ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

11 mei 2023 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Artikel 49 VWEU – Vrijheid van vestiging – Vennootschapsbelasting – Groepsbelasting (Franse ‚fiscale integratie') – Vrijstelling voor door dochtervennootschappen van een fiscaal geïntegreerde groep uitgekeerde dividenden – Ingezeten moedervennootschap – Kapitaalbanden met ingezeten en niet-ingezeten vennootschappen zonder een geïntegreerde fiscale groep te vormen – Vrijstelling voor door niet-ingezeten dochtervennootschappen uitgekeerde dividenden – Niet-aftrekbare kosten en lasten die verband houden met de deelneming – Geen neutralisatie van de heropname van deze kosten en uitgaven"

In de gevoegde zaken C-407/22 en C-408/22,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) bij beslissingen van 14 juni 2022, ingekomen bij het Hof op 20 juni 2022, in de procedures

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

tegen

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22),

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, P. G. Xuereb, T. von Danwitz (rapporteur), A. Kumin en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Frans.

gelet op de opmerkingen van:

– Manitou BF SA, vertegenwoordigd door S. Joalland, S. Laisney, F. Locatelli, en G. Menu-Lejeune, avocats,

– Bricolage Investissement France SA, vertegenwoordigd door M. Dervieux en F. Donnedieu de Vabres, avocats,

– de Franse regering, vertegenwoordigd door R. Bénard en T. Stéhelin als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en W. Roels als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 49 VWEU.

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen, het ene tussen de Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (minister van Economische Zaken, Financiën en Economisch Herstel, Frankrijk; hierna: „minister") en Manitou BF SA (zaak C-407/22), en het andere tussen de minister en Bricolage Investissement France SA (C-408/22), over de teruggaaf aan deze vennootschappen van een deel van de vennootschapsbelasting en de aanvullende belastingen, dat was voldaan over de boekjaren 2011 respectievelijk 2012 en dat overeenkomt met het aandeel voor kosten en lasten dat is heropgenomen in hun resultaten wegens dividenden die zij hebben ontvangen van hun in andere lidstaten dan Frankrijk gevestigde dochtervennootschappen.

Frans recht

3 Artikel 216, I, van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek) bepaalt in de op de feiten van de hoofdgedingen toepasselijke versie (hierna: „CGI") het volgende:

„De netto-inkomsten uit deelnemingen die recht geven op toepassing van de belastingregeling voor moedervennootschappen zoals bedoeld in artikel 145, welke een moedervennootschap in de loop van een belastingjaar ontvangt, kunnen in mindering worden gebracht op haar totale nettowinst, na aftrek van een aandeel voor kosten en lasten.

Het in de eerste alinea bedoelde aandeel voor kosten en lasten is forfaitair bepaald op 5 % van de totale opbrengst uit de deelnemingen, belastingkredieten daaronder begrepen."

4 Artikel 223 A CGI luidt als volgt:

„Een vennootschap kan zich opgeven als enige belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting die is verschuldigd over het totaal van de resultaten van de groep die bestaat uit de genoemde vennootschap en de vennootschappen waarin zij tijdens het boekjaar op duurzame wijze direct of indirect via vennootschappen of vaste inrichtingen van de groep een deelneming van ten minste 95 % bezit […].

[…]

Alleen vennootschappen of vaste inrichtingen die hun toestemming hebben gegeven en waarvan de resultaten onder gemeenrechtelijke voorwaarden of volgens de bepalingen van artikel 214 onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, kunnen deel uitmaken van de vennootschapsgroep. […]”

5 Artikel 223 B CGI bepaalt:

„Het volledige resultaat wordt door de moedervennootschap vastgesteld door optelling van de onder gemeenrechtelijke voorwaarden of volgens de bepalingen van artikel 214 bepaalde resultaten van elk van de vennootschappen van de groep.

