ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

12 mei 2022 *

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de wetgevingen – Richtlijn 90/435/EEG – Gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten – Artikel 4 en artikel 7, lid 2 – Voorkoming van dubbele economische belasting van dividenden”

In zaak C-556/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d’État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) bij beslissing van 23 oktober 2020, ingekomen bij het Hof op dezelfde dag, in de procedure

Schneider Electric SE,

Axa SA,

BNP Paribas SA,

Engie SA,

Orange SA,

L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude,

tegen

Premier ministre,

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

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, president van de Eerste kamer, waarnemend voor de president van de Tweede kamer, I. Ziemele (rapporteur), T. von Danwitz, P. G. Xuereb en A. Kumin, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

* Procestaal: Frans.

griffier: C. Di Bella, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 september 2021,

gelet op de opmerkingen van:

– Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA, Orange SA, vertegenwoordigd door S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S. Espasa-Mattei, C. Smits en C. Vannini, avocats,

– L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude, vertegenwoordigd door A. Madec en G. Blanluet, avocats,

– de Franse regering, vertegenwoordigd door É. Toutain, E. de Moustier en A.-L. Desjonquères als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en V. Uher als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 oktober 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4 en artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB 1990, L 225, blz. 6).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA en L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude (hierna: „L'Air Liquide"), enerzijds, en de Premier ministre (eerste minister, Frankrijk) en de ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (minister van Economische Zaken, Financiën en Herstel, Frankrijk), anderzijds, over een beroep tot nietigverklaring van de administratieve toelichtingen inzake de roerende voorheffing van artikel 223 sexies van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek, Frankrijk) in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (hierna: „CGI").

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 3 van richtlijn 90/435 luidde:

„Overwegende dat de huidige fiscale voorschriften voor de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten van land tot land aanzienlijke verschillen vertonen en in het algemeen minder gunstig zijn dan de voorschriften voor de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen van dezelfde lidstaat; dat de samenwerking tussen vennootschappen van verschillende lidstaten hierdoor

benadeeld wordt ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van dezelfde lidstaat; dat deze benadeling moet worden opgeheven door invoering van een gemeenschappelijke regeling en dat hergroeperingen van vennootschappen op communautair niveau aldus vergemakkelijkt moeten worden".

4 In artikel 1, lid 1, van deze richtlijn stond te lezen:

„Elke lidstaat past deze richtlijn toe:

– op uitkeringen van winst die door vennootschappen van deze staat zijn ontvangen van hun dochterondernemingen uit andere lidstaten;

– op winst die door vennootschappen van deze staat is uitgekeerd aan vennootschappen van andere lidstaten, waarvan zij dochteronderneming zijn."

5 Artikel 4, leden 1 en 2, van die richtlijn bepaalde:

„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. 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, lid 1, van richtlijn 90/435 luidde:

„De door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt, althans wanneer laatstgenoemde een minimumdeelneming van 25 % bezit in het kapitaal van de dochteronderneming, van bronbelasting vrijgesteld."

7 Artikel 6 van deze richtlijn bepaalde:

„De lidstaat onder wiens wetgeving de moedermaatschappij ressorteert, mag geen belasting aan de bron inhouden op de winst die deze maatschappij van haar dochteronderneming ontvangt."

8 Artikel 7 van die richtlijn luidde:

„1. ‚Bronbelasting' in de zin van deze richtlijn omvat niet de vervroegde betaling of vooruitbetaling (voorheffing) van de vennootschapsbelasting aan de lidstaat waarin de dochteronderneming is gevestigd, die in samenhang met een uitkering van winst aan de moedermaatschappij wordt verricht.

2. Deze richtlijn laat onverlet de toepassing van nationale of verdragsbepalingen die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden, in het bijzonder van de bepalingen betreffende de betaling van belastingkredieten aan de gerechtigde tot de dividenden."

9 Richtlijn 90/435 is ingetrokken bij 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), die in werking is getreden op 18 januari 2012. Niettemin is richtlijn 90/435, gelet op het tijdstip waarop de feiten van het hoofdgeding hebben plaatsgevonden, ratione temporis van toepassing op deze feiten.

10 Artikel 4, leden 1 en 3, van richtlijn 2011/96 bepaalt:

„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 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."

Frans recht

Bepalingen inzake belastingtegoed en voorheffing

11 Artikel 158 bis CGI bepaalde dat personen die door Franse vennootschappen uitgekeerde dividenden ontvingen, in verband daarmee beschikten over inkomsten die bestonden in de bedragen die zij van de vennootschap ontvingen en in een belastingtegoed in de vorm van een openstaande schuldvordering op de schatkist. Dit belastingkrediet was gelijk aan de helft van de daadwerkelijk door de vennootschap betaalde bedragen.

12 In artikel 223 sexies, lid 1, eerste alinea, CGI stond te lezen:

„Wanneer een vennootschap opbrengsten uitkeert uit bedragen waarover te haren laste geen belastingen zijn geheven tegen het [...] normale tarief van de vennootschapsbelasting, is zij [...] verplicht om een voorheffing te betalen die gelijk is aan het bedrag van het in artikel 158 bis bedoelde belastingkrediet dat verband houdt met de uitgekeerde bedragen. Deze voorheffing is verschuldigd ongeacht wie de gerechtigden van de uitgekeerde bedragen zijn."

13 De artikelen 158 bis en 223 sexies CGI zijn met ingang van 1 januari 2005 ingetrokken voor uitgekeerde of ontvangen inkomsten respectievelijk te gebruiken belastingkredieten.

