

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

V. TRSTENJAK

van 13 januari 2011 (1)

Zaak C-262/09

Wienand Meilicke

Heidi Christa Weyde

Marina Stöfler

tegen

Finanzamt Bonn-Innenstadt

[verzoek van het Finanzgericht Keulen (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verkeer van kapitaal – Voorkoming van dubbele belasting van dividenden –
Inkomstenbelasting – Vennootschapsbelasting – Bewijs van eerder geheven
vennootschapsbelasting – Procedurele autonomie van de lidstaten – Gelijkwaardigheidsbeginsel –
Doeltreffendheidsbeginsel”

Inhoud

I – Inleiding

II – Rechtskader

A – Recht van de Unie

B – Nationaal recht

III – Feiten en verzoek om een prejudiciële beslissing

A – Feiten

B – Eerste verzoek om een prejudiciële beslissing en arrest van 6 maart 2007

C – Tweede verzoek om een prejudiciële beslissing

IV – Procedure voor het Hof

V – Argumenten van partijen

A – Eerste prejudiciële vraag

B – Tweede prejudiciële vraag

C – Derde prejudiciële vraag

D – Vierde prejudiciële vraag

VI – Juridische beoordeling

A – Inleidende opmerkingen

B – Eerste prejudiciële vraag

C – Tweede prejudiciële vraag

D – Derde prejudiciële vraag

E – Vierde prejudiciële vraag

1. Vierde vraag, sub b

2. Vierde vraag, sub a

VII – Conclusie

I – Inleiding

1. De onderhavige zaak betreft een nieuw prejudicieel verzoek van het Finanzgericht Keulen in het bij hem aanhangig geding betreffende de belasting van buitenlandse dividenduitkeringen. Kort gezegd wil het Finanzgericht weten hoe het de aanwijzingen in de praktijk moet toepassen die het Hof in antwoord op zijn eerste prejudiciële verzoek heeft gegeven in het arrest van 6 maart 2007, Meilicke(2).

2. Het hoofdgeding betreft een geschil tussen W. Meilicke, H. C. Weyde en M. Stöffler als erfgenamen van de op 3 mei 1997 overleden H. Meilicke enerzijds, en het Finanzamt Bonn-Innenstadt anderzijds. In geding is onder andere de toepassing van een nationale regeling ter voorkoming van dubbele belasting op dividenden die door in Denemarken en in Nederland gevestigde vennootschappen in de jaren 1995 tot en met 1997 aan de overleden H. Meilicke zijn uitgekeerd.

3. In dat verband heeft het Hof in het arrest Meilicke vastgesteld dat een nationale regeling ter voorkoming van dubbele belasting, krachtens welke de vennootschapsbelasting op dividenduitkeringen wordt gecompenseerd door aan de aandeelhouders die in de Bondsrepubliek Duitsland wonen en aldaar aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen, een belastingkrediet toe te kennen dat overeenkomt met de eerder geheven vennootschapsbelasting, op gelijkwaardige wijze moet worden toegepast op binnenlandse dividenden en op dividenden uit andere EU-lidstaten.

4. Hoewel dit antwoord de verwijzende rechter duidelijkheid heeft verschaft omtrent de in het

hoofddeding toe te passen regels, ziet hij zich thans geconfronteerd met het probleem dat de eerder geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat in de praktijk slechts moeilijk is vast te stellen. Tegen deze achtergrond verzoekt de verwijzende rechter het Hof in wezen om verdere verduidelijking van de vraag hoe en volgens welke procedurele regels de verrekening van de vennootschapsbelasting op dividenduitkeringen uit andere lidstaten met de inkomstenbelasting in het hoofddeding in de praktijk dient plaats te vinden.

II – Rechtskader

A – *Recht van de Unie*(3)

5. De samenwerking tussen de belastingautoriteiten binnen de Gemeenschap is het onderwerp 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 en de heffingen op verzekeringspremies(4).

6. Volgens artikel 2, lid 1, van deze richtlijn kan de bevoegde autoriteit van een lidstaat de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat verzoeken om de verstrekking van alle inlichtingen die van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen. De bevoegde autoriteit van de aangezochte staat is volgens deze bepaling niet gehouden aan dit verzoek gevolg te geven wanneer blijkt dat de bevoegde autoriteit van de verzoekende staat niet eerst alle eigen gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven situatie had kunnen benutten zonder het beoogde resultaat in gevaar te brengen.

