

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

14 mei 2020 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Artikelen 49 en 54 VWEU – Vrijheid van vestiging – Belastingwetgeving – Vennootschapsbelasting – Moedermaatschappijen en dochterondernemingen – Verticale en horizontale fiscale integratie”

In zaak C-749/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg) bij beslissing van 29 november 2018, ingekomen bij het Hof op 30 november 2018, in de procedure

**B e.a.**

tegen

**Administration des contributions directes,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev (rapporteur), kamerpresident, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Tweede kamer, P. G. Xuereb, T. von Danwitz en A. Kumin, rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- B e.a., vertegenwoordigd door G. Simon, avocat,
- de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door D. Holderer als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en A. Armenia als gemachtigden,

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

het navolgende

## Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 49 en 54 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen drie vennootschappen naar Luxemburgs recht, B, C en D, en de Administration des contributions directes (administratie directe belastingen, Luxemburg) over de afwijzing van hun gezamenlijk verzoek tot toepassing van de fiscale-integratieregeling voor de aanslagjaren 2013 en 2014.

### Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 164 bis van de loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (gewijzigde wet van 4 december 1967 inzake de inkomstenbelasting) (*Mémorial A* 1967, blz. 1228), in de versie die van toepassing was op de aanslagjaren 2013 en 2014 (hierna: „artikel 164 bis LIR”), bepaalde:

„(1) De onbeperkt belastingplichtige ingezeten kapitaalvennootschappen waarvan ten minste 95 % van het kapitaal direct of indirect wordt aangehouden door een andere onbeperkt belastingplichtige ingezeten kapitaalvennootschap of door een binnenlandse vaste inrichting van een niet-ingezeten kapitaalvennootschap die onbeperkt belastingplichtig is in een belasting die overeenstemt met de [Luxemburgse] vennootschapsbelasting, kunnen op verzoek fiscaal geïntegreerd worden in de moedermaatschappij of in de binnenlandse vaste inrichting, teneinde hun respectieve fiscale resultaten samen te voegen met die van de moedermaatschappij of de binnenlandse vaste inrichting.

[...]

(4) Ten behoeve van de fiscale-integratieregeling is een gezamenlijk schriftelijk verzoek van de moedermaatschappij of de binnenlandse vaste inrichting en de betrokken dochterondernemingen vereist. Het verzoek moet bij de administratie directe belastingen worden ingediend vóór het einde van het eerste boekjaar van de periode waarvoor de fiscale-integratieregeling wordt aangevraagd, welke periode ten minste vijf boekjaren dient te omvatten. [...]

4 Artikel 164 bis LIR is met ingang van 1 januari 2015 gewijzigd bij de wet van 18 december 2015 (*Mémorial A* 2015, blz. 5989) (hierna: „artikel 164 bis LIR, zoals gewijzigd”). Die bepaling luidt als volgt:

„(1) In de zin van dit artikel wordt verstaan onder:

1. geïntegreerde vennootschap: een onbeperkt belastingplichtige ingezeten kapitaalvennootschap of een binnenlandse vaste inrichting van een niet-ingezeten kapitaalvennootschap die onbeperkt belastingplichtig is in een belasting die overeenkomt met de [Luxemburgse] vennootschapsbelasting;

2. consoliderende moedermaatschappij: een onbeperkt belastingplichtige ingezeten kapitaalvennootschap of een binnenlandse vaste inrichting van een niet-ingezeten kapitaalvennootschap die onbeperkt belastingplichtig is in een belasting die overeenkomt met de [Luxemburgse] vennootschapsbelasting;

3. niet-consoliderende moedermaatschappij: een onbeperkt belastingplichtige ingezeten kapitaalvennootschap of een binnenlandse vaste inrichting van een niet-ingezeten kapitaalvennootschap die onbeperkt belastingplichtig is in een belasting die overeenkomt met de

[Luxemburgse] vennootschapsbelasting, of een kapitaalvennootschap die ingezetene is van een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) en onbeperkt belastingplichtig is in een belasting die overeenkomt met de [Luxemburgse] vennootschapsbelasting, of een vaste inrichting van een kapitaalvennootschap die onbeperkt belastingplichtig is in een belasting die overeenkomt met de [Luxemburgse] vennootschapsbelasting, die is gevestigd in een andere staat die partij is bij de [EER-Overeenkomst] en aldaar onbeperkt belastingplichtig is in een belasting die overeenkomt met de [Luxemburgse] vennootschapsbelasting;

4. consoliderende dochteronderneming: een onbeperkt belastingplichtige ingezeten kapitaalvennootschap of een binnenlandse vaste inrichting van een niet-ingezeten kapitaalvennootschap die onbeperkt belastingplichtig is in een belasting die overeenkomt met de [Luxemburgse] vennootschapsbelasting;

5. geïntegreerde groep: ofwel een groep bestaande uit de consoliderende moedermaatschappij en de geïntegreerde vennootschap(pen) in de zin van de tweede alinea, ofwel een groep bestaande uit de consoliderende dochteronderneming en de geïntegreerde vennootschap(pen) in de zin van de derde alinea. Een lid van een geïntegreerde groep kan niet tegelijkertijd deel uitmaken van een andere geïntegreerde groep.

[...]"

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

5 B is een vennootschap naar Luxemburgs recht die fiscaal ingezetene van Luxemburg is en waarvan de moedermaatschappij de naamloze vennootschap naar Frans recht A is, die fiscaal ingezetene van Frankrijk is.

6 Vanaf 1 januari 2008 vormde B samen met haar dochteronderneming E een verticaal fiscaal geïntegreerde groep in het kader van de fiscale-integratieregeling in de zin van artikel 164 bis LIR. Deze groep is geleidelijk aan op de volgende wijze uitgebreid tot andere dochterondernemingen van B, te weten vanaf 1 januari 2010 tot de vennootschap F; vanaf 1 januari 2011 tot de vennootschap G, die vervolgens is opgegaan in de vennootschap F; vanaf 1 januari 2012 tot de vennootschap H, en vanaf 1 januari 2013 tot de vennootschappen I, J, K en L. In het kader van deze geleidelijk uitgebreide verticaal fiscaal geïntegreerde groep fungeerde B als topholding van de groep, waarbij zij ten minste 95 % van het maatschappelijk kapitaal in handen had van alle dochterondernemingen waarvan de maatschappelijke zetel en het centrale bestuur zich in Luxemburg bevonden, en het totaal van de resultaten van de vennootschappen van de groep bij haar werden geconsolideerd en belast.