Het volledige resultaat wordt verminderd met het aandeel voor kosten en lasten in verband met de inkomsten uit deelnemingen die een vennootschap van de groep heeft ontvangen van een vennootschap die langer dan één boekjaar deel van de groep uitmaakt, en in verband met de inkomsten uit deelnemingen die een vennootschap van de groep heeft ontvangen van een tussenvennootschap, waarvoor de moedervennootschap het bewijs levert dat zij afkomstig zijn van inkomsten uit deelnemingen die zijn uitgekeerd door een vennootschap die langer dan één boekjaar deel van de groep uitmaakt, en waarvoor nog geen aanpassingen zijn verricht op grond van deze alinea of de derde alinea.

[…]”

Hoofdgedingen en prejudiciële vraag

Zaak C-407/22

6 Manitou BF heeft in 2011 dividenden ontvangen van in andere lidstaten dan Frankrijk gevestigde dochtervennootschappen die zij onder de belastingregeling voor moedervennootschappen, als bedoeld in de artikelen 145 en 216 CGI, heeft geplaatst. Overeenkomstig dat artikel 216, I, heeft zij deze dividenden in mindering gebracht op haar nettowinst, met uitzondering van een aandeel voor kosten en lasten dat forfaitair is vastgesteld op 5 % van het bedrag van de ontvangen dividenden.

7 Bij bezwaarschrift van 24 december 2014 heeft Manitou BF verzocht om teruggaaf van het deel van de door haar oorspronkelijk verschuldigde vennootschapsbelasting over het in 2011 gesloten belastingjaar, dat overeenstemt met het in haar belastbare winst heropgenomen aandeel, op grond dat deze heropname werd verricht krachtens nationale bepalingen die schending opleveren van de vrijheid van vestiging.

8 Nadat de belastingdienst dit verzoek had afgewezen, is Manitou BF tegen deze beslissing in beroep gegaan. Bij vonnis van 26 september 2017 heeft de tribunal administratif de Montreuil (bestuursrechter in eerste aanleg Montreuil, Frankrijk) haar beroep verworpen. Bij arrest van 27 mei 2021 heeft de cour administrative d’appel de Versailles (bestuursrechter in tweede aanleg Versailles, Frankrijk) het in eerste aanleg gewezen vonnis vernietigd en verklaard dat Manitou BF recht had op teruggaaf van de gevorderde bedragen, omdat artikel 223 B CGI schending opleverde van de vrijheid van vestiging, voor zover het voor een moedervennootschap niet voorzag in de mogelijkheid tot neutralisatie van het heropgenomen aandeel voor kosten en lasten in verband met inkomsten uit deelnemingen die afkomstig waren van in een andere lidstaat dan Frankrijk

gevestigde dochtervennootschappen die voldeden aan de in dat artikel gestelde voorwaarden om in aanmerking te komen voor de fiscale-integratieregeling. In dit verband achtte deze rechter de omstandigheid dat deze moedervennootschap in Frankrijk geen fiscaal geïntegreerde groep had gevormd, hoewel zij er dochtervennootschappen had die daarvoor in aanmerking kwamen, niet relevant.

9 Van mening dat de genoemde rechter ten onrechte had geoordeeld dat artikel 223 B CGI schending opleverde van deze vrijheid, heeft de minister tegen dit arrest cassatieberoep aangetekend bij de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk), de verwijzende rechter. Hij betoogt met name dat de cour administrative d'appel de Versailles blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting en de feiten van de zaak onjuist heeft opgevat door te oordelen dat de omstandigheid dat een moedervennootschap al dan niet ervoor had gekozen om een fiscaal geïntegreerde groep met haar Franse dochtervennootschappen te vormen, geen invloed had op de gegrondheid van het verzoek tot teruggaaf van Manitou BF.

Zaak C-408/22

10 Bricolage Investissement France, een vennootschap die volledig in handen is van de groep Adeo, heeft in 2012 dividenden ontvangen van een Poolse volle dochtervennootschap. Bricolage Investissement France heeft deze dividenden, met het oog op de vaststelling van de verschuldigde vennootschapsbelasting over het in 2012 gesloten belastingjaar, aangegeven volgens de belastingregeling voor moedervennootschappen, als bedoeld in de artikelen 145 en 216 CGI. Overeenkomstig artikel 216, I, van dat wetboek heeft zij het bedrag van deze dividenden in mindering gebracht op haar nettowinst, met uitzondering van een aandeel voor kosten en lasten dat forfaitair is vastgesteld op 5 % van het bedrag van de ontvangen dividenden.