Bepalingen inzake de regeling voor moedermaatschappijen

14 In artikel 145 CGI stond te lezen:

„1. De bij de artikelen 146 en 216 vastgestelde fiscale regeling voor moedermaatschappijen is van toepassing op vennootschappen en andere organisaties die tegen het normale tarief aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn en die deelnemingen bezitten die voldoen aan de volgende voorwaarden:

[...]

b. [...] [D]e deelnemingsbewijzen [moeten] ten minste 10 % van het kapitaal van de emitterende vennootschap uitmaken; [...]."

15 Artikel 146, lid 2, CGI bepaalde:

„Wanneer de door een moedermaatschappij uitgekeerde bedragen leiden tot de toepassing van de in artikel 223 sexies bedoelde voorheffing, wordt deze in voorkomend geval verminderd met het bedrag van de belastingkredieten die verbonden zijn aan de uit de [...] deelnemingen verkregen opbrengsten die geïnd zijn tijdens de boekjaren die de laatste vijf jaar zijn afgesloten."

16 In artikel 216 CGI stond te lezen:

„De door een moedermaatschappij tijdens een boekjaar ontvangen netto-opbrengsten uit deelnemingen als bedoeld in artikel 145 die recht geven op de toepassing van de regeling voor moedermaatschappijen, kunnen in mindering worden gebracht op haar totale nettowinst [...]."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

17 Schneider Electric, Axa, Engie en Orange (hierna gezamenlijk: „Schneider Electric e.a.") alsook BNP Paribas en L'Air Liquide hebben bij de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) beroep ingesteld tot nietigverklaring van de – op 1 november 1995 onder de referenties 4 J 1321 en 4 J 1322 in de basisdocumentatie bekendgemaakte – administratieve toelichtingen inzake artikel 223 sexies CGI, alsmede van de administratieve toelichtingen die vervat zijn in instructie 4 J-1-01 van 21 maart 2001 en die zijn bekendgemaakt in *Bulletin officiel des impôts* nr. 62 van 30 maart 2001.

18 Verzoeksters in het hoofdgeding zijn van mening dat de bestreden toelichtingen de in artikel 223 sexies CGI vervatte bepalingen tot invoering van de roerende voorheffing hernemen, terwijl deze bepalingen zelf onverenigbaar zijn met artikel 4 van richtlijn 90/435 omdat de roerende voorheffing neerkomt op een door de lidstaat van een moedermaatschappij vastgestelde fiscale maatregel die voorziet in de heffing van belasting bij de uitkering van dividenden door de moedermaatschappij, met als heffingsgrondslag de bedragen van de uitgekeerde dividenden, daaronder begrepen de bedragen die afkomstig zijn van de niet-ingezeten dochterondernemingen van die vennootschap.

19 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat artikel 223 sexies CGI, zoals dat wordt uitgelegd in de bestreden toelichtingen, voor – naargelang van het geval – de boekjaren 2000 tot en met 2004 op Schneider Electric e.a. en L'Air Liquide is toegepast omdat er bedragen zijn uitgekeerd uit winst die aan hen was uitgekeerd door dochterondernemingen in Frankrijk, in andere lidstaten of in derde staten. Tevens blijkt uit dat verzoek dat die vennootschappen die belastingaanslagen voor het volle bedrag hebben aangevochten.

20 De verwijzende rechter heeft dan ook geoordeeld dat Schneider Electric e.a. en L'Air Liquide hebben aangetoond dat zij procesbelang hebben ten aanzien van de bestreden toelichtingen. BNP Paribas heeft daarentegen niet aangetoond dat zij een persoonlijk belang heeft dat haar in dit verband procesbevoegdheid verleent, aangezien zij niet heeft aangevoerd dat artikel 223 sexies CGI, zoals deze bepaling wordt uitgelegd in die toelichtingen, op haar is toegepast, noch dat haar een voordeel is ontzegd dat toekomt aan de personen op wie de uitlegging in die toelichtingen betrekking heeft.

21 De verwijzende rechter merkt op dat de Franse wetgever, wat betreft de fiscale behandeling van de winst die binnen de werkingssfeer van richtlijn 90/435 valt, in de artikelen 145 en 216 CGI heeft gekozen voor de vrijstellingsregeling van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van deze richtlijn, mits overeenkomstig artikel 4, lid 2, van die richtlijn belasting wordt geheven over een forfaitair op 5 % vastgesteld deel van de door de moedermaatschappij gedragen kosten en lasten die verband houden met haar deelneming in de dochteronderneming die vorenbedoelde winst heeft uitgekeerd. Deze winst is dus ten belope van 95 % vrijgesteld.

22 Die rechter merkt op dat alleen wie tot dooruitdeling overgaat, onderworpen is aan de in artikel 223 sexies CGI bedoelde roerende voorheffing, zodat deze voorheffing gelet op de rechtspraak van het Hof geen bronbelasting in de zin van de artikelen 5 en 6 en artikel 7, lid 1, van richtlijn 90/435 is, waarover partijen het volgens hem eens zijn. Die roerende voorheffing kan daarentegen wel binnen de werkingssfeer van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 vallen.

23 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of de in artikel 223 sexies CGI bedoelde roerende voorheffing onder artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 valt, omdat zij een van de bestanddelen van een stelsel ter voorkoming van dubbele economische belasting over de uitgekeerde inkomsten was. Die voorheffing was namelijk verschuldigd bij een winstuitkering waardoor een belastingtegoed ontstond – in de vorm van de toekenning van een belastingkrediet – wanneer over de betreffende winst geen belasting was geheven tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting, en strekte ertoe om te verhinderen dat het aan die inkomsten verbonden belastingkrediet niet wordt gerechtvaardigd door de fiscale last die de uitkerende vennootschap heeft gedragen in verband met de winst waaruit die inkomsten zijn uitgekeerd, en om aldus te beletten dat de toekenning van dat belastingkrediet voor de gerechtigde van de uitkeringen resulteert in een „onverhoopte meevaller".

