

Zaak C-310/09

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

tegen

Accor SA

[verzoek van de Conseil d'État (Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verkeer van kapitaal – Fiscale behandeling van dividend – Nationale regeling die belastingkrediet toekent voor dividend dat door ingezeten dochterondernemingen van moedermaatschappij is uitgekeerd – Weigering van belastingkrediet voor door niet-ingezeten dochterondernemingen uitgekeerd dividend – Dooruitdeling van dividend door moedermaatschappij aan haar aandeelhouders – Verrekening van belastingkrediet met door moedermaatschappij bij dooruitdeling verschuldigde voorheffing – Weigering van teruggaaf van door moedermaatschappij betaalde voorheffing – Ongerechtvaardigde verrijking – Bewijs verlangd met betrekking tot belasting van niet-ingezeten dochterondernemingen”

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verkeer van personen – Vrijheid van vestiging – Vrij verkeer van kapitaal – Belastingwetgeving – Vennootschapsbelasting*

(Art. 49 VWEU en 63 VWEU)

2. *Recht van Unie – Rechtstreekse werking – Nationale belastingen die onverenigbaar zijn met recht van Unie – Terugbetaling – Weigering – Voorwaarde – Belasting die rechtstreeks op koper wordt afgewenteld*

3. *Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Belastingwetgeving – Dividendbelasting*

(Art. 63 VWEU)

1. De artikelen 49 VWEU en 63 VWEU staan in de weg aan wettelijke bepalingen van een lidstaat ter voorkoming van economische dubbele belasting van dividend, op grond waarvan een moedermaatschappij de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, mag verrekenen met het belastingkrediet dat aan de uitkering van dat dividend is verbonden indien het dividend van een in die lidstaat gevestigde dochteronderneming betreft, maar die deze mogelijkheid niet bieden wanneer dat dividend afkomstig is van een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat, daar volgens die wettelijke bepalingen in dat laatste geval geen belastingkrediet wordt toegekend ter zake van de uitkering van dat dividend door die dochteronderneming.

(cf. punt 69, dictum 1)

2. Wanneer een nationale belastingregeling ter voorkoming van economische dubbele belasting van dividend op zich niet leidt tot afwenteling op een derde van door de betalingplichtige onverschuldigd afgedragen belasting, verzet het recht van de Unie zich ertegen dat een lidstaat teruggaaf van de door de moedermaatschappij betaalde bedragen weigert, hetzij op grond dat die

teruggaaf zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van die vennootschap, hetzij op grond dat het door de moedermaatschappij betaalde bedrag voor haar geen boekhoudkundige of fiscale last vormt, maar in mindering komt op het totale bedrag dat aan haar aandeelhouders kan worden dooruitgedeeld.

De enige uitzondering op het recht op teruggaaf van in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen betreft het geval waarin een ten onrechte geïnde belasting door de belastingplichtige rechtstreeks op de koper is afgewenteld.

(cf. punten 74, 76, dictum 2)

3. Het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel staan er niet aan in de weg dat aan teruggaaf aan een moedermaatschappij van bedragen waardoor moet worden gewaarborgd dat op door die vennootschap dooruitgedeeld dividend dat is uitgekeerd door in een lidstaat gevestigde dochterondernemingen van die moedermaatschappij en dividend dat afkomstig is van dochterondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd, dezelfde belastingregeling wordt toegepast, de voorwaarde is gekoppeld dat de belastingplichtige voor elke dividendbetaling de gegevens overlegt die hij als enige in bezit heeft, met name inzake het daadwerkelijk toegepaste belastingtarief en het belastingbedrag dat daadwerkelijk is betaald over de winst die zijn in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen hebben behaald, terwijl voor in bedoelde lidstaat gevestigde dochterondernemingen dat bewijs, dat de overheid bekend is, niet vereist is. De overlegging van die gegevens mag echter slechts worden verlangd onder het voorbehoud dat het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is, het bewijs te leveren van de door in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen betaalde belasting, gelet op onder meer de wettelijke bepalingen van die lidstaten op het gebied van de vermijding van dubbele belasting en de registratie van af te dragen vennootschapsbelasting alsmede de bewaring van administratieve bescheiden. Het staat aan de verwijzende rechterlijke instantie om na te gaan of aan die voorwaarden is voldaan.

(cf. punt 102, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

15 september 2011 (*)

„Vrij verkeer van kapitaal – Fiscale behandeling van dividend – Nationale regeling die belastingkrediet toekent voor dividend dat door ingezeten dochterondernemingen van moedermaatschappij is uitgekeerd – Weigering van belastingkrediet voor door niet-ingezeten dochterondernemingen uitgekeerd dividend – Dooruitdeling van dividend door moedermaatschappij aan haar aandeelhouders – Verrekening van belastingkrediet met door moedermaatschappij bij dooruitdeling verschuldigde voorheffing – Weigering van teruggaaf van door moedermaatschappij betaalde voorheffing – Ongerechtvaardigde verrijking – Met betrekking tot belasting van niet-ingezeten dochterondernemingen verlangd bewijs”

In zaak C-310/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Conseil d'État (Frankrijk) bij beslissing van 3 juli 2009, ingekomen bij het Hof op 4 augustus 2009, in de procedure

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

tegen

Accor SA,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, M. Ilešič, E. Levits (rapporteur), M. Safjan en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: M. A. Gaudissart, hoofd van een administratieve eenheid,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 27 oktober 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Accor SA, vertegenwoordigd door J. P. Hordies, B. Boutemy en C. Smits, avocats,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door E. Belliard, G. de Bergues, J. S. Pilczer en B. Beaupère-Manokha als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Hathaway als gemachtigde, bijgestaan door K. Bacon, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en J. P. Keppenne als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 december 2010,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van de artikelen 43 EG en 56 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique en Accor SA (hierna: „Accor”) betreffende het verzoek van laatstgenoemde om teruggaaf van de roerende voorheffing die zij over de jaren 1999 tot en met 2001 heeft moeten betalen.

Toepasselijke bepalingen

3 In de versie van de loi de Finances pour 1989 (begrotingswet voor 1989) nr. 88-1149 van 23 december 1988 (JORF van 28 december 1988, blz. 16320), die gold tot en met 31 december

2000, bepaalde artikel 145 van de Code général des impôts (Franse algemene belastingwet; hierna: „CGI”):

„1. De belastingregeling voor de moederondernemingen, zoals gedefinieerd in de artikelen 146 en 216, is toepasselijk op de ondernemingen en andere organismen die aan de vennootschapsbelasting tegen het normale tarief zijn onderworpen, met deelnemingen die aan de volgende voorwaarden voldoen:

[...]

b. Wanneer de kostprijs van de deelneming in de emitterende onderneming minder bedraagt dan 150 miljoen franc, moeten de deelnemingen minstens 10 % van het kapitaal van de uitkerende onderneming vertegenwoordigen, waarbij die kostprijs en dat percentage moeten worden beoordeeld op de datum waarop de opbrengsten uit de deelnemingen worden uitgekeerd.

[...]

[...]”

4 De loi de Finances pour 2001 (begrotingswet voor 2001) nr. 2000?1352 van 30 december 2000 (JORF van 31 december 2000, blz. 21119) heeft de in artikel 145, lid 1, sub b, van de CGI vastgelegde drempel gewijzigd. In de versie die gold van 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005 was bepaald dat de deelnemingen minstens 5 % van het kapitaal van de uitkerende vennootschap moesten vertegenwoordigen.

5 Artikel 146, lid 2, van de CGI bepaalde in de versie die gold in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaren:

„Wanneer de uitkeringen door een moedermaatschappij aanleiding geven tot toepassing van de in artikel 223 sexies bepaalde voorheffing, wordt deze voorheffing in voorkomend geval verminderd met de bedragen van de belastingkredieten die zijn verbonden aan de opbrengsten uit deelnemingen [...], welke zijn geïnd over maximaal de laatste vijf afgesloten boekjaren [...]”