7. Volgens artikel 2, lid 2, van richtlijn 77/799 laat de bevoegde autoriteit van de aangezochte lidstaat zo nodig een onderzoek instellen om de inlichtingen te kunnen verstrekken. Om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen, gaat de aangezochte autoriteit of de bestuursautoriteit waarop zij een beroep doet, op dezelfde wijze te werk als wanneer zij eigener beweging of op verzoek van een andere autoriteit uit de eigen lidstaat optreedt.

B – *Nationaal recht*

8. Volgens §§ 1, 2 en 20 van het Einkommensteuergesetz (wet inzake de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”) van 7 september 1990(5) in de tijdens de litigieuze jaren geldende redactie worden dividenduitkeringen van kapitaalvennootschappen aan in Duitsland woonachtige belastingplichtige personen belast als inkomsten uit vermogen.

9. Overeenkomstig § 27, lid 1, van het Körperschaftsteuergesetz (wet inzake de vennootschapsbelasting; hierna: „KStG”) van 11 maart 1991(6) in de tijdens de litigieuze jaren geldende redactie wordt op eigen vermogen dat aan de vennootschapsbelasting is onderworpen en dat door in Duitsland onbeperkt aan de vennootschapsbelasting onderworpen kapitaalvennootschappen in de vorm van dividenden wordt uitgedeeld, 30 % belasting geheven.

10. Volgens § 36, lid 2, punt 3, juncto § 20 EStG kunnen belastingplichtigen 3/7 van de dividenden die zij ontvangen van een onbeperkt aan de vennootschapsbelasting onderworpen binnenlandse vennootschap of personenvereniging, aftrekken van de belasting die zij aan de Duitse fiscus verschuldigd zijn, indien de dividenden aan de vennootschapsbelasting onderworpen vermogensuitkeringen betreffen en de verrekenbare vennootschapsbelasting bij de vaststelling van de grondslag van de inkomstenbelasting als belastbaar inkomen wordt aangemerkt.

11. Volgens § 36, lid 2, punt 3, sub b, EStG is voor de verrekening van de vennootschapsbelasting de overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van

§§ 44 en 45 KStG vereist.

12. Overeenkomstig § 175, lid 1, punt 2, van de Abgabenordnung (belastingwetboek; hierna: „AO”) van 16 maart 1976 in de tijdens de litigieuze jaren geldende redactie moet een belastingaanslag worden vastgesteld, vernietigd of gewijzigd wanneer zich een gebeurtenis voordoet die fiscale implicaties heeft voor het verleden (gebeurtenis met terugwerkende kracht). Bij het Richtlinien-Umsetzungsgesetz (wet inzake de omzetting van EG-richtlijnen) van 9 december 2004(7) is § 175 AO met ingang van 29 oktober 2004 in die zin gewijzigd dat de te late verstrekking of overlegging van een certificaat of verklaring niet meer als een gebeurtenis met terugwerkende kracht geldt. Een overgangsregeling werd niet voorzien.

III – Feiten en verzoek om een prejudiciële beslissing

A – Feiten

13. Van 1995 tot en met 1997 ontving de in Duitsland woonachtige H. Meilicke, van Duitse nationaliteit, dividenden uit door hem gehouden aandelen in Nederlandse en Deense vennootschappen. Over deze inkomsten uit vermogen werd in Duitsland inkomstenbelasting geheven zonder verrekening van de vennootschapsbelasting die in Nederland en Denemarken over de als dividenden uitgekeerde vennootschapswinsten was geheven.

14. De aanslag inkomstenbelasting 1995 voor H. Meilicke van 16 februari 1998 en de aanslag inkomstenbelasting 1996 van 7 september 1998 zijn vastgesteld onder voorbehoud van controle. De aanslag inkomstenbelasting 1997 voor H. Meilicke van 26 juli 2000 bevat geen controlevoorbehoud.