11 Met een naderhand ingediend bezwaar heeft Bricolage Investissement France de belastingdienst verzocht om de van haar Poolse dochtervennootschap ontvangen dividenden volledig te mogen aftrekken, zonder heropname van het aandeel voor kosten en lasten.

12 Nadat dit verzoek was afgewezen, heeft Bricolage Investissement France de tribunal administratif de Montreuil verzocht de teruggaaf te gelasten van een bedrag van 633 352 EUR aan vennootschapsbelasting en aanvullende belastingen die zij over het belastingjaar 2012 had voldaan. Bij vonnis van 10 oktober 2019 heeft deze rechter dit verzoek afgewezen.

13 Bij arrest van 19 oktober 2021 heeft de cour administrative d'appel de Versailles, waarbij Bricolage Investissement France hoger beroep had ingesteld, op grond van de reeds in punt 8 van dit arrest genoemde overwegingen dat vonnis vernietigd en verklaard dat deze vennootschap recht had op teruggaaf van de genoemde belasting ten belope van het aandeel voor kosten en lasten dat zij in haar winst had heropgenomen.

14 Tegen dit arrest heeft de minister cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter. De minister betoogt dat de cour administrative d'appel de Versailles ten onrechte heeft geoordeeld dat artikel 223 B CGI onverenigbaar is met de vrijheid van vestiging, dat hij voorbij is gegaan aan de bepalingen van dat artikel en dat hij de feiten onjuist heeft gekwalificeerd door te oordelen dat een moedervennootschap die geen deel uitmaakt van een fiscaal geïntegreerde groep, de dividenden die zij ontvangt van haar in een andere lidstaat dan Frankrijk gevestigde dochtervennootschappen, die onder het toepassingsgebied van dat artikel vallen, integraal in mindering kan brengen op haar belastbare winst, zonder heropname van voormeld aandeel voor kosten en lasten.

Overwegingen die zowel zaak C-407/22 als zaak C-408/22 betreffen

15 In het licht van de opmerkingen die de partijen in de hoofdgedingen hebben aangevoerd, vraagt de verwijzende rechter zich af welke gevolgen het arrest van 2 september 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524; hierna: „arrest Groupe Steria"), heeft voor de bij hem aanhangige zaken. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat artikel 49 VWEU zich verzet tegen een wettelijke fiscale-integratieregeling van een lidstaat op grond waarvan een moedervennootschap in een groep neutralisatie geniet van de heropname van een aandeel voor kosten en lasten dat forfaitair is vastgesteld op 5 % van het nettobedrag van de door haar van de ingezeten vennootschappen in de fiscale eenheid ontvangen dividenden, terwijl deze wettelijke regeling haar een dergelijke neutralisatie weigert voor dividenduitkeringen van haar in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschappen die, zouden zij ingezetenen zijn geweest, objectief in aanmerking waren gekomen om daarvoor te kiezen.

16 Gelet op de overwegingen van het Hof in voornoemd arrest, heeft de Conseil d'État besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen, die in de zaken C-407/22 en C-408/22 identiek is geformuleerd:

„Verzet artikel 49 [VWEU] zich tegen een wettelijke fiscale-integratieregeling van een lidstaat op grond waarvan een moedervennootschap in een groep neutralisatie geniet van het heropgenomen aandeel voor kosten en lasten in verband met de door haar van ingezeten vennootschappen in de fiscale eenheid ontvangen dividenden alsook, teneinde rekening te houden met het [arrest Groupe Steria], in verband met de dividenduitkeringen van haar in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschappen die, zouden zij ingezetenen zijn geweest, objectief in aanmerking waren gekomen om voor die integratieregeling te kiezen, wanneer deze wettelijke regeling een dergelijke neutralisatie ontzegt aan een ingezeten moedervennootschap die, ondanks bestaande kapitaalbanden met andere ingezeten vennootschappen die de oprichting van een fiscaal geïntegreerde groep mogelijk maakten, ervoor heeft gekozen om niet tot een dergelijke groep toe te treden, en dit zowel voor dividenduitkeringen van haar ingezeten dochtervennootschappen als voor dividenduitkeringen van haar in andere lidstaten gevestigde dochtervennootschappen die, op de vestigingsplaats na, voldoen aan de overige criteria?"