7 C en D zijn vennootschappen naar Luxemburgs recht die fiscaal ingezetene van Luxemburg zijn en waarvan het kapitaal indirect in handen is van de vennootschap naar Frans recht A, zonder dat de vennootschap B enige deelneming in het kapitaal van deze twee vennootschappen bezit.

8 Bij twee brieven van 8 december 2014, die werden verstuurd op 22 december 2014, hebben B, C en D vanaf respectievelijk 1 januari 2013 en 1 januari 2014 verzocht om toepassing van de fiscale-integratieregeling in de zin van artikel 164 bis LIR.

9 Bij besluit van 3 februari 2015 heeft het Bureau d'imposition Sociétés 6 de l'Administration des contributions directes (belastingkantoor Vennootschappen 6 van de administratie directe belastingen; hierna: „belastingkantoor”) deze verzoeken afgewezen op grond dat B, C en D niet voldeden aan de voorwaarden van artikel 164 bis LIR.

10 Aangezien het op 27 april 2015 tegen dat besluit ingediende bezwaar onbeantwoord bleef, hebben B, C en D op 12 augustus 2016 bij de Tribunal administratif (bestuursrechter in eerste aanleg, Luxemburg) beroep ingesteld tot wijziging dan wel nietigverklaring van het besluit van het belastingkantoor van 3 februari 2015.

11 Bij vonnis van 6 december 2017 heeft de Tribunal administratif het beroep met betrekking tot de toepassing van de fiscale-integratieregeling met ingang van 1 januari 2013 ongegrond verklaard op grond dat het verzoek in die zin de administratie had moeten bereiken vóór het einde van het eerste aanslagjaar van de periode waarvoor de fiscale-integratieregeling was aangevraagd, dat wil zeggen vóór eind 2013.

12 Wat daarentegen aanslagjaar 2014 betreft, heeft de Tribunal administratif het beroep gegrond verklaard en geoordeeld dat het uit artikel 164 bis LIR voortvloeiende verbod voor een in een andere lidstaat gevestigde niet-ingezeten moedermaatschappij om een fiscale eenheid tussen haar ingezeten dochterondernemingen te vormen, terwijl een ingezeten moedermaatschappij diezelfde mogelijkheid wel heeft via verticale integratie, onverenigbaar is met de in de artikelen 49 en 54 VWEU bedoelde vrijheden van verkeer en vestiging.

13 Bij verzoekschrift, neergelegd op 15 januari 2018, hebben B, C en D tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Cour administrative (hoogste bestuursrechter, Luxemburg), voor zover hun beroep betreffende aanslagjaar 2013 ongegrond is verklaard. Volgens deze vennootschappen is het in strijd met het beginsel van de nuttige werking van het Unierecht om hun vanaf 1 januari 2013 het voordeel van de fiscale-integratieregeling te weigeren op grond dat niet was voldaan aan een louter formele voorwaarde, namelijk de naleving van de termijn voor indiening van het verzoek. Gelet op de standpunten die in 2013 zijn ingenomen door de Luxemburgse bestuurspraktijk en rechtspraak, die zich tegen elk verzoek om horizontale fiscale integratie verzetten, zou een dergelijke voorwaarde uiterst moeilijk te vervullen zijn geweest. B, C en D hebben hun verzoek ingediend zodra het arrest van 12 juni 2014, SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758), hun juridische argumenten verstrekke om met een beroep op het Unierecht aanspraak te maken op toepassing van de fiscale-integratieregeling volgens de Luxemburgse wetgeving gelet op het feit dat er reeds een fiscaal geïntegreerde groep bestond.

14 Voor de verwijzende rechter verzoekt de administratie directe belastingen om bevestiging van het vonnis van de Tribunal administratif van 6 december 2017, voor zover deze rechter daarbij de weigering van toepassing van de fiscale-integratieregeling voor de periode vanaf 1 januari 2013 heeft bevestigd. Deze administratie stelt echter incidenteel hoger beroep in tegen dit vonnis, voor zover de Tribunal administratif het beroep van B, C en D met betrekking tot aanslagjaar 2014 gegrond heeft verklaard.

15 In deze context heeft de Cour administrative de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 49 en 54 VWEU aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat betreffende een fiscale-integratieregeling die, enerzijds, consolidatie van de resultaten van de ondernemingen van eenzelfde groep toestaat en uitsluitend een verticale fiscale integratie van een ingezeten moedermaatschappij of een binnenlandse vaste inrichting van een niet-ingezeten moedermaatschappij en haar ingezeten dochterondernemingen toestaat, en die, anderzijds, zich op dezelfde wijze verzet tegen de zuiver horizontale fiscale integratie van uitsluitend dochterondernemingen van zowel een niet-ingezeten moedermaatschappij die niet over een binnenlandse vaste inrichting beschikt als een ingezeten of een niet-ingezeten moedermaatschappij die wel over een binnenlandse vaste inrichting beschikt?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moeten de artikelen 49 en 54 VWEU dan aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen dezelfde wettelijke regeling van een lidstaat met betrekking tot een fiscale-integratieregeling en, meer bepaald, tegen de uit deze wettelijke regeling voortvloeiende strikte scheiding tussen een verticale (tussen een topholding en haar directe of indirecte dochterondernemingen) en een horizontale (tussen twee of meer ingezeten dochterondernemingen van een topholding die buiten de fiscale integratie blijft) integratieregeling en tegen de daaruit voortvloeiende verplichting om de reeds bestaande verticale fiscale integratie te beëindigen alvorens een horizontaal fiscaal geïntegreerde groep te kunnen vormen, in het geval