24 Het komt de verwijzende rechter voor dat de toepassing van de in artikel 223 sexies CGI bedoelde roerende voorheffing niet in strijd is met de doelstelling van richtlijn 90/435, omdat overeenkomstig het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), de vennootschap die dividenden ontvangt, recht heeft op een voor verrekening met die voorheffing vatbaar belastingkrediet, waardoor kan worden gewaarborgd dat dividenden van in Frankrijk gevestigde vennootschappen en dividenden van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen gelijk worden behandeld.

25 In deze omstandigheden heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Staat artikel 4 van [richtlijn 90/435], gelet op met name artikel 7, lid 2, in de weg aan een bepaling als artikel 223 sexies [CGI], die voor de juiste toepassing van een regeling ter afschaffing van dubbele economische belasting over dividenden voorziet in een belastingheffing bij de dooruitdeling door een moedermaatschappij van winst die aan haar is uitgekeerd door dochterondernemingen die gevestigd zijn in een andere lidstaat van de Europese Unie?"

Verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling

26 Naar aanleiding van de conclusie van de advocaat-generaal hebben Schneider Electric e.a. en L'Air Liquide bij akten, neergelegd ter griffie van het Hof op 22 oktober 2021, verzocht om de heropening van de mondelinge behandeling te gelasten overeenkomstig artikel 83 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof.

27 Ter ondersteuning van hun verzoek voeren Schneider Electric e.a. en L'Air Liquide om te beginnen aan dat bepaalde aan de conclusie van de advocaat-generaal ten grondslag liggende overwegingen die betrekking hebben op de regeling inzake het belastingtegoed en de voorheffing, onjuist zijn.

28 Vervolgens stellen Schneider Electric e.a. dat op een aantal van hun argumenten niet is ingegaan en maken zij bezwaar tegen het cijfervoorbeeld dat de advocaat-generaal in punt 47 van haar conclusie heeft gegeven.

29 Ten slotte betoogt L'Air Liquide dat sommige van de in de conclusie van de advocaat-generaal vervatte argumenten tegenstrijdig zijn en zelfs in strijd zijn met de bewoordingen van artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 alsook met de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling.

30 In dit verband zij eraan herinnerd dat de advocaat-generaal volgens artikel 252, tweede alinea, VWEU in het openbaar en in volkomen onpartijdigheid en onafhankelijkheid met redenen omklede conclusies neemt over zaken waarin dit krachtens het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie vereist is. Het Hof is niet gebonden door de conclusie van de advocaat-generaal, noch door de motivering op grond waarvan de advocaat-generaal tot die conclusie komt (arrest van 16 december 2020, Raad e.a./K. Chrysostomides & Co. e.a., C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P en C-604/18 P, EU:C:2020:1028, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Voorts bieden het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Reglement voor de procesvoering de in artikel 23 van dat Statuut bedoelde belanghebbenden niet de mogelijkheid om opmerkingen in te dienen naar aanleiding van de conclusie van de advocaat-generaal (arrest van 16 november 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim e.a., C-748/19–C-754/19, EU:C:2021:931, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Derhalve kan het feit dat een in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie bedoelde belanghebbende het niet eens is met de conclusie van de advocaat-generaal als zodanig geen grond voor de heropening van de mondelinge behandeling opleveren, ongeacht welke kwesties de advocaat-generaal in die conclusie onderzoekt (zie in die zin arrest van 16 november 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim e.a., C-748/19–C-754/19, EU:C:2021:931, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Het is juist dat het Hof overeenkomstig artikel 83 van zijn Reglement voor de procesvoering in elke stand van het geding, de advocaat-generaal gehoord, de heropening van de mondelinge behandeling kan gelasten, onder meer wanneer het zich onvoldoende voorgelicht acht of wanneer een partij na afsluiting van de mondelinge 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 of de in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie bedoelde belanghebbenden hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen.

34 In casu merkt het Hof evenwel op dat het over alle noodzakelijke gegevens beschikt om uitspraak te doen en dat de onderhavige zaak niet hoeft te worden beslecht op basis van een argument waarover partijen hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen tijdens de schriftelijke en de mondelinge behandeling. Bovendien bevat het verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling geen enkel nieuw feit dat van beslissende invloed kan zijn op de beslissing die het Hof in deze zaak zal moeten nemen.

35 Het Hof ziet bijgevolg, de advocaat-generaal gehoord, geen aanleiding om de heropening van de mondelinge behandeling te gelasten.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

36 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een moedermaatschappij die overgaat tot de dooruitdeling aan haar aandeelhouders van winst die door haar dochterondernemingen is uitgekeerd, waarbij ten gevolge van deze uitkering een belastingtegoed is ontstaan, voorheffing verschuldigd is wanneer over die winst geen belasting is geheven tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting. Daarnaast wenst de

verwijzende rechter met zijn vraag te vernemen of een dergelijke regeling, voor het geval dat artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 zich daar inderdaad tegen verzet, onder artikel 7, lid 2, van deze richtlijn valt.

Uitlegging van artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435

37 Om te beginnen zij opgemerkt dat uit artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 blijkt dat de lidstaat waar een moedermaatschappij gevestigd is die als deelgerechtigde van haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt, zich moet onthouden van het belasten van deze winst dan wel die moedermaatschappij moet toestaan om van haar eigen belasting het op deze winst betrekking hebbende gedeelte van de belasting van de dochteronderneming af te trekken, alsmede – in voorkomend geval – het bedrag dat aan de bron is ingehouden door de lidstaat waar de dochteronderneming gevestigd is, zulks binnen de grenzen van het bedrag van de overeenstemmende nationale belasting.