17 Bij beslissing van de president van het Hof van 21 juli 2022 zijn de zaken C-407/22 en C-408/22 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een wettelijke fiscale-integratieregeling van een lidstaat op grond waarvan

– een ingezeten moedervennootschap die heeft gekozen voor fiscale integratie met ingezeten vennootschappen, neutralisatie kan genieten van de heropname van een aandeel voor kosten en lasten dat forfaitair is vastgesteld op 5 % van het nettobedrag van de dividenduitkeringen die zij heeft ontvangen van haar in andere lidstaten gevestigde dochtervennootschappen die, zouden zij ingezetenen zijn geweest, objectief in aanmerking waren gekomen om daarvoor te kiezen,

– terwijl een dergelijke neutralisatie wordt geweigerd aan een ingezeten moedervennootschap die, ondanks het bestaan van kapitaalbanden met andere ingezeten vennootschappen die dat wel mogelijk maken, niet voor een dergelijke fiscale integratie heeft gekozen.

19 Artikel 49, eerste alinea, VWEU bepaalt dat in het kader van de bepalingen van hoofdstuk 2 van titel IV van het derde deel van het VWEU beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden zijn.

20 Volgens vaste rechtspraak moeten alle maatregelen die de uitoefening van de in artikel 49 VWEU gewaarborgde vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als beperkingen van de vrijheid van vestiging worden beschouwd (arrest van 7 september 2022, Cilevičs e.a., C-391/20, EU:C:2022:638, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Ingevolge artikel 49 VWEU moeten de beperkingen van de vrijheid van vestiging dus worden opgeheven. De bepalingen van het VWEU inzake de vrijheid van vestiging strekken volgens de bewoordingen ervan weliswaar tot garantie dat de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst wordt toegepast, maar verzetten zich dus ook ertegen dat de lidstaat van oorsprong de vestiging van een van zijn staatsburgers of van een naar zijn nationaal recht opgerichte vennootschap in een andere lidstaat belemmert (arrest Groupe Steria, punt 14 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt tevens dat de vrijheid van vestiging wordt belemmerd indien een ingezeten vennootschap met een dochtervennootschap of een vaste inrichting in een andere lidstaat door een wettelijke regeling van een lidstaat vanuit fiscaal oogpunt ongunstiger wordt behandeld dan een ingezeten vennootschap met een vaste inrichting of een dochtervennootschap in laatstbedoelde lidstaat (arrest Groupe Steria, punt 15 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Ingevolge de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale bepalingen worden de dividenden die een ingezeten moedervennootschap van een al dan niet ingezeten dochtervennootschap ontvangt in mindering gebracht op de nettowinst van de moedervennootschap, met uitzondering van een aandeel voor kosten en lasten dat forfaitair is vastgesteld op 5 % van het nettobedrag van die dividenden. De kosten en lasten die betrekking hebben op deelnemingen waaruit de van belasting vrijgestelde dividenden voortvloeien, worden namelijk beschouwd als niet-aftrekbaar van de winst van de moedervennootschap.

24 Voor moedervennootschappen die deel uitmaken van een fiscaal geïntegreerde groep in de zin van artikel 223 A CGI wordt evenwel krachtens artikel 223 B CGI deze heropname van het aandeel voor kosten en lasten in de winst van de moedervennootschap geneutraliseerd voor de dividenden die zijn uitgekeerd door haar dochtervennootschappen die deel uitmaken van die groep.