- dat eerder een verticale fiscale integratie van een op nationaal niveau consoliderende en in de betrokken lidstaat ingezeten topholding (die tegelijkertijd de tussenliggende dochteronderneming ten opzichte van de in een andere lidstaat ingezeten uiteindelijke moedermaatschappij vormt) en de ingezeten dochterondernemingen van de topholding tot stand was gebracht, omdat volgens de wetgeving van de betrokken lidstaat alleen voor verticale fiscale integratie toepassing van de regeling kan worden toegestaan niettegenstaande de uiteindelijke moedermaatschappij een ingezetene van een andere lidstaat is,

- dat zustervenootschappen van de consoliderende topholding van de betrokken lidstaat (en dus ook dochterondernemingen van de in een andere lidstaat ingezeten uiteindelijke moedermaatschappij) toegang tot de bestaande fiscale integratie wordt ontzegd vanwege de onverenigbaarheid tussen de verticale en de horizontale fiscale-integratieregeling, en

- dat de opneming van die zusterondernemingen in de kring waarover de consolidatie van de resultaten van de vennootschappen van de groep zich uitstrekt, leidt tot de opheffing van de reeds bestaande verticale fiscale integratie – met de daaraan verbonden negatieve fiscale gevolgen wegens niet-inachtneming van de door de nationale wettelijke regeling voorgeschreven minimumduur gedurende welke de integratie moet bestaan – en tot de invoering van een nieuwe horizontale fiscale integratie, zelfs al blijft de ingezeten consoliderende vennootschap (op wier niveau de resultaten van de fiscaal geïntegreerde vennootschappen worden geconsolideerd) dezelfde?

3) Indien ook de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, moeten de artikelen 49 en 54 VWEU – tezamen [met] het beginsel van de nuttige werking van het Unierecht – dan aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen dezelfde wettelijke regeling van een lidstaat betreffende een fiscale-integratieregeling en, meer in het bijzonder, tegen de toepassing van een termijn op grond waarvan een verzoek om te worden toegelaten tot de fiscale-integratieregeling bij de bevoegde autoriteit moet worden ingediend vóór het einde van het eerste boekjaar waarvoor om toepassing van deze regeling wordt verzocht, in het geval

- dat uit het bevestigende antwoord op de eerste twee vragen volgt dat de wijze waarop deze wettelijke regeling een horizontale fiscale integratie van uitsluitend de dochterondernemingen van eenzelfde moedermaatschappij en de wijziging van een bestaande verticaal fiscaal geïntegreerde groep door de opneming van zusterondernemingen van de consoliderende vennootschap uitsloot, onverenigbaar is met de vrijheid van vestiging,

- dat in de nationale bestuurspraktijk en rechtspraak van de betrokken lidstaat vóór de publicatie van [het arrest van 12 juni 2014, SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758)] werd aangenomen dat die wettelijke regeling geldig was,

- dat verschillende vennootschappen na de publicatie van [dat arrest] en nog vóór het einde van 2014 een verzoek hebben ingediend om zich te mogen voegen in een bestaande fiscaal

geïntegreerde groep, waarbij zij onder verwijzing naar [dat arrest] aanvoerden dat een horizontale fiscale integratie met de consoliderende vennootschap van de bestaande groep is toegestaan, en

– dat dit verzoek niet alleen betrekking heeft op boekjaar 2014, dat op het tijdstip van indiening van het verzoek nog liep, maar ook op het vorige boekjaar 2013, met ingang waarvan de betrokken vennootschappen voldeden aan alle met het Unierecht verenigbare materiële voorwaarden voor toelating tot de fiscale-integratieregeling?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### ***Opmerkingen vooraf***

16 Uit de toelichting door de verwijzende rechter, die in het kader van het bij artikel 267 VWEU ingestelde stelsel van rechterlijke samenwerking als enige bevoegd is om het nationale recht uit te leggen (arrest van 7 november 2018, C en A, C-257/17, EU:C:2018:876, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak), blijkt dat artikel 164 bis LIR, zoals gewijzigd, de mogelijkheid heeft ingevoerd om een horizontale fiscale integratie tot stand te brengen van een ingezeten dochteronderneming en andere ingezeten dochterondernemingen van een al dan niet ingezeten moedermaatschappij die buiten de consolidatie blijft. Volgens deze rechter geldt deze wijziging echter pas „met ingang van aanslagjaar 2015”. Bijgevolg blijft artikel 164 bis LIR van toepassing op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aanslagjaren 2013 en 2014.

17 De verwijzende rechter zet tevens uiteen dat de fiscale-integratieregeling van artikel 164 bis LIR een bijzondere regeling vormt voor de belasting van de geconsolideerde winst van een vennootschappengroep en met zich meebrengt dat alle binnen de fiscale integratie vallende vennootschappen hun eigen boekhoudkundige en fiscale resultaten bepalen en dubbele aftrekken of dubbele belasting die uit intragroepstransacties kunnen voortvloeien, uit hun respectieve boekhoudkundige resultaten verwijderen, en dat deze resultaten worden geconsolideerd op het niveau van de consoliderende vennootschap – waarbij de positieve en negatieve resultaten van de betrokken vennootschappen worden verrekend –, zodat het geconsolideerde fiscale resultaat enkel bij de consoliderende vennootschap belastbaar is. Overeenkomstig artikel 164 bis LIR was een dergelijke fiscale integratie niet mogelijk buiten de deelneming van de moedermaatschappij om en was die uitsluitend beperkt tot één en hetzelfde belastinggebied.

18 Overeenkomstig de rechtspraak van de verwijzende rechter is de fiscale-integratieregeling bovendien een recht voor belastingplichtigen die voldoen aan de materiële voorwaarden van artikel 164 bis LIR, zodat het bevoegde belastingkantoor zijn goedkeuring moet verlenen wanneer het na verificatie vaststelt dat aan de materiële voorwaarden is voldaan.

19 Bij de beantwoording van de prejudiciële vragen moet met deze overwegingen rekening worden gehouden.

### ***Eerste vraag***

20 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke weliswaar een verticale fiscale integratie van een ingezeten moedermaatschappij of een vaste inrichting in die lidstaat van een niet-ingezeten moedermaatschappij en haar ingezeten dochterondernemingen, maar niet een horizontale fiscale integratie van de ingezeten dochterondernemingen van een niet-ingezeten moedervennootschap is toegestaan.

