan de door een dochteronderneming uitgekeerde winst is vrijgesteld op grond van artikel 5 van die richtlijn?"

Verzoek om opening van de mondelinge behandeling

17 Bij brief van 31 maart 2017 heeft de Franse regering verzocht om de mondelinge behandeling te openen, in wezen omdat geen standpunten waren uitgewisseld over de toepassing in het hoofdgeding van de in de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak X (C-68/15, EU:C:2016:886) voorgestelde oplossingen.

18 In dat verband bepaalt artikel 83 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof dat het Hof in elke stand van het geding, de advocaat-generaal gehoord, de opening of de heropening van de mondelinge behandeling kan gelasten, onder meer wanneer het zich onvoldoende voorgelicht acht of

wanneer een partij na afsluiting van deze behandeling een nieuw feit aanbrengt dat van beslissende invloed kan zijn voor de beslissing van het Hof, of wanneer een zaak moet worden beslecht op grond van een argument waarover de partijen hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen.

19 In casu is het Hof, de advocaat-generaal gehoord, van oordeel dat het beschikt over alle gegevens die nodig zijn om uitspraak te doen in de zaak. Bijgevolg hoeft de opening van de mondelinge behandeling niet te worden gelast.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 1, onder a), van de moeder-dochterrichtlijn aldus moet worden uitgelegd dat die bepaling zich verzet tegen een fiscale maatregel van de lidstaat van een moedermaatschappij als in het hoofdgeding, 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.

21 Uit overweging 3 van de moeder-dochterrichtlijn blijkt dat die richtlijn ertoe strekt dubbele belastingheffing van winstuitkeringen van dochterondernemingen aan hun moedermaatschappijen op het niveau van de moedermaatschappij te elimineren.

22 Daartoe laat artikel 4, lid 1, van de moeder-dochterrichtlijn de lidstaten de keuze tussen twee stelsels, namelijk een stelsel van vrijstelling en een stelsel van verrekening. In overeenstemming met de overwegingen 7 en 9 van deze richtlijn preciseert deze bepaling immers dat 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, de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van haar vaste inrichting zich ofwel moeten onthouden van het belasten van deze winst voor zover deze door de dochteronderneming niet kan worden afgetrokken en die winst moeten belasten voor zover deze door de dochteronderneming kan worden afgetrokken, ofwel de winst moeten belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij en de vaste inrichting moeten toestaan om van de verschuldigde belasting het gedeelte van de belasting af te trekken dat betrekking heeft op die winst en betaald is door de dochteronderneming en enigerlei kleindochteronderneming (arrest van vandaag, X, C-68/15, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Lid 3 van dat artikel 4 bepaalt evenwel dat de lidstaten bevoegd blijven 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. Uit deze bepaling blijkt tevens dat indien in dit geval de kosten van beheer met betrekking tot de deelneming forfaitair worden vastgesteld, het bedrag niet meer dan 5 % mag bedragen van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst.

24 Artikel 4 van deze richtlijn beoogt dus te vermijden dat de door een niet-ingezeten dochteronderneming aan een ingezeten moedermaatschappij uitgekeerde winst eerst wordt belast bij de dochterneming in haar staat van vestiging en vervolgens nog eens bij de moedermaatschappij in haar staat van vestiging.

25 In casu dient enerzijds te worden verduidelijkt dat, zoals is vermeld in punt 7 van het onderhavige arrest, de Franse Republiek ervoor heeft gekozen om de winst die afkomstig is van een niet-ingezeten dochteronderneming van een ingezeten moedermaatschappij ten bedrage van 95 % vrij te stellen.

26 Anderzijds dient te worden opgemerkt dat, voor zover de belastbare grondslag van de extra heffing in de vennootschapsbelasting bestaat uit door een moedermaatschappij uitgekeerde dividenden, deze belastbare grondslag ook winst kan bevatten die afkomstig is van dochterondernemingen van deze moedermaatschappijen die in andere lidstaten zijn gevestigd, waardoor op deze winst een belasting wordt geheven die hoger is dan de in artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn bepaalde drempel van 5 %.