25 Uit deze regeling volgt dat de dividenden die een ingezeten moedervennootschap die deel uitmaakt van een fiscaal geïntegreerde groep ontvangt van haar dochtervennootschappen die tot dezelfde groep behoren, volledig worden afgetrokken van de nettowinst van die moedervennootschap en in die lidstaat dus volledig zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

26 Die bepalingen waren aan de orde in het arrest Groupe Steria, waarin het Hof heeft geoordeeld dat, aangezien krachtens een dergelijke regeling alleen ingezeten vennootschappen deel kunnen uitmaken van een fiscaal geïntegreerde groep, het in geding zijnde belastingvoordeel was voorbehouden aan dividenden van nationale oorsprong. Het Hof heeft geoordeeld dat artikel 49

VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een wettelijke fiscale-integratieregeling van een lidstaat op grond waarvan een moedervennootschap in een groep neutralisatie geniet van de heropname van een aandeel voor kosten en lasten dat forfaitair is vastgesteld op 5 % van het nettobedrag van de door haar van de ingezeten vennootschappen in de fiscale eenheid ontvangen dividenden, terwijl deze wettelijke regeling haar een dergelijke neutralisatie weigert voor dividenduitkeringen van haar in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschappen die, zouden zij ingezetenen zijn geweest, objectief in aanmerking waren gekomen om daarvoor te kiezen.

27 Uit de verzoeken om een prejudiciële beslissing blijkt dat een moedervennootschap in een fiscaal geïntegreerde groep ingevolge het arrest Groupe Steria de neutralisatie kan genieten van de heropname van een aandeel voor kosten en lasten dat forfaitair is vastgesteld op 5 % van het nettobedrag van de door haar ontvangen dividenden, ook wanneer deze afkomstig zijn van niet-ingezeten vennootschappen die, zouden zij ingezetenen zijn geweest, objectief in aanmerking waren gekomen om ervoor te kiezen deel uit te maken van een fiscaal geïntegreerde groep.

28 Bijgevolg volgt uit deze regeling, toegepast in het licht van het arrest Groupe Steria, dat de dividenden die een tot een fiscaal geïntegreerde groep behorende ingezeten moedervennootschap ontvangt van haar dochtervennootschappen in die fiscale groep, alsook van haar niet-ingezeten dochtervennootschappen die, zouden zij ingezetenen zijn geweest, objectief in aanmerking waren gekomen om ervoor te kiezen deel uit te maken van die fiscale groep, volledig worden afgetrokken van de nettowinst van die moedervennootschap en in die lidstaat dus volledig zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

29 Daarentegen zijn dividenden die een niet tot een fiscaal geïntegreerde groep behorende ingezeten moedervennootschap ontvangt van zowel ingezeten als niet-ingezeten dochtervennootschappen slechts gedeeltelijk van die belasting vrijgesteld door de heropname van het aandeel voor kosten en lasten, dat is vastgesteld op 5 %, in de winst van die moedervennootschap.

30 In casu – en anders dan in het arrest Groupe Steria het geval was – maken Manitou BF en Bricolage Investissement France geen deel uit van een fiscaal geïntegreerde groep in de zin van artikel 223 A CGI. Die laatste vennootschappen hadden daarvoor wel kunnen kiezen, wegens hun kapitaalbanden met andere in Frankrijk ingezeten vennootschappen, namelijk in het geval van Manitou BF, met haar ingezeten dochtervennootschappen, en in het geval van Bricolage Investissement France, met haar ingezeten moedervennootschap.

31 Dat neemt niet weg dat volgens de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde nationale regeling alleen in Frankrijk ingezeten vennootschappen kunnen kiezen voor de fiscale-integratieregeling en deel kunnen uitmaken van een fiscaal geïntegreerde groep in deze lidstaat. Manitou BF en Bricolage Investissement France beschikten dus niet over de mogelijkheid om een dergelijke groep te vormen met hun dochtervennootschappen in andere lidstaten dan Frankrijk.

32 In het bijzonder kan een ingezeten moedervennootschap, op grond van deze regeling, op ieder ogenblik voor deze regeling kiezen met haar in Frankrijk gevestigde dochtervennootschappen die aan de voorwaarden voldoen om voor de regeling in aanmerking te komen. Volgens diezelfde regeling kan de ingezeten moedervennootschap voorts de contouren van de integratie vrij kiezen, zonder verplicht te zijn al haar in aanmerking komende ingezeten dochtervennootschappen te integreren.