21 De door artikel 49 VWEU aan de onderdanen van de Unie toegekende vrijheid van vestiging

omvat voor hen de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen onder dezelfde voorwaarden als die in de wetgeving van de lidstaat van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld. Zij brengt ingevolge artikel 54 VWEU voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de 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 (arrest van 1 april 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e.a.*, C-780/12, EU:C:2014:200, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Voor vennootschappen dient hun zetel in de zin van artikel 54 VWEU net als de nationaliteit van natuurlijke personen ter bepaling van hun binding aan de rechtsorde van een lidstaat. Zou de lidstaat van vestiging evenwel vrijelijk een andere behandeling mogen toepassen enkel omdat de zetel van de vennootschap in een andere lidstaat is gevestigd, dan zou daarmee aan artikel 49 VWEU iedere inhoud worden ontnomen. De vrijheid van vestiging beoogt immers het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst te garanderen door elke discriminatie op grond van de zetel van vennootschappen te verbieden (arrest van 12 juni 2014, *SCA Group Holding e.a.*, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Een fiscale-integratieregeling als die in het hoofdgeding vormt voor de betrokken vennootschappen een belastingvoordeel. Door verrekening van de positieve en negatieve resultaten van de binnen de fiscale integratie vallende vennootschappen en door consolidatie van die resultaten bij de consoliderende moedermaatschappij biedt de fiscale-integratieregeling de groep betrokken vennootschappen een cashflowvoordeel (zie naar analogie arrest van 12 juni 2014, *SCA Group Holding e.a.*, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 46).

24 Overeenkomstig artikel 164 bis LIR wordt een dergelijk belastingvoordeel verleend aan in Luxemburg ingezeten moedermaatschappijen of aan vaste inrichtingen in deze lidstaat van niet-ingezeten moedermaatschappijen, doordat het mogelijk wordt de fiscale resultaten van de ingezeten dochterondernemingen te consolideren op het niveau van deze moedermaatschappijen en vaste inrichtingen.

25 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling leidt dus tot een verschil in behandeling tussen enerzijds moedermaatschappijen met zetel in Luxemburg, die dankzij de fiscale-integratieregeling met name de positieve resultaten van hun winstgevende dochterondernemingen kunnen verrekenen met de negatieve resultaten van hun verlieslatende dochterondernemingen, en anderzijds moedermaatschappijen die eveneens over dochterondernemingen in Luxemburg beschikken maar hun zetel in een andere lidstaat en geen vaste inrichting in Luxemburg hebben, die niet in aanmerking komen voor deze fiscale-integratieregeling en bijgevolg ook niet voor het door die regeling verschaft belastingvoordeel.

26 Aan het in het vorige punt vastgestelde verschil in behandeling wordt niet afgedaan door de argumenten van de Luxemburgse regering, die in haar schriftelijke opmerkingen betoogt dat alle vennootschappen die onder de fiscale soevereiniteit van het Groothertogdom Luxemburg vallen, op dezelfde wijze worden behandeld. Ten eerste kan volgens deze regering een niet-ingezeten moedermaatschappij, wanneer zij een vaste inrichting in Luxemburg heeft, op dezelfde wijze worden behandeld als een ingezeten moedermaatschappij. Ten tweede kan zelfs in een zuiver binnenlandse situatie geen fiscale integratie van dochterondernemingen van een moedermaatschappij plaatsvinden zonder de deelneming van de moedermaatschappij.

27 In dit verband moet om te beginnen worden opgemerkt dat uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat het hoofdgeding geen betrekking heeft op de mogelijkheid voor de niet-ingezeten moedermaatschappij om op dezelfde wijze als haar ingezeten

dochterondernemingen onder de Luxemburgse fiscale-integratieregeling te vallen, maar enkel op de mogelijkheid om de resultaten van de dochterondernemingen zelf die alle ingezetene van Luxemburg zijn, horizontaal te integreren. Bijgevolg is de omstandigheid dat de niet-ingezetenen moedermaatschappij niet onder de Luxemburgse fiscale soevereiniteit valt, irrelevant.

28 Vervolgens is het juist dat in een zuiver binnenlandse situatie een fiscale integratie van ingezetenen dochterondernemingen van een ingezeten moedermaatschappij niet zonder de deelneming van die moedermaatschappij kan plaatsvinden. Ook al is de horizontale fiscale integratie van uitsluitend de ingezetenen dochterondernemingen van een ingezeten moedermaatschappij niet toegestaan, de consolidatie van de resultaten van deze dochterondernemingen kan, zoals in punt 25 van het onderhavige arrest is opgemerkt, niettemin worden bereikt door de resultaten van deze dochterondernemingen te integreren in het resultaat van de moedermaatschappij.

29 Wanneer het dochterondernemingen van een niet-ingezeten moedermaatschappij betreft, is de consolidatie van de resultaten van de dochterondernemingen noch door middel van een verticale fiscale integratie, noch door middel van een horizontale fiscale integratie mogelijk.

30 Tot slot volgt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 49, eerste alinea, tweede volzin, VWEU de marktdeelnemers uitdrukkelijk de mogelijkheid biedt om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van hun werkzaamheden in een andere lidstaat past, zodat deze vrije keuze in de lidstaat van ontvangst niet mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen (zie in die zin arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, EU:C:1986:37, punt 22; 6 september 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punt 13, en 17 mei 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het argument dat de oprichting in Luxemburg van een vaste inrichting of van een tussenliggende dochteronderneming die de rol van de moedermaatschappij van de bestaande dochterondernemingen vervult, de niet-ingezetenen moedermaatschappij in staat zou hebben gesteld de resultaten van haar ingezetenen dochterondernemingen fiscaal te integreren, is derhalve irrelevant.

31 Doordat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepalingen van de LIR grensoverschrijdende situaties fiscaal benadelen ten opzichte van zuiver binnenlandse situaties, leveren zij dus een beperking op die ingevolge de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging in beginsel verboden is (zie naar analogie arresten van 27 november 2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punt 32, en 12 juni 2014, SCA Group Holding e.a., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 48).