15. Verzoekers in het hoofdgeding zijn erfgenamen van de in 1997 overleden H. Meilicke.

16. Bij brief van 30 oktober 2000 verzochten verzoekers in het hoofdgeding verweerder in het hoofdgeding om de vennootschapsbelasting over de van 1995 tot en met 1997 verkregen Nederlandse en Deense dividenden te verrekenen met de op naam van H. Meilicke vastgestelde inkomstenbelasting.

17. Verweerder in het hoofdgeding wees dit verzoek af bij beschikking van 30 november 2000, waartegen verzoekers in het hoofdgeding op 16 januari 2001 bezwaar maakten. Bij beschikking van 25 maart 2002 werd ook dit bezwaar afgewezen. Samengevat stelde verweerder in het hoofdgeding zich daarin op het standpunt dat volgens het destijds geldende recht alleen de vennootschapsbelasting die in Duitsland onbeperkt belastingplichtige vennootschappen ter zake van de uitgekeerde dividenden verschuldigd waren, met de door de aandeelhouders verschuldigde inkomstenbelasting kon worden verrekend. Volgens verzoekers in het hoofdgeding betekende dit een onrechtmatige beperking van het vrije verkeer van kapitaal en van de vrijheid van vestiging, zodat zij beroep instelden bij de verwijzende rechter.

B – Eerste verzoek om een prejudiciële beslissing en arrest van 6 maart 2007

18. Bij beschikking, die op 9 juli 2004 ter griffie van het Hof is ingekomen, heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak een eerste keer geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag of § 36, lid 2, punt 3, EStG, volgens welke enkel de vennootschapsbelasting van een in Duitsland onbeperkt aan vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap of personenvereniging ten belope van 3/7 van de inkomsten in de zin van § 20, lid 1, punten 1 of 2, EStG met de inkomstenbelasting wordt verrekend, verenigbaar is met de artikelen 56, lid 1, EG en 58, lid 1, sub a, en lid 3, EG.

19. In antwoord op deze vraag heeft het Hof in het arrest Meilicke(8) voor recht verklaard dat de artikelen 56 en 58 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling volgens welke een in een lidstaat onbeperkt belastingplichtige aandeelhouder bij de uitkering van dividenden door een kapitaalvennootschap een belastingkrediet ontvangt dat wordt berekend op basis van het voor de uitgekeerde winst geldende vennootschapsbelastingtarief, wanneer de uitkerende vennootschap in dezelfde lidstaat is gevestigd, maar niet wanneer zij in een andere lidstaat is gevestigd.

C – Tweede verzoek om een prejudiciële beslissing

20. De in het arrest van 6 maart 2007 vervatte unierechtelijke vereisten in aanmerking nemend is de verwijzende rechter thans van oordeel dat verzoekers in het hoofdgeding in beginsel voldoen aan de voorwaarden voor verrekening van de vennootschapsbelasting op de Deense en Nederlandse dividenduitkeringen met de inkomstenbelasting. Het is hem echter niet duidelijk hoe en volgens welke procedurele regels en voorwaarden deze verrekening in de praktijk moet plaatsvinden. Hij vraagt zich in het bijzonder af, op welke wijze en door welke partijen het bewijs van de eerder geheven buitenlandse vennootschapsbelasting moet worden geleverd. Een andere problematiek waarmee de verwijzende rechter zich geconfronteerd ziet, is de vraag of en, zo ja, op welke wijze de vennootschapsbelasting op dividenden uit andere lidstaten in de inkomstenbelasting moet worden verrekend wanneer de daadwerkelijk verschuldigde of betaalde vennootschapsbelasting in feite niet kan worden achterhaald en zelfs hoger zou kunnen zijn dan de vennootschapsbelasting op binnenlandse dividenden. Ten slotte werpt de verwijzende rechter ook de vraag op of en onder welke voorwaarden nog een verrekening achteraf van de eerder geheven buitenlandse vennootschapsbelasting moet worden toegepast, ondanks het feit dat de inkomstenbelasting definitief is vastgesteld.