6 Artikel 158 bis, I, van de CGI bepaalde in de versie die gold in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaren het volgende:

„De personen die dividenden ontvangen welke worden uitgekeerd door Franse vennootschappen, beschikken uit dien hoofde over een inkomen dat is samengesteld uit:

- a) de bedragen die zij ontvangen van de vennootschap;
- b) een belastingkrediet in de vorm van een krediet op de rekening van de staatskas.

Dat belastingkrediet is gelijk aan de helft van de door de onderneming daadwerkelijk betaalde bedragen.

Het kan worden gebruikt voor zover het inkomen begrepen is in de grondslag voor de door de belanghebbende verschuldigde inkomstenbelasting.

Het wordt aanvaard als betaling van die belasting.

Het wordt teruggegeven aan natuurlijke personen voor zover het bedrag ervan het bedrag van de door die personen verschuldigde belasting overschrijdt.”

7 Artikel 216, I, van de CGI luidt:

„De netto-opbrengsten van de deelnemingen die recht geven op toepassing van de belastingregeling voor moederondernemingen [...] die een moederonderneming in een boekjaar heeft ontvangen, kunnen worden afgetrokken van haar totale nettowinst [...]”

8 In de versie die toepasselijk was op vanaf 1 januari 1999 uitgekeerde bedragen bepaalde artikel 223 sexies, lid 1, eerste alinea, van de CGI:

„[...] indien de door een onderneming uitgekeerde opbrengsten worden afgetrokken van bedragen waarover zij geen vennootschapsbelasting tegen het normale tarief [...] hoeft te betalen, moet deze onderneming een voorheffing betalen ten bedrage van het belastingkrediet dat is berekend onder de in artikel 158 bis, lid I, bepaalde voorwaarden. De voorheffing dient te worden betaald over uitkeringen die recht geven op het belastingkrediet zoals bepaald in artikel 158 bis, ongeacht de begunstigen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft Accor in de jaren 1998 tot en met 2000 dividend ontvangen van in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen en heeft zij bij de dooruitdeling van dat dividend ingevolge artikel 146, lid 2, CGI en de artikelen 158 bis en 223 sexies van die wet een voorheffing betaald die, over de jaren 1999 tot en met 2001, respectievelijk 323 279 053 FRF, 359 183 404 FRF en 341 261 380 FRF bedroeg.

10 Bij bezwaarschrift van 21 december 2001 heeft Accor terugbetaling van deze voorheffing gevorderd waarbij zij aanvoerde dat deze bepalingen van de CGI onverenigbaar waren met het gemeenschapsrecht. Na afwijzing van dit bezwaar heeft Accor de zaak voorgelegd aan het Tribunal administratif de Versailles, dat haar vordering bij vonnis van 21 december 2006 volledig heeft toegewezen.

11 Het hoger beroep van de Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique tegen dat vonnis is bij arrest van de Cour administrative d'appel de Versailles van 20 mei 2008 verworpen, waarop die minister beroep tot cassatie heeft ingesteld bij de Conseil d'État.

12 De Conseil d'État stelt vast dat uit de bepalingen van artikel 216 van de CGI voortvloeit dat een moedermaatschappij, onverminderd een deel kosten en lasten, geen vennootschapsbelasting hoeft te betalen over de dividenden die zij van dochterondernemingen ontvangt, ongeacht waar die dochterondernemingen gevestigd zijn. Zij moet krachtens artikel 223 sexies van diezelfde wet over de dooruitdeling van dat dividend aan haar eigen aandeelhouders een voorheffing betalen, ongeacht de herkomst van het aan haar uitgekeerde en vervolgens door haar dooruitgedeelde dividend. Volgens de Conseil d'État doet dit voorheffingstelsel op zich geen afbreuk aan de vrijheid van vestiging of het vrije verkeer van kapitaal.

13 Het bedrag van het belastingkrediet dat ingevolge artikel 158 bis van de CGI aan de moedermaatschappij wordt toegekend voor dividenden die zijn uitgekeerd door een in Frankrijk gevestigde dochteronderneming, kan krachtens artikel 146, lid 2, van de CGI van de voorheffing worden afgetrokken bij de dooruitdeling van dat dividend aan de aandeelhouders. Ingevolge artikel 158 bis van de CGI kan echter geen belastingkrediet aan een moedermaatschappij worden toegekend voor dividenden die afkomstig zijn van dochterondernemingen die zijn gevestigd in een andere lidstaat, zodat geen verrekening mogelijk is met de voorheffing, die opeisbaar wordt op het moment dat deze moedermaatschappij die dividenden dooruitdeelt. Nu geen belastingkrediet wordt toegekend voor dividenden die afkomstig zijn van een in een andere lidstaat gevestigde

dochteronderneming en dus het opeisbare bedrag van de voorheffing niet kan worden verlaagd, vermindert de betaling van die voorheffing door die moedermaatschappij het bedrag van de dooruitgedeelde dividenden doordat zij wordt verrekend met de uitkeerbare massa.

14 In die omstandigheden heeft de Conseil d'État besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) a) Moeten de artikelen 56 [EG] en 43 [EG] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling die ter voorkoming van de economische dubbele belasting van dividend:

- een moedermaatschappij toestaat om de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, te verrekenen met het belastingkrediet dat haar wordt toegekend ter zake van de uitkering van dit dividend, indien het dividend van een in Frankrijk gevestigde dochteronderneming betreft,
- maar deze mogelijkheid niet biedt wanneer dit dividend afkomstig is van een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat [...], daar volgens deze regeling in een dergelijk geval geen belastingkrediet wordt toegekend ter zake van de uitkering van dit dividend door deze dochteronderneming, omdat een dergelijke regeling op zichzelf voor de moedermaatschappij een schending oplevert van de beginselen van het vrije verkeer van kapitaal en van de vrijheid van vestiging?

b) Indien de vraag [sub a] ontkennend wordt beantwoord, moeten deze artikelen dan aldus worden uitgelegd dat zij zich niettemin verzetten tegen een dergelijke regeling omdat ook rekening moet worden gehouden met de situatie van de aandeelhouders, aangezien het bedrag van het dividend dat een moedermaatschappij van haar dochterondernemingen heeft ontvangen en aan haar eigen aandeelhouders uitkeert, als gevolg van de te betalen voorheffing verschilt naargelang van de plaats van vestiging van deze dochterondernemingen, in Frankrijk dan wel in een andere lidstaat [...], zodat deze regeling aandeelhouders kan afschrikken van investering in deze moedermaatschappij, dientengevolge voor deze maatschappij het aantrekken van kapitaal kan bemoeilijken en haar ervan kan weerhouden kapitaal te investeren in in andere lidstaten dan Frankrijk gevestigde dochterondernemingen, of om in deze lidstaten dochterondernemingen op te richten?

2) Indien de vragen [sub a en sub b van de eerste vraag] bevestigend worden beantwoord en de artikelen 56 [EG] en 43 [EG] aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de bovenbeschreven voorheffingsregeling, en dat de overheid derhalve in beginsel gehouden is tot teruggaaf van de bedragen die zij op basis van deze regeling heeft ontvangen voor zover dit in strijd met het gemeenschapsrecht is gebeurd, verzet het gemeenschapsrecht zich dan, in het geval van een dergelijke regeling die op zich niet leidt tot een afwenteling van belasting door de belastingplichtige op een derde, ertegen

a) dat de overheid de teruggaaf van de door de moedermaatschappij betaalde bedragen kan weigeren om reden dat deze teruggaaf zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van deze vennootschap,

b) en, bij een ontkennend antwoord, dat het gegeven dat het door de moedermaatschappij betaalde bedrag voor haar geen boekhoudkundige of fiscale last vormt, maar slechts in mindering komt op het totale bedrag dat aan haar aandeelhouders kan worden uitgekeerd, als grond kan worden aangevoerd voor weigering van de teruggaaf van dit bedrag aan deze vennootschap?