27 Bijgevolg rijst de vraag of een dergelijke belasting van die winst in strijd is met de moeder-dochterrichtlijn.

28 Volgens de Franse en de Belgische regering valt de door een moedermaatschappij aan haar aandeelhouders wederuitgekeerde winst niet binnen de werkingssfeer van artikel 4, lid 1, onder a), van de moeder-dochterrichtlijn, omdat deze bepaling uitsluitend van toepassing is wanneer een moedermaatschappij winst ontvangt die door haar dochteronderneming is uitgekeerd.

29 Een dergelijke uitlegging kan niet worden aanvaard.

30 Zoals blijkt uit het arrest van vandaag, X, (C-68/15, punt 78), dient te worden vastgesteld dat deze uitlegging niet voortvloeit uit de bewoordingen van die bepaling, noch uit de context of de doelstellingen ervan.

31 In de punten 79 en 80 van dat arrest X heeft het Hof verduidelijkt dat deze bepaling, door voor te schrijven dat de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van de vaste vestiging „zich onthouden van het belasten van deze winst", de lidstaten verbiedt om de winst die een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij uitkeert te belasten bij de moedermaatschappij of haar vaste inrichting, zonder onderscheid te maken naargelang het belastbaar feit van de aan de moedermaatschappij opgelegde belasting de ontvangst van die winst dan wel de wederuitkering ervan is.

32 Gelet op het feit dat de moeder-dochterrichtlijn overeenkomstig overweging 3 ervan ertoe strekt dubbele belastingheffing over winstuitkeringen door dochterondernemingen aan hun moedermaatschappijen op het niveau van de moedermaatschappij te elimineren, zou een belasting bij wederuitkering van deze winst door de lidstaat van de moedermaatschappij op het niveau van deze maatschappij, waardoor deze winst zou worden onderworpen aan een belasting die het in artikel 4, lid 3, van die richtlijn bepaalde maximum van 5 % overschrijdt, voorts resulteren in een met die richtlijn strijdige dubbele belastingheffing op het niveau van de moedermaatschappij.

33 In deze context dient bovendien te worden opgemerkt dat het van weinig belang is of de nationale belastingmaatregel al dan niet wordt aangemerkt als vennootschapsbelasting. In dat verband kan worden volstaan met de vaststelling dat er voor de toepassing van artikel 4, lid 1, onder a), van de moeder-dochterrichtlijn geen sprake hoeft te zijn van een specifieke belasting. Volgens deze bepaling moet de lidstaat van de moedermaatschappij zich er immers van onthouden om de door haar niet-ingezeten dochteronderneming uitgekeerde winst te belasten. Die bepaling beoogt aldus te vermijden dat de lidstaten fiscale maatregelen nemen die resulteren in een dubbele belasting van die winst voor de moedermaatschappijen.

34 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door punt 105 van het arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), aangezien het Hof zich in dat punt uitsluitend heeft uitgesproken over de verenigbaarheid met de moeder-dochterrichtlijn van bepaalde methoden voor de berekening van het bedrag van de vooruitbetaling van de vennootschapsbelasting wanneer een ingezeten moedermaatschappij dividenden wederuitkeert die zij heeft ontvangen van een niet-ingezeten dochteronderneming, en niet over de verenigbaarheid met die richtlijn van de inning, in een dergelijk geval, van die belasting.

35 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 4, lid 1, onder a), van de moeder-dochterrichtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een fiscale maatregel van de lidstaat van een moedermaatschappij als in het hoofdgeding, 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.

Tweede vraag

36 Gelet op het antwoord op de eerste vraag behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014, moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een fiscale maatregel van de lidstaat van een moedermaatschappij als in het hoofdgeding, 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.

ondertekeningen