33 Een ingezeten moedervennootschap heeft daarentegen niet de mogelijkheid om uitsluitend met haar in andere lidstaten gevestigde dochtervennootschappen die –op de vestigingsplaats na – voldoen aan de criteria, voor de fiscale-integratieregeling te kiezen, maar moet noodzakelijkerwijze een fiscaal geïntegreerde groep vormen met ten minste één daarvoor in aanmerking komende ingezeten vennootschap.

34 Hieruit volgt dat een ingezeten moedervennootschap met dochtervennootschappen in Frankrijk altijd in aanmerking kan komen voor het belastingvoordeel bestaande in de neutralisatie van de heropname van het aandeel voor kosten en lasten, door deze optie binnen een door haar vrij gekozen perimeter uit te oefenen, terwijl een ingezeten moedervennootschap die dochtervennootschappen in andere lidstaten heeft, daarvoor niet in aanmerking kan komen behalve wanneer zij reeds deel uitmaakt van een in Frankrijk fiscaal geïntegreerde groep met ingezeten vennootschappen.

35 Een dergelijk verschil in behandeling leidt ertoe dat een moedervennootschap die een in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschap heeft en die niet tot een fiscaal geïntegreerde groep behoort, niet in aanmerking komt voor een belastingvoordeel – zoals de neutralisatie –, en maakt het voor deze moedervennootschap minder aantrekkelijk om haar vrijheid van vestiging uit te oefenen doordat zij ervan wordt afgeschrikt om in andere lidstaten dochtervennootschappen op te richten (zie in die zin arrest Groupe Steria, punt 20).

36 Een dergelijk verschil in behandeling is slechts verenigbaar met de Verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging op voorwaarde dat het betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (arrest van 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Wat de vergelijkbaarheid van de situaties betreft, heeft het Hof met betrekking tot de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde bepalingen reeds geoordeeld dat de omstandigheid dat de door een moedervennootschap ontvangen dividenden die volledige belastingvrijstelling genieten, afkomstig zijn van dochtervennootschappen die deel uitmaken van de fiscaal geïntegreerde groep waartoe de betrokken moedervennootschap eveneens behoort, echter niet neerkomt op een objectief situatieverschil tussen moedervennootschappen dat het geconstateerde verschil in behandeling rechtvaardigt (arrest Groupe Steria, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Het Hof heeft immers geoordeeld dat ten aanzien van een regeling die middels de neutralisatie van de heropname van het aandeel voor kosten en lasten in de winst van de moedervennootschap voorziet in volledige belastingvrijstelling van ontvangen dividenden, de situatie van tot een fiscaal geïntegreerde groep behorende vennootschappen vergelijkbaar is met die van vennootschappen die niet tot een dergelijke groep behoren, ongeacht of het de moedervennootschap dan wel een dochtervennootschap daarvan betreft. In beide gevallen draagt de moedervennootschap de kosten en lasten van haar deelneming in haar dochtervennootschap en kan de door de dochtervennootschap gerealiseerde winst waaruit de uitgekeerde dividenden resulteren in beginsel economisch dubbel of opeenvolgende keren worden belast (zie in die zin arrest Groupe Steria, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 De Franse regering betoogt echter onder verwijzing naar de arresten van 25 februari 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 24), en 12 juni 2014, SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 31), dat de situatie van een belastingplichtige die voor een fiscale-integratieregeling heeft geopteerd, niet objectief vergelijkbaar is met die van een belastingplichtige die deze regeling niet heeft willen genieten.

40 Het is juist dat het Hof dienaangaande in het arrest van 25 februari 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 24), heeft aangegeven dat de situatie van een ingezeten moedervennootschap die met een ingezeten dochtervennootschap een fiscale eenheid wil vormen, uit het oogpunt van de doelstelling van deze belastingregeling objectief vergelijkbaar is met de situatie van een dergelijke moedervennootschap die met een niet-ingezeten dochtervennootschap een fiscale eenheid wil vormen, voor zover beide in aanmerking willen komen voor de voordelen van deze fiscale-integratieregeling, waardoor met name de winst en het verlies van de in de fiscale eenheid opgenomen vennootschappen kunnen worden geconsolideerd op het niveau van de moedervennootschap en de intragroepstransacties fiscaal neutraal kunnen blijven.