3) Gelet op het antwoord op de [eerste en de tweede vraag], verzetten de beginselen van

gelijkwaardigheid en doeltreffendheid zich ertegen dat de teruggaaf, die moet waarborgen dat dezelfde belastingregeling van toepassing is op door de moedermaatschappij dooruitgedeeld dividend, of dit dividend nu afkomstig is van dochterondernemingen die in Frankrijk dan wel in een andere lidstaat [...] zijn gevestigd, afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarde, in voorkomend geval onder voorbehoud van bepalingen van een tussen [de Franse Republiek] en de lidstaat van vestiging van de dochteronderneming gesloten bilaterale overeenkomst inzake de uitwisseling van informatie, dat de belastingplichtige voor elke dividendbetaling de gegevens overlegt die hij als enige in bezit heeft, met name inzake het daadwerkelijk toegepaste belastingtarief en het belastingbedrag dat daadwerkelijk is betaald over de winst die zijn in een andere lidstaat [...] dan Frankrijk gevestigde dochterondernemingen hebben behaald, terwijl dit bewijs, dat de overheid bekend is, niet is vereist voor in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen?"

De verzoeken om heropening van de mondelinge behandeling

15 Bij akten neergelegd op respectievelijk 7 januari en 2 februari 2011, hebben Accor en de Franse regering verzocht om heropening van de mondelinge behandeling.

16 Accor betoogt daartoe dat de advocaat-generaal zich in de punten 73 en volgende van zijn conclusie heeft gebaseerd op argumenten die voortvloeien uit het arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Jurispr. blz. I-11753), waarover tussen partijen geen discussie heeft plaatsgevonden.

17 De Franse regering heeft de wens te kennen gegeven, in het kader van de tweede terechtzitting te kunnen terugkomen op het argument dat het gecombineerde mechanisme van belastingkrediet en voorheffing zoals dat in het hoofdgeding aan de orde is, slechts het vrije verkeer van kapitaal kan beperken ten aanzien van de aandeelhouders, welk argument uiteen is gezet in punt 82 van haar schriftelijke opmerkingen en in de conclusie van de advocaat-generaal is onderzocht.

18 Die regering heeft voorts te kennen gegeven dat de conclusie van de advocaat-generaal het interne Franse recht niet volledig in de beschouwing betreft. In de eerste plaats verklaart de advocaat-generaal in het kader van de beantwoording van de tweede vraag weliswaar dat de teruggaaf van de voorheffing waarvoor een onderneming in aanmerking komt, indirect ten goede komt aan haar aandeelhouders, maar volgens de Franse regering moet het vermogen van een onderneming worden onderscheiden van dat van haar aandeelhouders. In de tweede plaats is de Franse regering het er niet mee eens dat de aandeelhouders naar Frans procesrecht geen vordering tot teruggaaf kunnen indienen. Zij geeft te kennen dat een dergelijke vordering, die naast een schadevordering zou bestaan, zou voortvloeien uit de volgens vaste rechtspraak van het Hof op de lidstaten rustende verplichting, belastingen die in strijd met het recht van de Unie zijn geïnd terug te geven.

19 Volgens de rechtspraak kan het Hof krachtens artikel 61 van het Reglement voor de procesvoering de mondelinge behandeling ambtshalve, op voorstel van de advocaat-generaal dan wel op verzoek van partijen heropenen indien het van oordeel is dat het onvoldoende is ingelicht of dat de zaak moet worden beslecht op basis van een argument waarover tussen partijen geen discussie heeft plaatsgevonden (zie arresten van 26 juni 2008, *Burda*, C-284/06, Jurispr. blz. I-4571, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 16 december 2010, *Stichting Natuur en Milieu e.a.*, C-266/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 27).

20 Het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Reglement voor de procesvoering van het Hof voorzien daarentegen niet in de mogelijkheid voor partijen om opmerkingen in te dienen in antwoord op de conclusie van de advocaat-generaal (zie arrest Stichting Natuur en Milieu e.a., reeds aangehaald, punt 28).

21 In casu is het Hof van oordeel dat het over alle nodige gegevens beschikt om te kunnen antwoorden op de gestelde vragen, en dat de voor hem gemaakte opmerkingen deze gegevens betreffen.

22 De verzoeken om heropening van de mondelinge behandeling moeten dus worden verworpen.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag

23 Met haar eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU in de weg staan aan wettelijke bepalingen van een lidstaat ter voorkoming van de economische dubbele belasting van dividend zoals aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan een moedermaatschappij de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, met het aan de uitkering van dat dividend verbonden belastingkrediet mag verrekenen indien het dividend van een in die lidstaat gevestigde dochteronderneming betreft, maar die deze mogelijkheid niet bieden wanneer dat dividend afkomstig is van een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat, daar volgens die wettelijke bepalingen in dat laatste geval geen belastingkrediet wordt toegekend ter zake van de uitkering van dat dividend door die dochteronderneming.

24 Met de eerste vraag, sub a, wenst de verwijzende rechterlijke instantie te vernemen of dergelijke wettelijke bepalingen een beperking van de verkeersvrijheden kunnen opleveren voor de moedermaatschappij.

25 Met de tweede vraag, sub b, wenst de verwijzende rechterlijke instantie, in geval van een ontkennend antwoord op dezelfde vraag, sub a, te vernemen of de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU zich niettemin tegen dergelijke wettelijke bepalingen verzetten omdat ook rekening moet worden gehouden met de situatie van de aandeelhouders.

26 Ofschoon de eerste vraag, sub b, slechts is gesteld voor het geval van een ontkennend antwoord op diezelfde vraag, sub a, moet echter worden vastgesteld dat de vraag of rekening moet worden gehouden met de situatie van de aandeelhouders aan de orde wordt gesteld om te onderzoeken of sprake is van een beperking voor de moedermaatschappij zelf.

27 De verwijzende rechterlijke instantie vraagt immers of de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU in de weg staan aan wettelijke bepalingen van een lidstaat zoals aan de orde in het hoofdgeding, op grond dat deze de aandeelhouders zouden doen besluiten, niet in het kapitaal van de moedermaatschappij te investeren, bijgevolg de inzameling van kapitaal door die vennootschap nadelig zouden beïnvloeden en daardoor die vennootschap ervan zouden afbrengen, kapitaal in te brengen in dochterondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd of in die staten dochterondernemingen op te richten.

28 De twee onderdelen van de eerste vraag moeten dan ook samen worden beantwoord.

De toepasselijke vrijheid

29 Aangezien de eerste vraag van de verwijzende rechter zowel betrekking heeft op artikel 49 VWEU als op artikel 63 VWEU, moet vooraf worden bepaald of en in hoeverre een nationale regeling zoals die in het hoofdgeding aan de orde is, de door deze artikelen gewaarborgde vrijheden kan aantasten.

30 In dit verband zij eraan herinnerd dat de fiscale behandeling van dividend zowel onder artikel 49 VWEU, betreffende de vrijheid van vestiging, als onder artikel 63 VWEU, betreffende het vrije verkeer van kapitaal, kan vallen (arrest van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Met betrekking tot de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere vrijheid van verkeer valt, blijkt uit ondertussen vaste rechtspraak dat rekening dient te worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, reeds aangehaald, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 In dit verband is reeds geoordeeld dat een nationale wettelijke regeling die alleen van toepassing is op deelnemingen waarmee een bepalende invloed op de besluiten van een vennootschap kan worden uitgeoefend en de activiteiten ervan kunnen worden bepaald, onder de Verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging valt (zie arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 37, en arrest van 21 oktober 2010, Idryma Typou, C-81/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 47). Nationale bepalingen die van toepassing zijn op deelnemingen die enkel om te beleggen worden genomen, zonder dat het de bedoeling is invloed op het bestuur en de zeggenschap van de onderneming uit te oefenen, moeten daarentegen uitsluitend aan het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal worden getoetst (arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, reeds aangehaald, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling voor moedermaatschappijen gold overeenkomstig artikel 145 van de CGI gedurende de jaren 1999 en 2000 voor vennootschappen die minstens 10 % van het kapitaal van hun dochterondernemingen in handen hadden. Voor 2001 is die drempel verlaagd tot 5 % van het kapitaal van de dochteronderneming.