38 Richtlijn 90/435 laat de lidstaten aldus uitdrukkelijk de keuze tussen de vrijstellingsregeling en de verrekeningsregeling waarin artikel 4, lid 1, eerste streepje, respectievelijk artikel 4, lid 1, tweede streepje, van die richtlijn voorziet (arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 31).

39 Volgens de in punt 21 van het onderhavige arrest vermelde gegevens die het verzoek om een prejudiciële beslissing bevat, heeft de Franse wetgever in de artikelen 145 en 216 CGI gekozen voor de vrijstellingsregeling van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435. Derhalve dient de prejudiciële vraag in het licht van deze bepaling te worden beantwoord.

40 In dit verband dient niet alleen rekening te worden gehouden met de bewoordingen van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435, maar ook met de doelstellingen en het stelsel van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 8 maart 2017, Wereldhave Belgium e.a., C-448/15, EU:C:2017:180, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In de eerste plaats zij opgemerkt dat de bewoordingen van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 in wezen identiek zijn aan die van artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96, over welke bepaling het Hof heeft geoordeeld dat het feit dat zij voorschrijft dat de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van de vaste inrichting van die moedermaatschappij „zich onthouden van het belasten van deze winst", impliceert dat zij de lidstaten een verbod oplegt om over de winst die de dochteronderneming aan haar moedermaatschappij uitkeert belasting te heffen bij de moedermaatschappij of haar vaste inrichting, zonder een onderscheid te maken naargelang het aan de heffing van belasting bij de moedermaatschappij ten grondslag liggende feit de ontvangst van die winst dan wel de dooruitdeling ervan is (arrest van 17 mei 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punt 79).

42 Wat in de tweede plaats de context van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 betreft, zij erop gewezen dat iedere lidstaat krachtens artikel 4, lid 2, van deze richtlijn bevoegd blijft om te bepalen dat lasten die betrekking hebben op de deelneming in de dochteronderneming niet kunnen worden afgetrokken van de belastbare winst van de moedermaatschappij, met dien verstande dat indien in dit geval de kosten van beheer met betrekking tot de deelneming forfaitair worden vastgesteld, het forfaitaire bedrag niet meer dan 5 % van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst mag bedragen.

43 In de derde plaats heeft het Hof geoordeeld dat de in punt 41 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vaststelling werd bevestigd door de doelstelling van richtlijn 2011/96 die erin bestaat dubbele belastingheffing over winst die een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij heeft uitgekeerd, op het niveau van de moedermaatschappij te elimineren. Indien de lidstaat van de moedermaatschappij over deze winst evenwel belasting heft op het niveau van de moedermaatschappij bij dooruitdeling van die winst en deze belastingheffing tot gevolg heeft dat over die winst de facto belasting wordt geheven voor een groter gedeelte dan het bij artikel 4, lid 3, van richtlijn 2011/96 vastgestelde maximum van 5 %, vindt op het niveau van de moedermaatschappij een door die richtlijn verboden dubbele belastingheffing plaats (arrest van 17 mei 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punt 80).

44 Ook met richtlijn 90/435 wordt een dergelijke doelstelling nagestreefd. Deze richtlijn beoogt – zoals met name uit de derde overweging ervan blijkt – met de invoering van een gemeenschappelijke fiscale regeling elke benadeling van de samenwerking tussen vennootschappen van verschillende lidstaten ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van dezelfde lidstaat op te heffen en aldus de hergroepering van vennootschappen op het niveau van de Unie te vergemakkelijken. Aldus strekt richtlijn 90/435 ertoe de fiscale neutraliteit van de winstuitkering door een in een lidstaat gelegen dochteronderneming aan haar in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij te waarborgen (arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Om deze neutraliteitsdoelstelling te bereiken, beoogt richtlijn 90/435 met name – aan de hand van de in artikel 4, lid 1, eerste streepje, van deze richtlijn neergelegde regel – te voorkomen dat over de betreffende winst economisch gezien tweemaal belasting wordt geheven, de eerste keer bij de dochteronderneming en de tweede keer bij de moedermaatschappij (zie in die zin arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Aangezien de strekking van artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 in wezen identiek is aan die van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 en met beide richtlijnen dezelfde doelstellingen worden nagestreefd, is de rechtspraak van het Hof over eerstgenoemde bepaling ook op de tweede bepaling van toepassing [zie in die zin arrest van 2 april 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punt 34].

47 Daarnaast volgt uit de rechtspraak van het Hof dat er voor de toepassing van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 geen sprake hoeft te zijn van een specifieke belasting en dat deze bepaling aldus tot doel heeft te voorkomen dat de lidstaten fiscale maatregelen vaststellen die voor de moedermaatschappij resulteren in een dubbele belastingheffing over de haar door de dochteronderneming uitgekeerde winst (zie naar analogie arrest van 17 mei 2017, AFEP e.a., C-365/16, EU:C:2017:378, punt 33).

48 Ten slotte strekt het in artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 neergelegde verbod zich mede uit tot een nationale regeling die niet tot gevolg heeft dat belasting wordt geheven over de door de moedermaatschappij ontvangen dividenden als zodanig, maar er wel toe kan leiden dat bij de moedermaatschappij indirect belasting wordt geheven over deze dividenden (zie in die zin arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Hieruit volgt dat er sprake is van een met richtlijn 90/435 strijdige dubbele belastingheffing op het niveau van de moedermaatschappij wanneer de lidstaat van deze laatste over de haar door een dochteronderneming uitgekeerde winst belasting heft bij de moedermaatschappij naar aanleiding van de dooruitdeling van deze winst en dit tot gevolg heeft dat over die winst belasting wordt geheven voor een groter gedeelte dan het bij artikel 4, lid 2, van richtlijn 90/435 vastgestelde maximum van 5 % (zie naar analogie arrest van 17 mei 2017, AFEP e.a., C-365/16, EU:C:2017:378, punt 32).