41 Evenzo heeft het Hof in het arrest van 12 juni 2014, SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punten 29-31), opgemerkt dat de situaties van ingezeten moedervennootschappen met ingezeten kleindochtervennootschappen objectief vergelijkbaar zijn wat een dergelijke doelstelling betreft, ongeacht of zij deze kleindochtervennootschappen via ingezeten dan wel niet-ingezeten dochtervennootschappen houden, voor zover het in beide gevallen de bedoeling is voor het geheel van de moedervennootschap en de kleindochtervennootschappen de regeling van de fiscale eenheid te verkrijgen.

42 Aangezien het echter een in Frankrijk gevestigde moedervennootschap niet mogelijk is om een fiscaal geïntegreerde groep te vormen met dochtervennootschappen in een andere lidstaat, kan uit het feit dat zij geen dergelijke groep heeft gevormd met ten minste één van haar eventuele in aanmerking komende dochtervennootschappen of andere ingezeten vennootschappen, niet worden afgeleid dat die moedervennootschap geen dergelijke groep wil oprichten en evenmin wil gebruikmaken van een regeling van fiscale integratie met een of meer van haar niet-ingezeten dochtervennootschappen.

43 Voorts moet in het onderhavige geval, zoals blijkt uit de overwegingen in punt 38 van het onderhavige arrest, de situatie van vennootschappen die deel uitmaken van een fiscaal geïntegreerde groep worden geacht vergelijkbaar te zijn met die van vennootschappen die niet tot een dergelijke groep behoren, ten aanzien van een regeling die niet voorziet in een fiscale integratie maar in de volledige belastingvrijstelling van ontvangen dividenden, op grond van het in de hoofdgedingen aan de orde zijnde belastingvoordeel.

44 Uit het voorgaande blijkt dat het in de hoofdgedingen aan de orde zijnde verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die objectief vergelijkbaar zijn.

45 Wat de vraag betreft of dit verschil in behandeling kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, kan worden volstaan met de vaststelling dat noch de verwijzende rechter noch de Franse regering het bestaan van zulke dwingende redenen van algemeen belang heeft aangevoerd.

46 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een wettelijke fiscale-integratieregeling van een lidstaat op grond waarvan

– een ingezeten moedervennootschap die heeft gekozen voor fiscale integratie met ingezeten vennootschappen, neutralisatie kan genieten van de heropname van een aandeel voor kosten en lasten dat forfaitair is vastgesteld op 5 % van het nettobedrag van de dividenduitkeringen die zij heeft ontvangen van haar in andere lidstaten gevestigde dochtervennootschappen die, zouden zij ingezetenen zijn geweest, objectief in aanmerking waren gekomen om daarvoor te kiezen,

– terwijl een dergelijke neutralisatie wordt geweigerd aan een ingezeten moedervennootschap die, ondanks het bestaan van kapitaalbanden met andere ingezeten vennootschappen die dat wel mogelijk maken, niet voor een dergelijke fiscale integratie heeft gekozen.

Kosten

47 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 49 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een wettelijke fiscale-integratieregeling van een lidstaat op grond waarvan

– **een ingezeten moedervennootschap die heeft gekozen voor fiscale integratie met ingezeten vennootschappen, neutralisatie kan genieten van de heropname van een aandeel voor kosten en lasten dat forfaitair is vastgesteld op 5 % van het nettobedrag van de dividenduitkeringen die zij heeft ontvangen van haar in andere lidstaten gevestigde dochtervennootschappen die, zouden zij ingezetenen zijn geweest, objectief in aanmerking waren gekomen om daarvoor te kiezen,**

– **terwijl een dergelijke neutralisatie wordt geweigerd aan een ingezeten moedervennootschap die, ondanks het bestaan van kapitaalbanden met andere ingezeten vennootschappen die dat wel mogelijk maken, niet voor een dergelijke fiscale integratie heeft gekozen.**

ondertekeningen