34 Hieruit volgt dat de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, niet alleen toepassing kon vinden op ondernemingen die dividend ontvingen op basis van een deelneming waarmee een bepalende invloed op de besluiten van de uitkerende dochteronderneming kon worden uitgeoefend en de activiteiten van die onderneming konden worden bepaald, maar ook op ondernemingen die dividend ontvingen op basis van een minderheidsdeelneming waarmee die invloed niet kon worden uitgeoefend.

35 Wat de feiten in het hoofdgeding betreft moet worden opgemerkt dat de verwijzingsbeslissing geen informatie bevat over de aard van de deelnemingen van Accor in het kapitaal van haar dochterondernemingen die dividend hebben uitgekeerd.

36 Voorts heeft Accor in haar bij het Hof ingediende opmerkingen te kennen gegeven dat het hoofdgeding betrekking heeft op dividend dat zij heeft ontvangen van dochterondernemingen die zijn gevestigd in andere lidstaten dan de Franse Republiek en die door haar worden gecontroleerd, terwijl de Franse regering ook melding heeft gemaakt van deelnemingen waarmee Accor de besluiten van de uitkerende dochterondernemingen niet bepalend kon beïnvloeden en

de activiteiten van die ondernemingen niet kon bepalen.

37 Dienaangaande zij in herinnering gebracht dat in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerkingsprocedure niet het Hof, maar de nationale rechter die aan het geding ten grondslag liggende feiten dient vast te stellen en daaruit de consequenties dient te trekken voor de door hem te geven beslissing (zie onder meer arresten van 16 september 1999, WWF e.a., C-435/97, Jurispr. blz. I-5613, punt 32; 23 oktober 2001, Tridon, C-510/99, Jurispr. blz. I-7777, punt 28, en 11 december 2007, Eind, C-291/05, Jurispr. blz. I-10719, punt 18).

38 In die omstandigheden moet, gelet op het voorwerp van de wettelijke bepalingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, voor de beantwoording van de eerste gestelde vraag zowel artikel 49 VWEU als artikel 63 VWEU in de beschouwing worden betrokken.

De vrijheid van vestiging

39 De vrijheid van vestiging die in artikel 49 VWEU aan de onderdanen van de Unie wordt toegekend, en die voor hen de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst omvat alsmede de oprichting en het bestuur van ondernemingen onder dezelfde voorwaarden als in de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld, brengt overeenkomstig artikel 54 VWEU voor de vennootschappen die naar het recht van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Europese Unie hebben, het recht mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (zie onder meer arresten van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 35; 23 februari 2006, Keller Holding, C-471/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 29, en 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 41).

40 Hoewel de Verdragsbepalingen betreffende de vrijheid van vestiging volgens de bewoordingen ervan het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te waarborgen, verzetten zij zich er ook tegen dat de lidstaat van oorsprong de vestiging in een andere lidstaat van een van zijn onderdanen of van een naar zijn recht opgerichte vennootschap bemoeilijkt (zie onder meer arrest van 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 21, en arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, reeds aangehaald, punt 42).

41 In het hoofdgeding staat vast dat ingevolge de aan de orde zijnde wettelijke bepalingen door een ingezeten dochteronderneming uitgekeerd dividend en door een niet-ingezeten dochteronderneming uitgekeerd dividend verschillend worden behandeld.

42 Een moedermaatschappij die dividend ontvangt van een ingezeten dochteronderneming komt – op grond van dat dividend – immers in aanmerking voor een belastingkrediet dat gelijk is aan de helft van de bedragen die door die ingezeten dochteronderneming uit hoofde van dat dividend zijn uitgekeerd, terwijl dat belastingkrediet niet wordt toegekend voor dividend dat is uitgekeerd door een niet-ingezeten dochteronderneming.

43 In dit verband volgt uit de rechtspraak dat de lidstaten bij de inrichting van hun belastingstelsel, en met name wanneer zij een mechanisme instellen om opeenvolgende belastingheffingen of dubbele economische belasting te vermijden of te verminderen, de uit het recht van de Unie voortvloeiende eisen in acht moeten nemen, met name die welke worden opgelegd door de Verdragsbepalingen betreffende de verkeersvrijheden (zie arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 45).

44 Zo blijkt uit de rechtspraak dat, ongeacht het mechanisme dat wordt ingevoerd om

opeenvolgende belastingheffingen of dubbele economische belasting te vermijden of te verminderen, de door het Verdrag gewaarborgde verkeersvrijheden eraan in de weg staan dat een lidstaat uit het buitenland afkomstig dividend ongunstiger behandelt dan in het binnenland uitgekeerd dividend, tenzij dat verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang (zie in die zin arresten van 15 juli 2004, Lenz, C-315/02, Jurispr. blz. I-7063, punten 20-49, en 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punten 20-55, en arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 46).

45 Voor een belastingregel die ertoe strekt, de belasting van uitgekeerd dividend te vermijden of te verminderen, is de situatie van een moedermaatschappij die uit het buitenland dividend ontvangt vergelijkbaar met die van een moedermaatschappij die in het binnenland uitgekeerd dividend ontvangt, voor zover de winst in beide gevallen in beginsel opeenvolgende keren kan worden belast (zie arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 62).

46 Zoals de Franse regering heeft opgemerkt, was een moedermaatschappij inderdaad vrijgesteld van vennootschapsbelasting, zowel voor dividend dat haar door ingezeten dochterondernemingen was uitgekeerd als voor dividend dat afkomstig was van in het buitenland gevestigde dochterondernemingen, en kon die onderneming de belastingkredieten die verband hielden met door haar ingezeten dochterondernemingen uitgekeerd dividend niet verrekenen met de vennootschapsbelasting die zij uit hoofde van andere verrichtingen verschuldigd was.

47 Die regering geeft echter toe, dat de belastingkredieten konden worden gebruikt bij de dooruitdeling van ontvangen dividenden. Een moedermaatschappij kon die belastingkredieten dus verrekenen met de voorheffing die zij bij de dooruitdeling van het dividend moest afdragen.

48 Hoewel die lidstaat bijgevolg van niet-ingezeten dochterondernemingen ontvangen dividend vrijstelde van belasting bij de moedermaatschappij, onderwierp hij het aan een minder gunstige behandeling dan dividend dat afkomstig was van ingezeten dochterondernemingen.

49 Anders dan het geval was met dividend dat was uitgekeerd door ingezeten dochterondernemingen, kon ingevolge de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke bepalingen belastingheffing bij de uitkerende dochteronderneming niet worden vermeden, ofschoon zowel van ingezeten dochterondernemingen ontvangen dividend als dividend dat was uitgekeerd door niet-ingezeten dochterondernemingen bij de dooruitdeling ervan aan de voorheffing was onderworpen. Bij de dooruitdeling van dividend dat was uitgekeerd door dochterondernemingen in het binnenland werd het belastingkrediet bijgevolg verrekend met de verschuldigde voorheffing, zonder dat de voorheffing het totale bedrag van het uit te delen dividend verminderde. Doordat de moedermaatschappij niet in aanmerking kwam voor een belastingkrediet voor dividend dat afkomstig was van buitenlandse dochterondernemingen, had de toepassing van de voorheffing voor dat dividend tot gevolg dat het totaalbedrag van het dooruitgedeelde dividend lager uitviel.