50 Zoals in punt 23 van het onderhavige arrest is opgemerkt, blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de roerende voorheffing die voortvloeide uit artikel 223 sexies CGI, verschuldigd was bij een winstuitkering waardoor een belastingtegoed ontstond, wanneer op het niveau van de moedermaatschappij over de betreffende winst geen belasting was geheven tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting.

51 Wat betreft de dividenden die zijn ontvangen van dochterondernemingen die gevestigd zijn in een andere dan de betrokken lidstaat, heeft het Hof reeds vastgesteld dat de toepassing van de voorheffing leidde tot een vermindering van het totale bedrag aan uitkeerbare dividenden en dat de moedermaatschappij die dergelijke dividenden ontving, genoopt was om ofwel de met het bedrag van de voorheffing gekorte dividenden uit te keren – waarvan het totale bedrag geringer was dan bij de dooruitdeling van de dividenden die waren ontvangen van dochterondernemingen die in Frankrijk gevestigd waren – ofwel haar reserves aan te spreken voor een bedrag ten belope van de af te dragen roerende voorheffing en aldus het totale bedrag aan uitgekeerde dividenden te verhogen (zie in die zin arrest van 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punten 49 en 50).

52 Zoals blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt, kwam deze voorheffing volgens artikel 223 sexies CGI overeen met het belastingtegoed dat verbonden was aan de door de moedermaatschappij aan haar aandeelhouders uitgekeerde dividenden, dat op grond van artikel 158 bis CGI gelijk was aan de helft van de daadwerkelijk door haar betaalde bedragen.

53 De toepassing van die voorheffing kon er dus toe leiden dat over de winst die een moedermaatschappij had ontvangen van haar dochterondernemingen die gevestigd waren in een andere dan de betrokken lidstaat, bij de dooruitdeling van die winst belasting werd geheven voor een groter gedeelte dan het bij artikel 4, lid 2, van richtlijn 90/435 vastgestelde maximum van 5 %, wat in strijd is met deze richtlijn.

54 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat, zoals de verwijzende rechter opmerkt, de vennootschappen die dividenden hebben ontvangen van een in een andere dan de betrokken lidstaat gevestigde dochteronderneming, aan de artikelen 49 en 63 VWEU – zoals die door het Hof zijn uitgelegd in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – een recht op een belastingkrediet ontlenen teneinde dezelfde fiscale behandeling te genieten als een vennootschap die dividenden ontvangt van een in Frankrijk gevestigde dochteronderneming.

55 De uitlegging die het Hof aan een voorschrift van het Unierecht geeft wanneer het zijn bevoegdheid krachtens artikel 267 VWEU uitoefent, verklaart en preciseert de betekenis en de strekking van het voorschrift in kwestie zoals dit sedert het tijdstip van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden opgevat en toegepast. Hieruit volgt dat de rechter het aldus uitgelegde voorschrift ook kan en moet toepassen op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand zijn gekomen vóór het arrest waarbij uitspraak is gedaan op het verzoek tot uitlegging, mits

voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht [arrest van 14 mei 2020, B e.a. (Verticale en horizontale fiscale integratie), C-749/18, EU:C:2020:370, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

56 In zijn arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), heeft het Hof voor recht verklaard dat de artikelen 49 en 63 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een wettelijke regeling van een lidstaat die ertoe strekt de dubbele economische belasting van dividenden te voorkomen, wanneer deze regeling inhoudt dat een moedermaatschappij de voorheffing die zij verschuldigd is bij de dooruitdeling aan haar aandeelhouders van dividenden die haar in die lidstaat gevestigde dochterondernemingen hebben uitgekeerd, mag verrekenen met het aan de uitkering van deze dividenden verbonden belastingtegoed, maar die regeling deze mogelijkheid niet biedt wanneer de uitgekeerde dividenden afkomstig zijn van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming, omdat er in dit laatste geval volgens de wettelijke regeling in kwestie geen recht bestaat op de toekenning van een aan de uitkering van die dividenden door die dochteronderneming verbonden belastingtegoed.

57 Hoewel de verwijzende rechter opmerkt dat een vennootschap die dividenden heeft ontvangen van een dochteronderneming die gevestigd is in een andere dan de betrokken lidstaat, ten gevolge van het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), recht heeft op een belastingkrediet teneinde dezelfde fiscale behandeling te genieten als een vennootschap die dividenden ontvangt van een in Frankrijk gevestigde dochteronderneming, staat het vast dat er geen enkele wettelijke of bestuursrechtelijke maatregel is vastgesteld om te preciseren onder welke voorwaarden dit belastingkrediet wordt toegekend. De verwijzende rechter zet overigens niet uiteen welke nadere regels de nationale rechter toepast voor de berekening van dat belastingkrediet.

58 Het is vaste rechtspraak dat het recht op terugbetaling van belastingen die in een lidstaat zijn geheven in strijd met het Unierecht, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van het Unierecht zoals die door het Hof zijn uitgelegd (arrest van 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Geconstateerd dient evenwel te worden dat het belastingkrediet dat tot doel heeft de onverenigbaarheid van de nationale regeling met de artikelen 49 en 63 VWEU op te heffen, zoals dat – volgens hetgeen Schneider Electric e.a. ter terechtzitting voor het Hof hebben aangevoerd – door de nationale rechterlijke instanties meerdere jaren na de intrekking van de regeling inzake het belastingtegoed en de voorheffing wordt toegekend, de met richtlijn 90/435 onverenigbare gevolgen van die regeling niet kan verhelpen.