21. In die omstandigheden heeft de verwijzende rechter besloten het bij hem aanhangige geding opnieuw te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1. Verzetten de vrijheid van kapitaalverkeer zoals neergelegd in de artikelen 56, lid 1, EG en 58, lid 1, sub a, en lid 3, EG, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van het nuttig effect zich tegen een regeling als § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, EStG (in de ten tijde van de feiten geldende redactie), volgens welke de vennootschapsbelasting ten belope van 3/7 van de brutodividenden wordt verrekend met de inkomstenbelasting voor zover deze brutodividenden geen uitkeringen betreffen die moeten worden geacht afkomstig te zijn uit het eigen vermogen in de zin van § 30, lid 2, punt 1, van het Körperschaftsteuergesetz (in de ten tijde van de feiten geldende redactie), hoewel de daadwerkelijk betaalde vennootschapsbelasting op dividenden ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap in feite niet kan worden bepaald en hoger zou kunnen zijn?

2. Verzetten de vrijheid van kapitaalverkeer zoals neergelegd in de artikelen 56, lid 1, EG en 58, lid 1, sub a, en lid 3, EG, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van het nuttig effect zich tegen een regeling als § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, vierde zin, sub b, EStG (in de ten tijde van de feiten geldende redactie), volgens welke verrekening van de vennootschapsbelasting slechts mogelijk is tegen overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG (in de ten tijde van de feiten geldende redactie), dat met name gegevens bevat over het bedrag van de verrekenbare vennootschapsbelasting en over de samenstelling van de uitkering, uitgesplitst naar de verschillende delen van het beschikbare eigen vermogen overeenkomstig de speciale indeling van het eigen vermogen als voorzien in § 30 KStG (in de ten tijde van de feiten geldende redactie), hoewel de daadwerkelijk betaalde buitenlandse vennootschapsbelasting die kan worden verrekend, in feite niet kan worden bepaald en het

certificaat voor de buitenlandse dividenden feitelijk onmogelijk over te leggen is?

3. Vereist de vrijheid van kapitaalverkeer zoals neergelegd in de artikelen 56, lid 1, EG en 58, lid 1, sub a, en lid 3, EG, dat wanneer een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van § 44 KStG (in de ten tijde van de feiten geldende redactie) feitelijk niet kan worden overgelegd en de daadwerkelijk betaalde vennootschapsbelasting op de buitenlandse dividenden niet kan worden bepaald, het bedrag van de vennootschapsbelasting wordt geraamd en, in voorkomend geval, ook indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen worden meegerekend?

4. a) Ingeval de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord en een vennootschapsbelastingcertificaat vereist is: Dienen het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van het nuttig effect aldus te worden begrepen dat zij zich verzetten tegen een regeling als § 175, lid 2, tweede zin, Abgabenordnung juncto artikel 97 § 9, lid 3, Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (wet tot invoering van het belastingwetboek; hierna: „EGAO”), volgens welke met name de overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat vanaf 29 oktober 2004 niet meer als een gebeurtenis met terugwerkende kracht wordt beschouwd, waardoor verrekening van de buitenlandse vennootschapsbelasting in het geval van onherroepelijk geworden aanslagen inkomstenbelasting procedureel gezien onmogelijk is, zonder dat in een overgangperiode is voorzien om verrekening van de buitenlandse vennootschapsbelasting te vragen?

b) Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord en geen vennootschapsbelastingcertificaat nodig is: Dienen de vrijheid van kapitaalverkeer zoals neergelegd in artikel 56 EG, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van het nuttig effect aldus te worden begrepen dat zij zich verzetten tegen een regeling als § 175, lid 1, punt 1, AO, volgens welke een belastingaanslag moet worden gewijzigd wanneer zich een gebeurtenis met terugwerkende kracht voordoet, zoals de overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat, waardoor met betrekking tot binnenlandse dividenden verrekening van vennootschapsbelasting ook mogelijk is in het geval van onherroepelijk geworden aanslagen inkomstenbelasting, terwijl dit met betrekking tot buitenlandse dividenden niet mogelijk zou zijn bij gebreke van een vennootschapsbelastingcertificaat?”

IV – Procedure voor het Hof

22. De verwijzingsbeschikking van 14 mei 2009 is op 13 juli 2009 ter griffie van het Hof ingekomen. Tijdens de schriftelijke behandeling hebben verzoekers in het hoofdgeding, verweerder in het hoofdgeding, de Duitse regering alsmede de Europese Commissie opmerkingen ingediend. Aan de terechtzitting op 27 oktober 2010 hebben de vertegenwoordigers van verzoekers in het hoofdgeding, van verweerder in het hoofdgeding, van de Duitse regering en van de Commissie deelgenomen.