50 In die omstandigheden moest de moedermaatschappij die dividend ontving van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming ofwel dividend dooruitdelen dat was gekort met het bedrag van de voorheffing en dat dus minder bedroeg dan bij de dooruitdeling van dividend dat afkomstig was van in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen, hetzij, zoals de advocaat-generaal in punt 48 van zijn conclusie opmerkt, haar reserves aanspreken voor een bedrag ter hoogte van de af te dragen voorheffing om aldus het totaalbedrag van uit te delen dividend te verhogen.

51 Gelet op het feit dat dividend dat was uitgekeerd door een dochteronderneming die in een andere lidstaat was gevestigd, ongunstig werd behandeld vergeleken met dividend dat was

uitgekeerd door een ingezeten dochteronderneming, kon een moedermaatschappij ervan worden weerhouden haar activiteiten uit te oefenen via in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen (zie in die zin arrest van 18 september 2003, Bosal, C-168/01, Jurispr. blz. I-9409, punt 27, en arrest Keller Holding, reeds aangehaald, punt 35).

52 De Franse regering geeft weliswaar toe dat door een in Frankrijk gevestigde dochteronderneming uitgekeerd dividend anders werd behandeld dan dividend dat afkomstig was van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming wat betreft de mogelijkheid voor de ontvangende moedermaatschappij om het belastingkrediet te verrekenen met de voorheffing die deze moest afdragen bij de dooruitdeling van dat dividend aan haar eigen aandeelhouders, maar is niettemin van oordeel dat dat geen beperking voor de moedermaatschappij opleverde.

53 Die regering merkt op dat de gebruikmaking van het belastingkrediet voortvloeide uit een zelfstandig besluit van de bevoegde organen van de moedermaatschappij en niet uit de wettelijke bepalingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, daar door het besluit van die moedermaatschappij om het door een Franse dochteronderneming uitgekeerd dividend door uit te delen, het aan dat dividend gekoppelde belastingkrediet kon worden verrekend met de voorheffing. Onder verwijzing naar het arrest van 27 januari 2000, Graf (C-190/98, Jurispr. blz. I-493, punten 24 en 25), geeft de Franse regering hiermee te kennen dat het eventuele ongunstige effect van de aan de orde zijnde wettelijke bepalingen dus afhangt van een dermate hypothetisch besluit van de bevoegde organen van de moedermaatschappij, dat die bepalingen niet kunnen worden geacht de verkeersvrijheden te belemmeren.

54 Voorts merkt de Franse regering op dat, ongeacht de herkomst van het dividend, het door de moedermaatschappij te betalen bedrag gelijk blijft voor zover de voorheffing op de aan de aandeelhouders uit te keren resultaten rustte.

55 Niet-ingezeten aandeelhouders konden op grond van door de Franse Republiek met alle lidstaten van de Unie gesloten verdragen ter vermijding van dubbele belasting teruggaaf verkrijgen van de door de moedermaatschappij die dividend uitkeerde ingehouden voorheffing, zodat de betrokken regelgeving hun situatie niet benadeelde.

56 Met betrekking tot de aandeelhouders van de moedermaatschappij die wel ingezetenen waren zet de Franse regering uiteen, dat het ontbreken van een belastingkrediet dat kon worden verrekend met de voorheffing die door die moedermaatschappij verschuldigd was bij de dooruitdeling van dividend dat van buitenlandse dochterondernemingen afkomstig was, wellicht moet worden gezien als een belemmering voor de kapitaalinzameling bij de Franse aandeelhouders, maar dat die belemmering hoe dan ook een zuiver interne kapitaalbeweging tussen een Franse moedermaatschappij en haar Franse aandeelhouders betrof, zonder grensoverschrijdend aspect, en niet onder het recht van de Unie viel.

57 Deze argumenten falen.

58 In de eerste plaats kon het belastingkrediet in verband met door binnenlandse dochterondernemingen uitgekeerd dividend weliswaar pas worden gebruikt op het moment waarop de moedermaatschappij besloot tot dooruitdeling van dat dividend, maar het staat vast dat zowel het verschil in behandeling op grond van de plaats van vestiging van de uitkerende dochteronderneming als de mogelijkheid om het eventuele belastingkrediet te verrekenen met de bij de dooruitdeling van het dividend verschuldigde voorheffing, rechtstreeks voortvloeien uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Franse wetgeving.

59 De mogelijkheid voor de moedermaatschappij dat zij beschikte over een belastingkrediet dat bij de dooruitdeling van dividend kon worden verrekend met de voorheffing, hing dan ook niet af

van een toekomstige, hypothetische gebeurtenis, maar van een omstandigheid die per definitie verbonden was met de uitoefening van de vrijheid van vestiging, te weten de plaats van vestiging van haar dochteronderneming.

60 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat, ook al had de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, zoals de Franse regering opmerkt, geen gevolgen voor de situatie van niet-ingezeten aandeelhouders, de omstandigheid dat die regeling een belemmering kon vormen voor de kapitaalinzameling door een moedermaatschappij bij ingezeten aandeelhouders, volstaat ter bevestiging dat de bepalingen van die regeling beperkend waren.

61 De omstandigheid immers dat ingezeten aandeelhouders konden besluiten, geen aandelen in een moedermaatschappij te verwerven op grond dat dividend dat zou worden uitgekeerd door in een andere lidstaat dan Frankrijk gevestigde dochterondernemingen van die onderneming lager zou zijn dan door ingezeten dochterondernemingen uitgekeerd dividend, zou op haar beurt de moedermaatschappij kunnen doen besluiten, geen activiteiten via buitenlandse dochterondernemingen te verrichten.

62 Doordat een dergelijke situatie een verband vertoont met het intracommunautaire handelsverkeer, kan zij onder de Verdragsbepalingen inzake de fundamentele vrijheden vallen (zie arrest Keller Holding, reeds aangehaald, punt 24) en, doordat zij op het vlak van de belastingen communautaire situaties ten opzichte van zuiver interne situaties benadelen, leveren de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen van de CGI dus een beperking op die in beginsel ingevolge de Verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging verboden is (zie arrest van 27 november 2008, Papillon, C-418/07, Jurispr. blz. I-8947, punt 32).

63 Volgens de rechtspraak van het Hof is een beperking van de vrijheid van vestiging slechts toelaatbaar wanneer zij gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang (zie onder meer arrest van 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Jurispr. blz. I-5145, punt 57). Nu echter noch de verwijzende rechterlijke instantie noch de partijen die opmerkingen hebben ingediend omstandigheden hebben aangevoerd op grond waarvan die beperking gerechtvaardigd kan worden geacht, moet derhalve worden vastgesteld dat artikel 49 VWEU in de weg staat aan een wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding aan de orde is.

Het vrije kapitaalverkeer

64 De overwegingen in de voorgaande punten gelden op dezelfde wijze wanneer een moedermaatschappij dividend heeft ontvangen op basis van een deelneming waarmee zij de besluiten van de uitkerende dochteronderneming niet bepalend kan beïnvloeden en de activiteiten van die dochteronderneming niet kan bepalen.

65 Het in punt 41 van het onderhavige arrest aan de orde gestelde verschil in behandeling kon immers tot gevolg hebben dat in Frankrijk gevestigde moedermaatschappijen zouden besluiten, geen kapitaal te investeren in ondernemingen die in een andere lidstaat waren gevestigd, en kon ook belemmerend werken voor in andere lidstaten gevestigde ondernemingen doordat het voor die ondernemingen een belemmering opleverde voor de inzameling van kapitaal in Frankrijk.

66 Doordat de kapitaalopbrengsten uit het buitenland fiscaal ongunstiger werden behandeld dan dividend dat werd uitgekeerd door in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen, waren de aandelen van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen voor de in Frankrijk gevestigde moedermaatschappijen minder aantrekkelijk dan die van in die lidstaat gevestigde ondernemingen (zie arrest van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 35, en reeds aangehaalde arresten Manninen, punten 22 en 23, en Test Claimants in the FII Group Litigation, punt 64).

67 Hieruit volgt dat het door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wetgeving gehanteerde verschil in behandeling een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormde die in beginsel ingevolge artikel 63 VWEU verboden is.