60 Om te beginnen komen de belastingplichtigen voor een dergelijk belastingkrediet slechts in aanmerking indien zij – onder meer – administratieve en gerechtelijke procedures in dit verband hebben ingesteld en in staat zijn om de nodige bewijzen over te leggen die de belastingautoriteiten gerechtigd zijn te verlangen teneinde te beoordelen of voldaan is aan de voorwaarden voor een belastingvoordeel waarin de betreffende wettelijke regeling voorziet en of dat voordeel dienovereenkomstig al dan niet moet worden toegekend [arrest van 4 oktober 2018, Commissie/Frankrijk (Roerende voorheffing), C-416/17, EU:C:2018:811, punt 58].

61 In herinnering dient evenwel te worden gebracht dat de lidstaten niet gerechtigd zijn om het uit artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 voortvloeiende voordeel afhankelijk te stellen van andere voorwaarden dan die welke bij deze richtlijn zijn vastgesteld (zie in die zin arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62 Voorts wordt op dividenden die zijn ontvangen van in een andere dan de betrokken lidstaat ingezeten dochterondernemingen – zoals de Europese Commissie opmerkt – in wezen een verrekeningsmethode toegepast wanneer het belastingkrediet op die manier in aanmerking wordt genomen.

63 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de keuze tussen de vrijstellingsregeling en de verrekeningsregeling niet noodzakelijk leidt tot hetzelfde resultaat voor de vennootschap die de dividenden ontvangt, alsmede dat een lidstaat die bij de omzetting van een richtlijn heeft gekozen voor een van de alternatieve regelingen waarin deze richtlijn voorziet, zich niet kan beroepen op de gevolgen of beperkingen die uit de toepassing van de andere regeling hadden kunnen voortvloeien (arrest van 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punten 48 en 50).

64 Ten slotte was het – zoals de Franse regering ter terechtzitting heeft erkend – mogelijk dat er, zelfs ingeval het belastingkrediet in aanmerking werd genomen, een saldo van de voorheffing bleef bestaan, met name wanneer het in een andere lidstaat dan Frankrijk geheven belastingtarief lager was dan de Franse belasting.

65 Derhalve moet artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een moedermaatschappij die overgaat tot de dooruitdeling aan haar aandeelhouders van winst die door haar dochterondernemingen is uitgekeerd, waarbij ten gevolge van deze uitkering een belastingtegoed is ontstaan, voorheffing verschuldigd is wanneer over die winst geen belasting is geheven tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting, indien de in verband met die voorheffing verschuldigde bedragen het bij artikel 4, lid 2, van die richtlijn vastgestelde maximum van 5 % overschrijden.

Uitlegging van artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435

66 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of een nationale regeling op grond waarvan een moedermaatschappij die overgaat tot de dooruitdeling aan haar aandeelhouders van winst die door haar dochterondernemingen is uitgekeerd, waarbij ten gevolge van deze uitkering een belastingtegoed is ontstaan, voorheffing verschuldigd is wanneer over die winst geen belasting is geheven tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting, onder artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 valt.

67 Met het oog op de beantwoording van deze vraag zij om te beginnen opgemerkt dat uit de bewoordingen van artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 blijkt dat de werkingssfeer van deze bepaling niet beperkt is tot bronbelastingen als bedoeld in artikel 5, lid 1, en artikel 6 van deze richtlijn. Anders dan in artikel 7, lid 1, van richtlijn 90/435 – dat uitdrukkelijk ziet op bronbelastingen – is in artikel 7, lid 2, ervan namelijk enkel bepaald dat deze richtlijn de toepassing onverlet laat van nationale of verdragsbepalingen die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden, in het bijzonder van de bepalingen betreffende de betaling van belastingkredieten aan de gerechtigde tot de dividenden.

68 In dit verband betoogt de Franse regering dat uit de totstandkomingsgeschiedenis van richtlijn 90/435 blijkt dat de in artikel 7 van deze richtlijn vervatte bepalingen, die niet waren opgenomen in het oorspronkelijke voorstel voor een richtlijn van de Commissie, op initiatief van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland zijn toegevoegd aan deze ontwerptekst tijdens de onderhandelingen daarover tussen de lidstaten, opdat die ontwerptekst ook betrekking zou hebben op de voorheffing van vennootschapsbelasting (*advance corporation tax*) en de daarmee verband houdende verdragsbepalingen. Dat voorstel voor artikel 7 had de steun van de Franse delegatie en de bewoordingen van dit artikel zijn verduidelijkt opdat het uitdrukkelijk ziet op de voorheffing. Uit het vervolg van de totstandkomingsgeschiedenis vloeit voort dat de Uniewetgever met de vaststelling van artikel 7 van richtlijn 90/435 kennelijk de bedoeling had om met name de Franse stelsels inzake de voorheffing en het belastingtegoed uit te sluiten van de werkingssfeer van die richtlijn.

69 Ten eerste zij eraan herinnerd dat door de lidstaten in de Raad van de Europese Unie geuite intenties geen rechtskracht hebben wanneer zij niet in wettelijke bepalingen zijn neergelegd. Deze laatste zijn immers bestemd voor de justitiabelen, die overeenkomstig de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel op de inhoud ervan moeten kunnen afgaan (arrest van 1 oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punt 39).