V – Argumenten van partijen

A – Eerste prejudiciële vraag

23. Met de eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een nationale regeling ter voorkoming van dubbele belasting van als dividenden uitgekeerde vennootschapswinsten verenigbaar is met het recht van de Unie, wanneer volgens deze regeling de eerder over de dividenduitkeringen geheven vennootschapsbelasting zowel bij binnenlandse dividenden als bij dividenden uit een andere lidstaat wordt verrekend met de inkomstenbelasting in de vorm van een krediet dat is vastgesteld op een bedrag van 3/7 van de brutodividenden, hoewel de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat in feite niet kan worden bepaald en hoger zou kunnen zijn dan de vaste belasting van 30 % op de uitkering van binnenlandse dividenden.

24. Naar het oordeel van de Commissie wenst de verwijzende rechter met deze eerste vraag duidelijkheid te verkrijgen over de vraag of het bedrag aan buitenlandse vennootschapsbelasting dat overeenkomstig de beginselen van het arrest Meilicke moet worden verrekend, in beginsel moet worden bepaald naar de belasting die eerder daadwerkelijk over de uitkering is geheven of naar de wettelijk vastgelegde breuk van 3/7 van de brutodividenden. Voor zover dit in beginsel de reeds daadwerkelijk geheven belasting zou zijn, wenst de verwijzende rechter bovendien te vernemen of andere criteria in aanmerking moeten worden genomen wanneer het in de praktijk onmogelijk of onredelijk moeilijk is om deze eerder geheven vennootschapsbelasting te achterhalen.

25. De Commissie stelt dat de te verrekenen buitenlandse vennootschapsbelasting overeenkomt met de belasting die eerder daadwerkelijk over de uitkering is geheven. Deze hoeft echter niet hoger te zijn dan de breuk van de uitkering die bij dividenden van binnenlandse vennootschappen wordt verrekend. Mocht het in een bepaald geval onmogelijk of onredelijk moeilijk zijn de reeds daadwerkelijk geheven belasting te bepalen, dan verandert dat niets aan het feit dat de reeds daadwerkelijk geheven belasting de in aanmerking komende referentiewaarde is. Het zou er zeker niet toe leiden dat op alternatieve referentiewaarden, zoals bijvoorbeeld het in § 36, lid 2, punt 3, EStG genoemde bedrag van 3/7 van de uitkering, moet worden teruggegrepen.

26. Naar het oordeel van de Duitse regering alsmede van verweerder in het hoofdgeding dient de buitenlandse vennootschapsbelasting te worden verrekend ten belope van de daadwerkelijke belastingheffing, zonder dat indirecte eerde heffingen worden meegerekend. Bovendien is het te verrekenen bedrag volgens hen beperkt tot het bedrag aan inkomstenbelasting dat de aandeelhouder over de verkregen dividenden verschuldigd is.

27. Verzoekers in het hoofdgeding stellen samengevat dat de te verrekenen vennootschapsbelasting moet worden berekend op basis van de door de uitkerende vennootschap in abstracto verschuldigde belasting die direct of indirect op de uitgekeerde dividenden drukt. Daarbij mag het te verrekenen bedrag in geen geval worden beperkt tot het bedrag aan inkomstenbelasting dat de aandeelhouder over de verkregen dividenden verschuldigd is.

B – *Tweede prejudiciële vraag*

28. Met de tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of en onder welke voorwaarden de overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat volgens het voorgeschreven model dat wettelijk is vereist om de eerder over binnenlandse dividenden geheven vennootschapsbelasting te verrekenen met de door de aandeelhouder verschuldigde inkomstenbelasting, ook als voorwaarde mag worden gesteld voor de verrekening van de vennootschapsbelasting die eerder over dividenden uit andere lidstaten is geheven.