68 Noch de verwijzende rechterlijke instantie, noch de partijen die opmerkingen hebben ingediend hebben verwezen naar de in artikel 65 VWEU uiteengezette redenen en naar de dwingende redenen van algemeen belang die een dergelijke beperking kunnen rechtvaardigen.

69 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU in de weg staan aan wettelijke bepalingen van een lidstaat ter voorkoming van de economische dubbele belasting van dividend zoals aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan een moedermaatschappij de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, mag verrekenen met het belastingkrediet dat aan de uitkering van dat dividend is verbonden indien het dividend een in die lidstaat gevestigde dochteronderneming betreft, maar die deze mogelijkheid niet bieden wanneer dat dividend afkomstig is van een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat, daar volgens die wettelijke bepalingen in dat laatste geval geen belastingkrediet wordt toegekend ter zake van de uitkering van dat dividend door die dochteronderneming.

De tweede vraag

70 Met haar tweede vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of het recht van de Unie, wanneer de belastingregeling die in het hoofdgeding aan de orde is op zich niet leidt tot afwenteling van belasting door de belastingplichtige op een derde, zich ertegen verzet dat de overheid de teruggaaf van de door de moedermaatschappij betaalde bedragen weigert, hetzij op grond dat die teruggaaf zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van die onderneming, hetzij op grond dat het door de moedermaatschappij betaalde bedrag voor haar geen boekhoudkundige of fiscale last vormt, maar in mindering komt op het totale bedrag dat aan haar aandeelhouders kan worden dooruitgedeeld.

71 Dienaangaande zij in herinnering gebracht dat het recht op teruggaaf van belastingen die in een lidstaat in strijd met het recht van de Unie zijn geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontleen aan de bepalingen van Unierecht, zoals die door het Hof zijn uitgelegd (zie onder meer arresten van 9 november 1983, San Giorgio, 199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12, en 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 84). De lidstaat is dus in beginsel verplicht, in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen terug te betalen (arrest van 14 januari 1997, Comateb e.a., C-192/95–C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punt 20; arrest Metallgesellschaft e.a., reeds aangehaald, punt 84; arrest van 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, Jurispr. blz. I-11365, punt 93, en arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 202).

72 Volgens vaste rechtspraak verzet het recht van de Unie zich er echter niet tegen dat onder een nationaal rechtsstelsel de teruggaaf van ten onrechte geïnde belastingen wordt geweigerd in

omstandigheden waarin dit zou uitlopen op ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden (arresten van 24 maart 1988, Commissie/Italië, 104/86, Jurispr. blz. 1799, punt 6; 9 februari 1999, Dilexport, C-343/96, Jurispr. blz. I-579, punt 47; 21 september 2000, Michaïlidis, C-441/98 en C-442/98, Jurispr. blz. I-7145, punt 31, en 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 41). De bescherming van de door de rechtsorde van de Unie ter zake gewaarborgde rechten gebiedt dus niet, dat in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen, rechten en heffingen worden terugbetaald wanneer vaststaat dat de betalingsplichtige deze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld (zie arrest Comateb e.a., reeds aangehaald, punt 21, en arrest van 6 september 2011, Lady & Kid e.a., C-398/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 18).

73 Uit de rechtspraak volgt echter dat die weigering tot teruggaaf een aan de rechtsorde van de Unie ontleend subjectief recht beperkt en dus strikt moet worden uitgelegd (reeds aangehaalde arresten Weber's Wine World e.a., punt 95, en Lady & Kid e.a., punt 20).

74 Zo blijkt uit de punten 20 en 25 van het arrest Lady & Kid e.a., reeds aangehaald, dat de enige uitzondering op het recht op teruggaaf van in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen het geval betreft waarin een ten onrechte geïnde belasting door de belastingplichtige rechtstreeks op de koper is afgewenteld.

75 In casu geeft de verwijzende rechterlijke instantie zelf aan dat de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, die overigens betrekking heeft op een door een moedermaatschappij bij de dooruitdeling van dividend betaalde voorheffing en niet op een bij de verkoop van producten geïnde belasting, niet ertoe leidt dat die voorheffing wordt afgewenteld op derden, zoals de in bovenstaande rechtspraak bedoelde koper.

76 In die omstandigheden moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het recht van de Unie, wanneer een nationale belastingregeling zoals die in het hoofdgeding aan de orde is op zich niet leidt tot afwenteling op een derde van door de betalingplichtige onverschuldigd afgedragen belasting, zich ertegen verzet dat een lidstaat teruggaaf van de door de moedermaatschappij betaalde bedragen weigert, hetzij op grond dat die teruggaaf zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van die onderneming, hetzij op grond dat het door de moedermaatschappij betaalde bedrag voor haar geen boekhoudkundige of fiscale last vormt, maar in mindering wordt gebracht op het totale bedrag dat aan haar aandeelhouders kan worden dooruitgedeeld.

De derde vraag

77 Met haar derde vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie te vernemen of het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel eraan in de weg staan dat aan teruggaaf aan een moedermaatschappij van bedragen waardoor moet worden gewaarborgd dat op door die onderneming dooruitgedeeld dividend dat wordt uitgekeerd door in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen van die moedermaatschappij en dividend dat afkomstig is van dochterondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd, dezelfde belastingregeling wordt toegepast, de voorwaarde is gekoppeld dat de belastingplichtige voor elke dividendbetaling de gegevens overlegt die hij als enige in bezit heeft, met name inzake het daadwerkelijk toegepaste belastingtarief en het belastingbedrag dat daadwerkelijk is betaald over de winst die zijn in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen hebben behaald, terwijl voor in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen dat bewijs, dat de overheid bekend is, niet vereist is.

78 Volgens vaste rechtspraak dienen de rechterlijke instanties van de lidstaten op grond van het in artikel 4 VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking de rechterlijke bescherming te verzekeren van de rechten die de justitiabelen aan het recht van de Unie ontleen (zie in die zin arresten van 16 december 1976, Rewe-Zentralfinanz en Rewe-Zentral, 33/76, Jurispr. blz. 1989,

punt 5, en Comet, 45/76, Jurispr. blz. 2043, punt 12; 19 juni 1990, Factortame e.a., C?213/89, Jurispr. blz. I?2433, punt 19, en 13 maart 2007, Unibet, C?432/05, Jurispr. blz. I?2271, punt 38).

79 Bij gebreke van een regeling van de Unie op het betrokken gebied is het derhalve een aangelegenheid van de nationale rechtsorde van elke lidstaat om de bevoegde rechterlijke instanties aan te wijzen en de procesregels te geven voor rechtsvorderingen die ertoe strekken, de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het recht van de Unie ontleen, mits die regels niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en zij de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (arrest *Test Claimants in the FII Group Litigation*, reeds aangehaald, punt 203 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

80 Ook staat het aan de verwijzende rechterlijke instantie, te bepalen hoe in de praktijk een einde moet worden gemaakt aan schending van het verbod van beperkingen van de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer.

81 De derde gestelde vraag impliceert dat, volgens de opvatting van de verwijzende rechter, ingeval beperkingen van de vrijheid van vestiging en van het vrije kapitaalverkeer worden vastgesteld, gelijke behandeling van ontvangers van dividend dat door in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen is uitgekeerd en ontvangers van dividend dat afkomstig is van in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen moet worden bereikt doordat aan deze laatste ontvangers het belastingkrediet toekomt dat de eerste ontvangen.

82 Dienaangaande zij in herinnering gebracht dat de belastingautoriteiten van een lidstaat van de belastingplichtige de bewijzen mogen verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden voor een in de betrokken wettelijke regeling neergelegd belastingvoordeel en, bijgevolg, of dat voordeel al dan niet moet worden toegekend (zie in die zin arresten van 3 oktober 2002, *Danner*, C?136/00, Jurispr. blz. I?8147, punt 50; 26 juni 2003, *Skandia en Ramstedt*, C?422/01, Jurispr. blz. I?6817, punt 43, en 27 januari 2009, *Persche*, C?318/07, Jurispr. blz. I?359, punt 54; arrest *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, reeds aangehaald, punt 95, en arrest van 30 juni 2011, *Meilicke e.a.*, C?262/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 45).