70 Ten tweede staat het vast dat het begrip „voorheffing” niet wordt gebruikt in artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435, terwijl in artikel 7, lid 1, ervan staat te lezen dat het in die richtlijn gebezigde begrip „bronbelasting” zich niet uitstrekt tot de vervroegde betaling of vooruitbetaling (voorheffing) van de vennootschapsbelasting aan de lidstaat waarin de dochteronderneming is gevestigd, die in samenhang met een uitkering van winst aan de moedermaatschappij wordt verricht. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorheffing leidt echter niet tot een belastingheffing ten gunste van de lidstaat waar de dochteronderneming gevestigd is, maar bestaat in een betaling aan de lidstaat waar de moedermaatschappij gevestigd is en komt ten laste van de moedermaatschappij. Derhalve blijkt uit de bewoordingen van artikel 7 van richtlijn 90/435 niet dat de voorheffing die in het hoofdgeding aan de orde is, buiten de werkingssfeer van deze richtlijn valt.

71 Wat vervolgens de context van artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 betreft, kan niet worden uitgesloten dat de in artikel 7, lid 1, van deze richtlijn bedoelde gevallen in aanmerking moeten worden genomen om vast te stellen wat de strekking van eerstgenoemde bepaling is. Ook uit de positionering van dat lid 2 ten opzichte van lid 1 vloeit echter niet expliciet voort dat de werkingssfeer van artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 beperkt is tot belastingen die zijn geheven in de staat waar de uitkerende dochteronderneming gevestigd is.

72 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435, als uitzondering op het in artikel 5, lid 1, van deze richtlijn neergelegde algemene beginsel dat het verboden is om bronbelasting te heffen over uitgekeerde winst, restrictief moet worden uitgelegd (arrest van 24 juni 2010, P. Ferrero e C. en General Beverage Europe, C-338/08 en C-339/08, EU:C:2010:364, punt 45).

73 Aangezien de zaken die hebben geleid tot het arrest van 24 juni 2010, P. Ferrero e C. en General Beverage Europe (C-338/08 en C-339/08, EU:C:2010:364) – net zoals de zaak die heeft geleid tot het arrest van 25 september 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), waaraan het eerste arrest refereert –, betrekking hadden op de toepassing van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435, kan uit die arresten echter niet worden afgeleid dat het Hof daarin het standpunt heeft

ingenomen dat artikel 7, lid 2, van deze richtlijn, met name als uitzondering op artikel 4 ervan, niet kan worden ingeroepen ten aanzien van andere belastingen, die niet de kenmerken hebben van een bronbelasting.

74 Om te bepalen of een nationale regeling onder het begrip „nationale of verdragsbepalingen die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden, in het bijzonder van de bepalingen betreffende de betaling van belastingkredieten aan de gerechtigde tot de dividenden" valt als een moedermaatschappij die overgaat tot de dooruitdeling aan haar aandeelhouders van winst die door haar dochterondernemingen is uitgekeerd, waarbij ten gevolge van deze uitkering een belastingtegoed is ontstaan, op grond van die regeling voorheffing verschuldigd is wanneer over die winst geen belasting is geheven tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting, moet bijgevolg ten slotte worden gerefereerd aan de doelstelling van artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 en aan de doelstelling van deze richtlijn in haar geheel.

75 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 de toepassing van specifieke nationale of verdragsregelingen enkel onverlet laat wanneer deze stroken met de doelstelling van die richtlijn (zie in die zin arrest van 25 september 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punt 102) en uitsluitend gericht zijn op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden (zie in die zin arrest van 3 april 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punt 49).

76 Gelet op deze doelstelling kan een belastingheffing slechts worden geacht binnen de werkingssfeer van artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 te vallen indien de toepassing van deze heffing de gevolgen van de op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden gerichte nationale of verdragsbepalingen niet ongedaan maakt (zie in die zin arrest van 24 juni 2010, P. Ferrero e C. en General Beverage Europe, C-338/08 en C-339/08, EU:C:2010:364, punt 46).

77 Met name mag de belastingheffing in kwestie niet afzonderlijk worden beoordeeld, maar dient zij te worden beoordeeld samen met andere bestanddelen van het stelsel dat het voorwerp is van de nationale of verdragsbepalingen die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden, in rechtstreekse samenhang waarmee die heffing is ingevoerd (zie in die zin arrest van 25 september 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punten 87 en 88).

78 In casu merkt de verwijzende rechter op dat de roerende voorheffing die voortvloeide uit artikel 223 sexies CGI, een van de bestanddelen was van een stelsel ter voorkoming van dubbele economische belasting over uitgekeerde inkomsten dat ertoe strekte om te verhinderen dat bij een winstuitkering waardoor een belastingtegoed was ontstaan, het aan die inkomsten verbonden belastingkrediet, in het geval waarin over de betreffende winst geen belasting was geheven tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting, niet wordt gerechtvaardigd door de fiscale last die de uitkerende vennootschap heeft gedragen in verband met de winst waaruit die inkomsten zijn uitgekeerd, en om aldus te beletten dat de toekenning van dat belastingkrediet voor de gerechtigde van de uitkeringen resulteert in een „onverhoopte meevaller".

79 Zoals uit artikel 158 bis CGI voortvloeide, kreeg een moedermaatschappij die dividenden ontving van een ingezeten dochteronderneming, wegens deze dividenden namelijk een belastingtegoed dat gelijk was aan de helft van de bedragen die deze ingezeten dochteronderneming in verband

met die dividenden had uitgekeerd. Een dergelijk belastingtegoed kreeg zij daarentegen niet wegens dividenden die waren uitgekeerd door een niet-ingezeten dochteronderneming (arrest van 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 42).