32 Deze beperking kan enkel worden aanvaard indien zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang die evenredig is aan het ermee nagestreefde doel (zie in die zin arresten van 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 23, en 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punt 20).

33 In dat verband moet volgens de rechtspraak van het Hof bij het onderzoek van de vergelijkbaarheid van een grensoverschrijdende situatie met een binnenlandse situatie rekening worden gehouden met het door de betrokken nationale bepalingen nagestreefde doel (zie in die zin arresten van 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punt 38; 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punt 22; 12 juni 2014, SCA Group Holding e.a., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 28, en 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punt 32).

34 Het verschil in behandeling tussen moedermaatschappijen met zetel in Luxemburg en moedermaatschappijen met zetel in een andere lidstaat en zonder vaste inrichting in Luxemburg

op het vlak van de mogelijkheid om de resultaten van hun dochterondernemingen in Luxemburg fiscaal te consolideren, betreft situaties die objectief vergelijkbaar zijn.

35 Zoals blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing, is de fiscale-integratieregeling van artikel 164 bis LIR immers ingevoerd om redenen van fiscale neutraliteit, teneinde een geconsolideerde belasting van een deel van de vennootschappen van de groep of van alle vennootschappen van de groep mogelijk te maken.

36 Deze doelstelling kan, wat de consolidatie van de resultaten van in Luxemburg gevestigde dochterondernemingen en de heffing van belasting daarover in die lidstaat betreft, worden bereikt door zowel groepen waarvan de moedermaatschappij eveneens in deze lidstaat is gevestigd, als groepen waarvan de moedermaatschappij dat niet is (zie naar analogie arrest van 12 juni 2014, SCA Group Holding e.a., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 51).

37 Ten slotte heeft noch de verwijzende rechter, noch de Luxemburgse regering melding gemaakt van redenen van algemeen belang die het verschil in behandeling als gevolg van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale-integratieregeling eventueel kunnen rechtvaardigen.

38 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke weliswaar een verticale fiscale integratie van een ingezeten moedermaatschappij of een vaste inrichting in die lidstaat van een niet-ingezeten moedermaatschappij en haar ingezeten dochterondernemingen, maar niet een horizontale fiscale integratie van de ingezeten dochterondernemingen van een niet-ingezeten moedermaatschappij is toegestaan.

### ***Tweede vraag***

39 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die tot gevolg heeft dat een moedermaatschappij met zetel in een andere lidstaat ertoe wordt verplicht een bestaande verticale fiscale integratie van een van haar dochterondernemingen en een aantal van haar ingezeten kleindochterondernemingen te ontbinden teneinde deze dochteronderneming in staat te stellen een horizontale fiscale integratie met andere ingezeten dochterondernemingen van die moedermaatschappij tot stand te brengen, ook al blijft de ingezeten consoliderende dochteronderneming dezelfde en leidt de ontbinding van de verticale fiscale integratie vóór het einde van de door de nationale wettelijke regeling bepaalde minimumduur van integratie ertoe dat de betrokken vennootschappen een individuele wijzigingsaanslag wordt opgelegd.

40 In dit verband moet om te beginnen worden opgemerkt dat, zoals de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing preciseert, de bij artikel 164 bis LIR, zoals gewijzigd, ingevoerde regeling van horizontale fiscale integratie is opgezet als een alternatief voor de regeling van verticale integratie, zodat deze twee integratieregelingen elkaar wederzijds uitsluiten en de overstap van de ene naar de andere regeling impliceert dat de reeds bestaande fiscaal geïntegreerde groep wordt ontbonden.

41 Voorts kan artikel 164 bis LIR, zoals gewijzigd, aldus de verwijzende rechter, weliswaar niet met terugwerkende kracht worden toegepast op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aanslagjaren, maar moet artikel 164 bis LIR, dat van toepassing is op deze aanslagjaren, niettemin worden uitgelegd rekening houdend met de scheiding tussen de regeling van verticale fiscale integratie en die van horizontale fiscale integratie, met als gevolg de verplichting om een einde te maken aan een reeds bestaande verticale fiscale integratie alvorens de groep van horizontale fiscale integratie kan worden gevormd. De ontbinding van een fiscaal geïntegreerde

groep vóór het einde van de minimumduur van deze integratie, die bij artikel 164 bis, lid 4, LIR is vastgesteld op vijf boekjaren, leidt ertoe dat alle vennootschappen die deze minimumduur niet in acht hebben genomen, een individuele wijzigingsaanslag wordt opgelegd. Deze individuele wijzigingsaanslag bestrijkt de jaren waarvoor een consolidatie van de resultaten niet meer is toegestaan.

42 Ten slotte blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, wanneer het gaat om een groep die bestaat uit een moedermaatschappij met zetel in Luxemburg en ingezeten dochterondernemingen, een ingezeten dochteronderneming zich in een reeds bestaande fiscale integratie kan voegen en aan het einde van de minimumduur van vijf boekjaren de groep kan verlaten, zodat op het niveau van de geïntegreerde dochterondernemingen niet elke wijziging in de samenstelling van de fiscaal geïntegreerde groep leidt tot de ontbinding van de vroegere fiscaal geïntegreerde groep en de oprichting van een nieuwe groep.

43 Uit het voorgaande volgt dat een moedermaatschappij met zetel in Luxemburg vrij kan beslissen om een ingezeten dochteronderneming in een reeds bestaande fiscale integratie op te nemen en na een minimumperiode van vijf jaar uit de groep te verwijderen, met als gevolg dat die dochteronderneming opnieuw aan de regeling van individuele belasting is onderworpen, zonder dat de ene of de andere transactie tot gevolg heeft dat de vroegere geïntegreerde groep wordt ontbonden en dat een nieuwe groep wordt opgericht.