29. Naar het oordeel van de Commissie moet bij de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag of van de belastingplichtige een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en

volgende KStG voor dividenden uit andere lidstaten kan worden verlangd, onderscheid worden gemaakt tussen de vereiste bewijzen zelf en de gedetailleerde bepalingen van §§ 44 en volgende KStG. Daarbij geldt volgens de Commissie dat het recht van de Unie de lidstaten normaal gesproken niet de verplichting oplegt belastingvoordelen te verlenen zonder dat de vereiste bewijzen zijn overgelegd. Dit betekent volgens haar echter niet dat een lidstaat in een situatie als de onderhavige naar believen kan bepalen welke vormen bij de bewijsvoering in acht moeten worden genomen en welke middelen mogen worden gebruikt. De lidstaat moet zich veeleer beperken tot datgene wat gezien het doel van de desbetreffende nationale bepaling noodzakelijk is en derhalve beantwoordt aan een gerechtvaardigd informatiebelang. Tegen deze achtergrond kan de betrokken lidstaat niet verlangen dat alle relevante informatie blijkt uit een uniform, door de vennootschap verstrekt document dat exact het model volgt van § 44 KStG. Volgens de Commissie moet het voldoende zijn wanneer de desbetreffende bewijsstukken en informatie aan de belastingautoriteiten in een voor hen bruikbare vorm worden verstrekt. Bovendien kan de betrokken lidstaat niet blijven stellen dat informatie en bewijsstukken moeten worden overgelegd waarvan vaststaat dat zij in het concrete geval niet relevant zijn. Ook een dergelijke eis is volgens de Commissie onevenredig.

30. De Duitse regering is van oordeel dat het noch in strijd is met de artikelen 56 en 58 EG noch met het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, wanneer van de belastingplichtige die aanspraak wil maken op een belastingkrediet, een belastingcertificaat of een gelijkwaardig bewijs van de buitenlandse vennootschapsbelasting worden verlangd. Hoewel dit bewijs niet noodzakelijkerwijs aan een bepaald model hoeft te beantwoorden, kan volgens de Duitse regering als basis voor de verrekening in beginsel alleen een bewijs worden geaccepteerd dat op heldere en begrijpelijke wijze informatie verschaft over de vennootschapsbelasting die reeds daadwerkelijk over de verkregen dividenden is geheven. Overigens zijn de belastingautoriteiten niet verplicht om voor de aanvulling van ontbrekende gegevens en bewijzen van de belastingplichtige gebruik te maken van de middelen van grensoverschrijdende bijstand waarin richtlijn 77/799 voorziet.

31. Met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag heeft verweerder in het hoofdgeding in zijn schriftelijke opmerkingen naar voren gebracht dat noch de artikelen 56 en 58 EG noch het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van het nuttig effect zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke verrekening van de vennootschapsbelasting op dividenden uit andere lidstaten met de inkomstenbelasting slechts kan plaatsvinden indien een vennootschapsbelastingcertificaat wordt overgelegd in de zin van §§ 44 en volgende KStG. Op een vraag dienaangaande ter terechtzitting heeft verweerder in het hoofdgeding deze opvatting echter herzien en zich uiteindelijk aangesloten bij de mening van de Commissie.

32. Verzoekers in het hoofdgeding stellen samengevat dat het overleggen van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG niet als voorwaarde mag worden gesteld voor verrekening van de van buitenlandse dividenden geheven vennootschapsbelasting met de inkomstenbelasting.

C – Derde prejudiciële vraag

33. Met de derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of uit de artikelen 56 en 58 EG volgt dat een nationale rechterlijke instantie de vennootschapsbelasting op dividenden uit andere lidstaten moet ramen wanneer geen vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van § 44 KStG kan worden overgelegd en de daadwerkelijk betaalde vennootschapsbelasting niet kan worden bepaald. De verwijzende rechter vraagt bovendien of bij deze raming in voorkomend geval ook indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen moeten worden meegerekend.

34. Naar de opvatting van de Commissie kan uit het recht van de Unie in samenhang met algemene nationale voorschriften betreffende de raming van de belastbare grondslag een verplichting voortvloeien tot het ramen van de vennootschapsbelasting die eerder van dividenden van vennootschappen uit andere lidstaten is geheven. Van een dergelijke verplichting is volgens de Commissie sprake wanneer een belastingplichtige in een vergelijkbare zuiver nationale situatie eveneens voor een raming in aanmerking zou komen. Los van zulke nationale bepalingen betreffende de raming zijn de belastingautoriteiten krachtens artikel 56 EG echter verplicht een dergelijke reeds geheven belasting steeds te verrekenen voor het bedrag waarvoor de belastingplichtige voldoende bewijs heeft geleverd, zelfs wanneer het exacte bedrag van de reeds geheven belasting niet bepaalbaar is.