83 Accor betoogt in dit verband dat het stelsel van het belastingkrediet als enige grondslag heeft dat de uitkerende dochteronderneming aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, met dien verstande dat het belastingkrediet steeds 50 % van het uitgekeerde dividend bedraagt. Volgens Accor volstaat dan ook het bewijs dat de uitkerende dochteronderneming in haar lidstaat van vestiging aan vennootschapsbelasting is onderworpen.

84 Volgens de Commissie is het weliswaar legitiem, rekening te houden met de belasting die de dochteronderneming in haar lidstaat van vestiging heeft afgedragen, maar stemt in het kader van de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is het bedrag dat aan belasting is betaald niet strikt overeen met het bedrag van het belastingkrediet, en kan ermee worden volstaan, uit te gaan van het wettelijke belastingtarief in de lidstaat van vestiging van de dochteronderneming.

85 De Franse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk betogen dat de beweerde discriminatie als gevolg van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling zou moet worden verholpen door toepassing van een belastingkrediet waarvan het bedrag de in de lidstaat van vestiging van de dochteronderneming betaalde belasting kan compenseren en dat moet worden berekend aan de hand van het bedrag van de belasting waaraan de winst die aan de door de dochteronderneming uitgekeerde dividenden ten grondslag ligt in die staat is onderworpen. Volgens de Franse regering hield het stelsel van het belastingkrediet en de voorheffing in dat de

dubbele economische belasting van uitgekeerd dividend ter verzekering van neutrale belastingheffing werd afgezwakt en dat bij de afzwakking van de dubbele economische belasting rekening werd gehouden met het niveau van de vennootschapsbelasting waaraan de Franse dochterondernemingen reeds waren onderworpen. Volgens de Franse regering kon het belastingkrediet niet meer bedragen dan het bedrag van de vennootschapsbelasting tegen het normale tarief over de winst waarover dividend was uitgekeerd en werd, indien op die winst een verlaagd belastingtarief was toegepast en het belastingkrediet dus meer zou bedragen dan de reeds betaalde vennootschapsbelasting, een voorheffing verschuldigd ter hoogte van het bedrag waarmee het belastingkrediet de vennootschapsbelasting overschreed.

86 De nationale rechter, die als enige bevoegd is het nationale recht uit te leggen, dient uit te maken in hoeverre de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling was gebaseerd op strikte overeenstemming tussen het bedrag van de belasting die was betaald over de aan de dividenduitkering ten grondslag liggende winst en het bedrag van het belastingkrediet.

87 Uit de rechtspraak volgt echter dat op grond van het recht van de Unie een lidstaat waarin een regeling voor het vermijden van dubbele economische belasting geldt in geval van dividend dat aan ingezetenen wordt uitgekeerd door ingezeten vennootschappen, dividend dat aan ingezetenen wordt uitgekeerd door niet in het binnenland gevestigde vennootschappen weliswaar op gelijkwaardige wijze moet behandelen (zie arrest *Test Claimants in the FII Group Litigation*, reeds aangehaald, punt 72), maar dat recht verlangt niet dat de lidstaten belastingplichtigen die in buitenlandse ondernemingen hebben geïnvesteerd moet bevoordelen ten opzichte van degenen die in binnenlandse ondernemingen hebben geïnvesteerd (zie in die zin arrest van 6 december 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Jurispr. blz. I-10451, punten 39 en 40, en arrest *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, reeds aangehaald, punt 89).

88 Zo verbiedt het recht van de Unie een lidstaat niet dat hij opeenvolgende belastingheffingen over door een binnenlandse vennootschap ontvangen dividend vermijdt door regels toe te passen die dat dividend vrijstellen van belasting wanneer het wordt uitgekeerd door een ingezeten vennootschap, en tegelijk door een verrekeningsregeling vermijdt dat dat dividend opeenvolgende keren wordt belast wanneer het wordt uitgekeerd door een niet-ingezeten vennootschap, op voorwaarde evenwel dat het belastingtarief voor buitenlands dividend niet hoger is dan het tarief voor binnenlands dividend en het belastingkrediet ten minste gelijk is aan het bedrag dat is betaald in de lidstaat van de uitkerende vennootschap, tot beloop van het bedrag van de belasting in de lidstaat van de ontvangende vennootschap (zie reeds aangehaalde arresten *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punten 48 en 57, en *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, punt 86, en beschikking van 23 april 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Jurispr. blz. I-2875, punt 39).

89 Het Hof heeft geoordeeld dat wanneer de winst waaruit het buitenlandse dividend wordt uitgekeerd, in de lidstaat van de uitkerende vennootschap minder zwaar wordt belast dan in de lidstaat van de ontvangende vennootschap, laatstgenoemde lidstaat een volledig belastingkrediet moet verlenen ter hoogte van de belasting die de uitkerende vennootschap in haar lidstaat van vestiging heeft betaald (reeds aangehaalde arresten *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punt 51, en *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, punt 87).

90 Wanneer die winst daarentegen in de staat van de uitkerende vennootschap zwaarder wordt belast dan in de staat van de ontvangende vennootschap, hoeft laatstgenoemde staat slechts een belastingkrediet te verlenen van ten hoogste het bedrag van de vennootschapsbelasting die door de ontvangende vennootschap verschuldigd is. Hij is niet verplicht het verschil terug te betalen, dat wil zeggen het in de lidstaat van de uitkerende vennootschap betaalde bedrag dat hoger is dan de in de lidstaat van de ontvangende vennootschap verschuldigde belasting (zie reeds

aangehaalde arresten *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punt 52, en *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, punt 88).

91 Met betrekking tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling zij opgemerkt dat indien een lidstaat de ontvangers van dividend dat afkomstig is van een in een andere lidstaat gevestigde onderneming in alle gevallen een belastingkrediet moest verlenen ten bedrage van de helft van het bedrag van dat dividend, zoals Accor vordert, dat dividend daardoor gunstiger zou worden behandeld dan dividend dat in de eerste lidstaat is uitgekeerd wanneer het belastingtarief waaraan de onderneming die dat dividend uitkeert in haar staat van vestiging is onderworpen, lager is dan het in de eerste staat toegepaste tarief.

92 Hieruit volgt dat een lidstaat in staat moet zijn, het bedrag van de in de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap betaalde vennootschapsbelasting waarop het aan de ontvangende moedermaatschappij toegekende belastingkrediet betrekking moet hebben, te bepalen. Anders dan Accor betoogt, kan dus niet worden volstaan met het bewijs dat de uitkerende vennootschap in haar lidstaat van vestiging is belast over de winst waarover het dividend is uitgekeerd, zonder informatie te verstrekken over de aard en het tarief van de belasting die over die winst daadwerkelijk is geheven.

93 In die omstandigheden kunnen de administratieve lasten, waaronder het feit dat de belastingautoriteiten informatie verlangen betreffende de belasting die daadwerkelijk rust op de winst van de vennootschap die dividend uitkeert in haar staat van vestiging, niet als excessief worden beschouwd en niet indruisen tegen het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel.

94 Aangaande het gelijkwaardigheidsbeginsel geeft de verwijzende rechterlijke instantie in de derde vraag zelf aan dat wat betreft het door de in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen uitgekeerde dividend, de autoriteiten bekend zijn met de informatie betreffende het daadwerkelijk toegepaste belastingtarief en het bedrag van de daadwerkelijk betaalde belasting.

95 Zoals de advocaat-generaal in punt 102 van zijn conclusie opmerkt, vloeit voorts uit de in punt 82 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak voort dat het recht van de Unie er niet aan in de weg staat dat de betrokken moedermaatschappij als eerste de relevante bewijsstukken dient over te leggen.