44 De scheiding tussen de regeling van verticale fiscale integratie en die van horizontale fiscale integratie, zoals die is uiteengezet door de verwijzende rechter, heeft daarentegen tot gevolg dat een moedermaatschappij met zetel in een andere lidstaat en zonder vaste inrichting in Luxemburg haar ingezeten dochterondernemingen slechts kan integreren mits een bestaande verticale fiscale integratie van een van deze dochterondernemingen en een aantal van haar ingezeten kleindochterondernemingen wordt ontbonden. Wanneer de integratie van deze ingezeten dochteronderneming en haar ingezeten kleindochterondernemingen gedurende de gehele in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling bepaalde minimumperiode van vijf jaar niet alle of slechts enkele van de betrokken vennootschappen omvatte, heeft de ontbinding van de bestaande integratie tot gevolg dat de betrokken vennootschappen een wijzigingsaanslag wordt opgelegd.

45 De mogelijkheid om een dochteronderneming in een reeds bestaande fiscale integratie op te nemen, zonder dat dit leidt tot de ontbinding van de vroegere geïntegreerde groep en de oprichting van een nieuwe groep, vormt voor de betrokken vennootschappen een belastingvoordeel.

46 Bijgevolg wordt in casu een moedermaatschappij met zetel in een andere lidstaat dan het Groothertogdom Luxemburg, door de verplichting om een bestaande geïntegreerde groep te ontbinden alvorens een horizontale fiscale integratie van haar ingezeten dochterondernemingen tot stand te brengen, ongunstiger behandeld dan een moedermaatschappij met zetel in deze lidstaat.

47 Anders dan de Luxemburgse regering in haar schriftelijke opmerkingen stelt, is de omstandigheid dat in een zuiver binnenlandse situatie geen enkele vennootschap tegelijkertijd deel kan uitmaken van twee geïntegreerde groepen, in dit opzicht van geen belang.

48 Zoals in de punten 25, 28 en 43 van het onderhavige arrest is opgemerkt, kan een moedermaatschappij met zetel in Luxemburg immers niettemin ervoor zorgen dat de resultaten van een dochteronderneming worden geconsolideerd met de resultaten van haar andere ingezeten dochterondernemingen door deze dochteronderneming in de bestaande verticale fiscale

integratie op te nemen. In een dergelijke binnenlandse situatie rijst het probleem van het gelijktijdig bestaan van twee geïntegreerde groepen dus niet, en alleen een niet-ingezeten moedermaatschappij wordt geconfronteerd met de verplichting om de vroegere, reeds bestaande geïntegreerde groep te ontbinden teneinde de resultaten van haar ingezeten dochterondernemingen te kunnen consolideren.

49 Het feit dat een niet-ingezeten moedermaatschappij zonder vaste inrichting in Luxemburg haar ingezeten dochterondernemingen slechts horizontaal kan integreren mits een bestaande verticale integratie van een van deze dochterondernemingen en een aantal van haar ingezeten kleindochterondernemingen wordt ontbonden, werkt derhalve nadeliger in een grensoverschrijdende situatie dan in een zuiver binnenlandse situatie. Een dergelijke feitelijke verplichting vormt een door de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging in beginsel verboden beperking in de zin van de in punt 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak.

50 Volgens de in punt 32 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak kan een dergelijke beperking enkel worden aanvaard indien zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang en evenredig is aan het ermee nagestreefde doel.

51 De Luxemburgse regering betoogt dat een situatie waarin een moedermaatschappij met zetel in Luxemburg een ingezeten dochteronderneming integreert in een verticale fiscale integratie niet vergelijkbaar is in de zin van de in punt 33 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak van het Hof met een situatie waarin een dochteronderneming van een vennootschap met zetel in een andere lidstaat wil integreren met een andere dochteronderneming, voor zover een dochteronderneming enkel kan worden opgenomen in de verticale fiscale integratie indien de moedermaatschappij direct of indirect ten minste 95 % van de aandelen van de dochteronderneming aanhoudt, en een dochteronderneming die met een andere dochteronderneming wil integreren, niet 95 % van die dochteronderneming in handen heeft.

52 Aangezien, zoals blijkt uit punt 35 van het onderhavige arrest, het doel van een geconsolideerde belasting van een deel van de vennootschappen van een groep of van alle vennootschappen van deze groep, wat de consolidatie van de resultaten van de in Luxemburg ingezeten dochterondernemingen en de belastingheffing daarover in deze lidstaat betreft, kan worden bereikt door zowel groepen waarvan de moedermaatschappij in deze lidstaat is gevestigd als groepen waarvan de moedermaatschappij dat niet is, moet worden vastgesteld dat wanneer de in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij direct of indirect ten minste 95 % bezit van de aandelen van de ingezeten dochterondernemingen die hun resultaten willen consolideren, het verschil in behandeling niet kan worden gerechtvaardigd door een objectief situatieverschil.

53 Bovendien heeft noch de verwijzende rechter noch de Luxemburgse regering melding gemaakt van dwingende redenen van algemeen belang die een dergelijke beperking rechtvaardigen.

54 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die tot gevolg heeft dat een moedermaatschappij met zetel in een andere lidstaat ertoe wordt verplicht een bestaande verticale fiscale integratie van een van haar dochterondernemingen en een aantal van haar ingezeten kleindochterondernemingen te ontbinden, teneinde deze dochteronderneming in staat te stellen een horizontale fiscale integratie met andere ingezeten dochterondernemingen van die moedermaatschappij tot stand te brengen, ook al blijft de ingezeten consoliderende dochteronderneming dezelfde en leidt de ontbinding van de verticale fiscale integratie vóór het einde van de door de nationale wettelijke regeling bepaalde

minimumduur van integratie ertoe dat de betrokken vennootschappen een individuele wijzigingsaanslag wordt opgelegd.

### **Derde vraag**

55 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 49 en 54 VWEU en het beginsel van de nuttige werking van het Unierecht aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat inzake een fiscale-integratieregeling volgens welke elk verzoek om voor een dergelijke regeling in aanmerking te komen vóór het einde van het eerste aanslagjaar waarvoor om toepassing van die regeling wordt verzocht, bij de bevoegde autoriteit moet worden ingediend.