80 Zo heeft het Hof met betrekking tot dividenden die een moedermaatschappij ontving van ingezeten dochterondernemingen, vastgesteld dat het belastingtegoed bij de uitkering van die dividenden werd verrekend met de verschuldigde voorheffing, zonder dat deze voorheffing het uitkeerbare totaalbedrag van de dividenden verminderde. Voor dividenden die een moedermaatschappij ontving van niet-ingezeten dochterondernemingen, kreeg zij daarentegen geen belastingtegoed, zodat de toepassing van de voorheffing leidde tot een vermindering van het totaalbedrag aan uitkeerbare dividenden (arrest van 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 49).

81 Derhalve kan niet worden betwist dat de invoering van de in artikel 223 sexies CGI bedoelde voorheffing rechtstreeks samenhing met het belastingtegoed dat werd toegekend aan de gerechtigden van dividenden die werden uitgekeerd door ingezeten vennootschappen, en dat die voorheffing dus verband hield met de nationale bepalingen die gericht waren op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden wanneer deze door ingezeten vennootschappen werden uitgekeerd aan ingezeten gerechtigden.

82 Die bepalingen hadden weliswaar tot doel dubbele economische belasting van dividenden op nationaal niveau te voorkomen, maar de toepassing van vorenbedoelde voorheffing kon er – zoals in punt 53 van dit arrest in herinnering is gebracht – toe leiden dat de winst die een moedermaatschappij had ontvangen van haar in een andere dan de betrokken lidstaat gevestigde dochterondernemingen, bij de dooruitdeling ervan andermaal economisch werd belast.

83 Ten eerste zij opgemerkt dat indien een heffing die de gevolgen van de op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden gerichte nationale bepalingen ongedaan maakt, niet onder artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 kan vallen – zoals in punt 76 van dit arrest in herinnering is gebracht – het a fortiori uitgesloten is dat die bepaling geldt voor een heffing waarvan de toepassing een dubbele belasting impliceert.

84 Ten tweede strekt richtlijn 90/435 – zoals in de punten 44 en 45 van dit arrest in herinnering is gebracht – ertoe om elke benadeling van de samenwerking tussen vennootschappen van verschillende lidstaten ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van dezelfde lidstaat op te heffen en om te voorkomen dat over de winst die een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij uitkeert, economisch gezien andermaal belasting wordt geheven op het niveau van de moedermaatschappij, of met andere woorden te voorkomen dat over de uitgekeerde winst de eerste keer bij de dochteronderneming en de tweede keer bij de moedermaatschappij belasting wordt geheven.

85 Derhalve strookt een regeling die tot gevolg heeft dat over winst die een moedermaatschappij ontvangt van haar in een andere lidstaat dan de betrokken lidstaat gevestigde dochterondernemingen, bij de dooruitdeling van die winst economisch gezien andermaal belasting wordt geheven, ook niet met de doelstelling van richtlijn 90/435. Zoals in punt 75 van dit arrest in herinnering is gebracht, wordt met artikel 7, lid 2, van deze richtlijn beoogd om de toepassing van nationale of verdragsregelingen onverlet te laten wanneer deze stroken met de doelstelling van deze richtlijn.

86 Ten derde, en ten slotte, hebben de moedermaatschappijen, zoals in de punten 54 en 57 van dit arrest is opgemerkt, een recht op terugbetaling van de bedragen dat waarborgt dat – zoals de artikelen 49 en 63 VWEU vereisen – dezelfde fiscale regeling wordt toegepast op dividenden die worden uitgekeerd door hun dochterondernemingen en die zij dooruitdelen, ongeacht of deze dochterondernemingen gevestigd zijn in Frankrijk dan wel in een andere lidstaat. Volgens de in punt 57 van dit arrest in herinnering gebrachte gegevens die door de verwijzende rechter zijn verstrekt, vindt die terugbetaling plaats in de vorm van een belastingkrediet dat langs gerechtelijke weg wordt toegekend.

87 De toepassing van een regeling die tot gevolg heeft dat over winst die een moedermaatschappij ontvangt van haar in een andere lidstaat gevestigde dochterondernemingen, bij de dooruitdeling van die winst economisch gezien andermaal belasting wordt geheven, kan evenwel niet verenigbaar worden geacht met de doelstelling van richtlijn 90/435, zelfs niet wanneer de gevolgen van deze dubbele belasting zouden kunnen worden verminderd door een later verzoek tot terugbetaling van de onverschuldigd betaalde bedragen dat berust op het feit dat de betaling van die bedragen niet verenigbaar is met de artikelen 49 en 63 VWEU.

88 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een moedermaatschappij die overgaat tot de dooruitdeling aan haar aandeelhouders van winst die door haar dochterondernemingen is uitgekeerd, waarbij ten gevolge van deze uitkering een belastingtegoed is ontstaan, voorheffing verschuldigd is wanneer over die winst geen belasting is geheven tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting, indien de in verband met die voorheffing verschuldigde bedragen het bij artikel 4, lid 2, van die richtlijn vastgestelde maximum van 5 % overschrijden. Een dergelijke regeling valt niet onder artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435.

Kosten

89 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan een moedermaatschappij die overgaat tot de dooruitdeling aan haar aandeelhouders van winst die door haar dochterondernemingen is uitgekeerd, waarbij ten gevolge van deze uitkering een belastingtegoed is ontstaan, voorheffing verschuldigd is wanneer over die winst geen belasting is geheven tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting, indien de in verband met die voorheffing verschuldigde bedragen het bij artikel 4, lid 2, van die richtlijn vastgestelde maximum van 5 % overschrijden. Een dergelijke regeling valt niet onder artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435.

ondertekeningen