96 Hoewel de moedermaatschappij die dividend ontvangt niet zelf alle informatie bezit over de vennootschapsbelasting die is geheven over het dividend dat is uitgekeerd door haar in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming, is in beginsel laatstgenoemde vennootschap met die informatie bekend. In die omstandigheden zijn eventuele moeilijkheden die de moedermaatschappij ondervindt om de gevraagde informatie over de door haar uitkerende dochteronderneming betaalde belasting te verstrekken, niet te wijten aan de ingewikkeldheid van deze informatie, maar aan het feit dat de dochteronderneming die over deze informatie beschikt, niet samenwerkt. Bijgevolg is de ontbrekende informatiestroom waarmee de moedermaatschappij wordt geconfronteerd geen probleem waarvoor de betrokken lidstaat zich zou moeten verantwoorden (zie in die zin arrest *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, reeds aangehaald, punt 98).

97 Anders dan Accor betoogt, impliceert bovendien het feit dat de nationale belastingautoriteiten een beroep kunnen doen op de regeling van wederzijdse bijstand van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EG van de Raad van 25 februari 1992 (PB L 76, blz. 1; hierna: „richtlijn 77/799”), niet dat zij de moedermaatschappij die dividend ontvangt moeten

vrijstellen van het bewijs van het bedrag aan belasting dat de uitkerende vennootschap in een andere lidstaat heeft betaald (zie reeds aangehaalde arresten Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, punt 100, en Meilicke e.a., punt 50).

98 Het Hof heeft immers opgemerkt dat, daar richtlijn 77/799 voorziet in de mogelijkheid voor de nationale belastingautoriteit te verzoeken om inlichtingen die zij zelf niet kan verkrijgen, het gebruik in artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/799 van het woord „kan” erop wijst dat deze autoriteit weliswaar de mogelijkheid, doch niet de verplichting heeft om de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken. Elke lidstaat dient de specifieke gevallen te beoordelen waarin inlichtingen over transacties die door op zijn grondgebied gevestigde belastingplichtigen zijn verricht ontbreken, en te beslissen of deze gevallen aanleiding zijn om een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken (arrest van 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 32, en reeds aangehaalde arresten Persche, punt 65; Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, punt 101, en Meilicke e.a., punt 51).

99 Aangaande de eerbiediging van het doeltreffendheidsbeginsel moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat de verlangde bewijsstukken de belastingautoriteiten van de lidstaat die de belasting heft in staat moeten stellen, duidelijk en nauwkeurig na te gaan of de voorwaarden voor de verkrijging van een belastingvoordeel vervuld zijn. Zij hoeven echter niet in een bepaalde vorm te worden verstrekt, daar de beoordeling niet te formalistisch dient te geschieden (zie in die zin arrest Meilicke e.a., reeds aangehaald, punt 46).

100 In de tweede plaats dient de verwijzende rechterlijke instantie na te gaan of de verkrijging van de gegevens betreffende het daadwerkelijk toegepaste belastingtarief en het bedrag van de belasting die daadwerkelijk is betaald over de winst waarover dividend is uitgekeerd in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is, gelet op onder meer de wetgeving van de lidstaat van vestiging van de uitkerende vennootschap op het gebied van de vermijding van dubbele belasting en de registratie van af te dragen vennootschapsbelasting alsmede de bewaring van administratieve of boekhoudkundige bescheiden.

101 Het verzoek om overlegging van bedoelde gegevens moet bovendien worden gedaan binnen de wettelijke bewaartermijn voor administratieve of boekhoudkundige bescheiden, zoals vastgelegd in het recht van de lidstaat waar de dochteronderneming is gevestigd. Zoals Accor opmerkt, kan voor haar belastingkrediet niet van haar worden verlangd dat zij bescheiden overlegt die betrekking hebben op een tijdvak dat de wettelijke bewaartermijn voor administratieve en boekhoudkundige bescheiden overschrijdt.

102 Gelet op het voorgaande moet op de derde vraag worden geantwoord dat het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel er niet aan in de weg staan dat aan teruggaaf aan een moedermaatschappij van bedragen waardoor moet worden gewaarborgd dat op door die vennootschap dooruitgedeeld dividend dat wordt uitgekeerd door in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen van die moedermaatschappij en dividend dat afkomstig is van dochterondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd, dezelfde belastingregeling wordt toegepast, de voorwaarde is gekoppeld dat de belastingplichtige voor elke dividendbetaling de gegevens overlegt die hij als enige in bezit heeft, met name inzake het daadwerkelijk toegepaste belastingtarief en het belastingbedrag dat daadwerkelijk is betaald over de winst die zijn in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen hebben behaald, terwijl voor in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen dat bewijs, dat de overheid bekend is, niet vereist is. De overlegging van die gegevens mag echter slechts worden verlangd onder het voorbehoud dat het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is, het bewijs te leveren van de door in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen betaalde belasting, gelet op onder meer de wettelijke bepalingen van die lidstaten op het gebied van de vermijding van dubbele belasting en de registratie van af te dragen

vennootschapsbelasting alsmede de bewaring van administratieve bescheiden. De verwijzende rechterlijke instantie dient na te gaan of aan die voorwaarden in het hoofdgeding is voldaan.

Kosten

103 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 van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 49 VWEU en 63 VWEU staan in de weg aan wettelijke bepalingen van een lidstaat ter voorkoming van de economische dubbele belasting van dividend zoals aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan een moedermaatschappij de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, mag verrekenen met het belastingkrediet dat aan de uitkering van dat dividend is verbonden indien het dividend van een in die lidstaat gevestigde dochteronderneming betreft, maar die deze mogelijkheid niet bieden wanneer dat dividend afkomstig is van een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat, daar volgens die wettelijke bepalingen in dat laatste geval geen belastingkrediet wordt toegekend ter zake van de uitkering van dat dividend door die dochteronderneming**
- 2) **Wanneer een nationale belastingregeling zoals die in het hoofdgeding aan de orde is op zich niet leidt tot afwenteling op een derde van door de betalingplichtige onverschuldigd afgedragen belasting, verzet het recht van de Unie zich ertegen dat een lidstaat teruggaaf van de door de moedermaatschappij betaalde bedragen weigert, hetzij op grond dat die teruggaaf zou leiden tot ongerechtvaardigde verrijking van die vennootschap, hetzij op grond dat het door de moedermaatschappij betaalde bedrag voor haar geen boekhoudkundige of fiscale last vormt, maar in mindering komt op het totale bedrag dat aan haar aandeelhouders kan worden dooruitgedeeld.**
- 3) **Het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel staan er niet aan in de weg dat aan teruggaaf aan een moedermaatschappij van bedragen waardoor moet worden gewaarborgd dat op door die vennootschap dooruitgedeeld dividend dat wordt uitgekeerd door in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen van die moedermaatschappij en dividend dat afkomstig is van dochterondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd, dezelfde belastingregeling wordt toegepast, de voorwaarde is gekoppeld dat de belastingplichtige voor elke dividendbetaling de gegevens overlegt die hij als enige in bezit heeft, met name inzake het daadwerkelijk toegepaste belastingtarief en het belastingbedrag dat daadwerkelijk is betaald over de winst die zijn in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen hebben behaald, terwijl voor in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen dat bewijs, dat de overheid bekend is, niet vereist is. De overlegging van die gegevens mag echter slechts worden verlangd onder het voorbehoud dat het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is, het bewijs te leveren van de door in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen betaalde belasting, gelet op onder meer de wettelijke bepalingen van die lidstaten op het gebied van de vermijding van dubbele belasting en de registratie van af te dragen vennootschapsbelasting alsmede de bewaring van administratieve bescheiden. De verwijzende rechterlijke instantie dient na te gaan of aan die voorwaarden in het hoofdgeding is voldaan.**

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.