56 De verwijzende rechter zet in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing uiteen dat artikel 164 bis, lid 4, LIR noch voorziet in een vervaltermijn voor de vordering van de belastingplichtige in de precontentieuze of de contentieuze fase, noch in een verjaringstermijn die de ontvankelijkheid van een dergelijke vordering met terugwerkende kracht beperkt, maar de procedure tot toepassing van de fiscale-integratieregeling beoogt te regelen. Deze bepaling heeft immers tot doel dat de erkenning door het bevoegde belastingkantoor van de toepassing van de fiscale-integratieregeling op de in het verzoek omschreven vennootschapsgroep kan worden vastgesteld op een nuttig tijdstip, voordat alle betrokken vennootschappen hun vennootschapsrekeningen voor het eerste jaar van toepassing van de integratieregeling en hun daarop betrekking hebbende belastingaangiften opstellen.

57 In casu wordt de derde vraag gesteld in een context waarin, zoals de verwijzende rechter uiteenzet, de Luxemburgse bestuurspraktijk en rechtspraak zich met betrekking tot aanslagjaar 2013 op het standpunt stelden dat de nationale wettelijke regeling volgens welke een horizontale fiscale integratie van uitsluitend dochterondernemingen van eenzelfde moedermaatschappij met zetel in een andere lidstaat niet was toegestaan, verenigbaar was met het Unierecht.

58 B, C en D voeren in dit verband aan dat de laattijdige indiening van hun verzoek om horizontale fiscale integratie voor aanslagjaar 2013 wordt gerechtvaardigd door de omstandigheid dat tot de uitspraak van het arrest van 12 juni 2014, SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758), de Luxemburgse bestuurspraktijk en rechtspraak zich tegen een dergelijk verzoek verzetten. Zij hebben hun verzoek niettemin kort na deze uitspraak ingediend, dat wil zeggen op een moment waarop zij een reële kans hadden dat dit verzoek zou worden ingewilligd, en vóór het einde van de naar Luxemburgs recht geldende algemene verjaringstermijn van vijf jaar.

59 In dit verband volgt uit de antwoorden op de eerste en de tweede vraag dat de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke weliswaar een verticale fiscale integratie van een ingezeten moedermaatschappij of een vaste inrichting van een niet-ingezeten moedermaatschappij en haar ingezeten dochterondernemingen is toegestaan, maar niet een horizontale fiscale integratie van uitsluitend de ingezeten dochterondernemingen van een niet-ingezeten moedermaatschappij.

60 Volgens vaste rechtspraak van het Hof verklaart en preciseert de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid geeft aan een voorschrift van Unierecht, de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van de inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden verstaan en toegepast. Hieruit volgt dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht (zie met name arrest van 6 maart 2007, Meilicke e.a., C-292/04, EU:C:2007:132, punt 34 en aldaar

aangehaalde rechtspraak).

61 In het hoofdgeding is voor aanslagjaar 2013 niet voldaan aan de formele voorwaarde inzake de verplichting om het verzoek tot toepassing van de fiscale-integratieregeling in te dienen vóór het einde van het eerste boekjaar waarvoor om toepassing van deze regeling wordt verzocht.

62 Hoewel de verwijzende rechter deze termijn niet als een vervaltermijn kwalificeert, blijkt niettemin uit het aan het Hof overgelegde dossier dat de niet-inachtneming van die termijn ertoe heeft geleid dat de Tribunal administratif het beroep tegen de afwijzing van het verzoek tot integratie voor aanslagjaar 2013 heeft verworpen.

63 Bijgevolg moet de vraag of de overschrijding van de termijn voor indiening van het verzoek tot fiscale integratie aan verzoeksters in het hoofdgeding kan worden tegengeworpen in omstandigheden als die van het hoofdgeding, worden onderzocht rekening houdend, naar analogie, met de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid die van toepassing zijn op verzoeken die beogen de uitoefening te verzekeren van een recht dat een particulier aan het Unierecht ontleent (zie in die zin arrest van 21 december 2016, TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, punten 89-91) en op vorderingen in rechte die ertoe strekken de bescherming van dat recht te waarborgen (zie in die zin met name arrest van 24 oktober 2018, XC e.a., C-234/17, EU:C:2018:853, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64 Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier niet dat de in artikel 164 bis, lid 4, LIR gestelde termijn voor indiening van het verzoek tot fiscale integratie niet in overeenstemming is met dat beginsel.

65 Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat de lidstaten ertoe gehouden zijn om in elk geval een doeltreffende bescherming van de door het Unierecht verleende rechten te verzekeren en dat dit beginsel met name vereist dat de belastingautoriteiten van deze staten de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (arrest van 20 december 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, punt 41).

66 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij het onderzoek van elk geval waarin de vraag rijst of een nationaal procedurevoorschrift de toepassing van het Unierecht onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, rekening worden gehouden met de plaats van dat voorschrift in de gehele procedure, alsook met het verloop en de bijzonderheden van deze procedure bij de verschillende nationale instanties. In dit opzicht dienen in voorkomend geval met name de bescherming van de rechten van verdediging, het rechtszekerheidsbeginsel en het goede verloop van de procedure in overweging te worden genomen (arresten van 22 februari 2018, INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, punt 44, en 24 oktober 2018, XC e.a., C-234/17, EU:C:2018:853, punt 49).

67 Het Hof heeft bovendien erkend dat het met het Unierecht verenigbaar is dat in het belang van de rechtszekerheid, die zowel de betrokken belastingbetaler als de betrokken administratie beschermt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht. Dergelijke termijnen maken de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten immers niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk, ook al leidt het verstrijken van deze termijnen per definitie tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingestelde vordering (arrest van 8 september 2011, Q-Beef en Bosschaert, C-89/10 en C-96/10, EU:C:2011:555, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft de eventuele vaststelling door het Hof van schending van het Unierecht in beginsel geen invloed op het aanvangspunt van de verjaringstermijn (arrest van 8 september 2011, Q-Beef en Bosschaert, C-89/10 en C-96/10, EU:C:2011:555, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

68 Het Unierecht verzet zich er bijgevolg slechts tegen dat een nationale autoriteit zich erop beroept dat een redelijke verjaringstermijn is verstreken wanneer een persoon door het gedrag van de nationale autoriteiten, in combinatie met het bestaan van een vervaltermijn, totaal de mogelijkheid wordt ontnomen om zijn rechten krachtens het Unierecht voor de nationale rechter te doen gelden (zie in die zin arresten van 15 april 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punt 33, en 8 september 2011, Q-Beef en Bosschaert, C-789/10 en C-796/10, EU:C:2011:555, punt 51).

69 Met betrekking tot de aanwending van de beschikbare rechtsmiddelen om een lidstaat aansprakelijk te stellen voor schending van het Unierecht, heeft het Hof inderdaad geoordeeld dat het in strijd zou zijn met het doeltreffendheidsbeginsel om van benadeelde personen te verlangen dat zij systematisch gebruikmaken van alle hun ter beschikking staande rechtsmiddelen, ook als dit buitensporige moeilijkheden zou opleveren of redelijkerwijs niet van hen kan worden gevergd (arresten van 24 maart 2009, Danske Slagterier, C-445/06, EU:C:2009:178, punt 62, en 25 november 2010, Fuß, C-429/09, EU:C:2010:717, punt 77).

70 Zo heeft het Hof in de punten 104 tot en met 106 van het arrest van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134), geoordeeld dat de uitoefening van de rechten die de particulieren aan de rechtstreeks werkende bepalingen van het Unierecht ontleen, onmogelijk of uiterst moeilijk zou worden gemaakt indien hun op schending van het Unierecht steunende vorderingen tot vergoeding reeds zouden worden afgewezen of verminderd om de enkele reden dat zij niet hadden verzocht om in aanmerking te komen voor een aan het Unierecht ontleend recht waarop zij naar nationaal recht geen aanspraak hadden, teneinde tegen de weigering van de lidstaat op te komen met de daartoe dienende rechtsmiddelen en met een beroep op de voorrang en de rechtstreekse werking van het Unierecht. In een dergelijk geval zou het onredelijk zijn geweest om van de benadeelde personen te verlangen dat zij gebruikmaken van de hun ter beschikking staande rechtsmiddelen, aangezien zij hoe dan ook voortijdig het betrokken bedrag hadden moeten betalen en, zelfs indien de nationale rechter de vooruitbetaling van het bedrag in strijd met het Unierecht had geacht, de betrokken personen de terugbetaling van dit bedrag niet konden verkrijgen en mogelijkerwijs ertoe verplicht waren geweest een geldboete te betalen.

71 Hoewel de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling en de Luxemburgse bestuurspraktijk en rechtspraak met betrekking tot aanslagjaar 2013 een horizontale fiscale integratie van uitsluitend de dochterondernemingen van eenzelfde moedermaatschappij niet toestonden, bracht de indiening van een verzoek tot integratie voor verzoeksters in het hoofdgeding evenwel niet dezelfde financiële en juridische risico's mee als die welke met name aan de orde waren in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134, punt 104), en 25 november 2010, Fuß, (C-429/09, EU:C:2010:717, punt 81), maar kon indiening van een dergelijk verzoek daarentegen redelijkerwijze van hen worden verlangd.

72 In casu hadden verzoeksters in het hoofdgeding met betrekking tot aanslagjaar 2013 immers de mogelijkheid om in dat jaar op elk moment een verzoek tot horizontale fiscale integratie in te dienen, waarbij zij konden aanvoeren dat de Luxemburgse wettelijke regeling onverenigbaar was met het Unierecht. Zoals blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier, hebben zij overigens voor aanslagjaar 2014 met een beroep op het Unierecht een dergelijk verzoek ingediend voordat de Luxemburgse wet in die zin werd gewijzigd dat een dergelijke integratie werd toegestaan.

73 De omstandigheid dat verzoeksters in het hoofdgeding, gelet op de nationale wettelijke regeling en de nationale bestuurspraktijk en rechtspraak, de indiening van een dergelijk verzoek tevergeefs achtten, kan niet worden gelijkgesteld met de objectieve onmogelijkheid om een dergelijk verzoek in te dienen in de zin van de in punt 68 van het onderhavige arrest in herinnering

gebrachte rechtspraak van het Hof, noch met een situatie waarin een dergelijke handeling tot buitensporige moeilijkheden zou leiden of redelijkerwijs niet van hen kan worden verlangd in de zin van de in punt 69 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak van het Hof.

74 Gelet op het voorgaande moet op de derde vraag worden geantwoord dat het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat inzake een fiscale-integratieregeling volgens welke elk verzoek tot toepassing van een dergelijke regeling bij de bevoegde autoriteit moet worden ingediend vóór het einde van het eerste aanslagjaar waarvoor om toepassing van die regeling wordt verzocht.

## **Kosten**

75 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 49 en 54 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke weliswaar een verticale fiscale integratie van een ingezeten moedermaatschappij of een vaste inrichting in die lidstaat van een niet-ingezeten moedermaatschappij en haar ingezeten dochterondernemingen, maar niet een horizontale fiscale integratie van de ingezeten dochterondernemingen van een niet-ingezeten moedermaatschappij is toegestaan.**
- 2) **De artikelen 49 en 54 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die tot gevolg heeft dat een moedermaatschappij met zetel in een andere lidstaat ertoe wordt verplicht een bestaande verticale fiscale integratie van een van haar dochterondernemingen en een aantal van haar ingezeten kleindochterondernemingen te ontbinden, teneinde deze dochteronderneming in staat te stellen een horizontale fiscale integratie met andere ingezeten dochterondernemingen van die moedermaatschappij tot stand te brengen, ook al blijft de ingezeten consoliderende dochteronderneming dezelfde en leidt de ontbinding van de verticale fiscale integratie vóór het einde van de door de nationale wettelijke regeling bepaalde minimumduur van integratie ertoe dat de betrokken vennootschappen een individuele wijzigingsaanslag wordt opgelegd.**
- 3) **Het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat inzake een fiscale-integratieregeling volgens welke elk verzoek tot toepassing van een dergelijke regeling bij de bevoegde autoriteit moet worden ingediend vóór het einde van het eerste aanslagjaar waarvoor om toepassing van die regeling wordt verzocht.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Frans.