35. Ten aanzien van de vraag of ook indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen over dividenden van vennootschappen uit andere lidstaten moeten worden meegerekend, stelt de Commissie dat een belastingplichtige aandeelhouder er ingevolge artikel 56 EG recht op heeft dat de belastingen die bij dochterondernemingen van de uitkerende vennootschap zijn geheven, worden meegerekend wanneer een belastingplichtige in het geval van dividenden van binnenlandse vennootschappen dergelijke heffingen kan verrekenen.

36. De Duitse regering stelt in de eerste plaats dat het meerekenen van indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen over dividenden uit andere lidstaten als mogelijkheid afvalt, omdat het vroegere Duitse systeem van de vennootschapsbelasting erop gericht was economische dubbele belasting van dividenden te voorkomen op het eerstvolgende hogere aandeelhoudersniveau. Verrekend wordt alleen de vennootschapsbelasting van de uitkerende vennootschap. Daarnaast kan de vennootschapsbelasting op dividenden van binnenlandse ondernemingen volgens de Duitse regering alleen met de inkomstenbelasting van de aandeelhouder worden verrekend wanneer een vennootschapsbelastingcertificaat wordt overgelegd. Derhalve kan ook de in het buitenland verschuldigde vennootschapsbelasting alleen met de inkomstenbelasting van de aandeelhouder worden verrekend wanneer de aandeelhouder bewijs overlegt waaruit de daadwerkelijk verschuldigde vennootschapsbelasting op duidelijke en begrijpelijke wijze kan worden opgemaakt.

37. Ook volgens verweerder in het hoofdgeding is het uitgesloten dat indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen over dividenden uit andere lidstaten in aanmerking worden genomen. Om de directe fiscale lasten aan te tonen is bovendien ook in grensoverschrijdende situaties altijd een vennootschapsbelastingcertificaat vereist. De vraag of nationale belastingautoriteiten die belasting heffen van de ontvanger van dividenden verplicht zijn om zich op grond van richtlijn 77/799 tot de autoriteiten van de andere lidstaat te wenden teneinde de ontbrekende inlichtingen te verkrijgen, moet volgens verweerder ontkennend worden beantwoord.

38. Verzoekers in het hoofdgeding antwoorden samengevat bevestigend op de vraag of de eerder van dividenden van buitenlandse vennootschappen geheven vennootschapsbelasting kan worden geraamd wanneer deze niet kan worden bepaald. Daarbij moeten volgens hen ook indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen worden meegerekend.

D – *Vierde prejudiciële vraag*

39. Met de vierde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in de eerste plaats te vernemen of het verenigbaar is met het recht van de Unie wanneer § 175 AO in de tot en met 28 oktober 2004 geldende redactie in die zin wordt uitgelegd dat een verlate overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG tot herziening van een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting kan leiden, terwijl een dergelijke herziening op grond van buitenlandse verklaringen of certificaten die niet voldoen aan de formele voorschriften van §§ 44 en volgende KStG, is uitgesloten (prejudiciële vraag 4b). De verwijzende rechter vraagt in de tweede plaats of het met terugwerkende kracht vervallen van de in § 175 AO opgenomen herzieningsmogelijkheid voor definitieve aanslagen inkomstenbelasting verenigbaar is met het recht van de Unie (prejudiciële vraag 4a).

40. Naar de opvatting van de Commissie is § 175 AO een procedurebepaling, die derhalve moet voldoen aan het gelijkwaardigheidsbeginsel. Dientengevolge is een nationale regeling als § 175 AO volgens haar niet verenigbaar met het recht van de Unie wanneer die regeling in het geval van dividenden van binnenlandse vennootschappen verrekening van de reeds geheven vennootschapsbelasting nog toestaat nadat de desbetreffende aanslag inkomstenbelasting definitief is geworden, en wel op basis van overlegging achteraf van een vennootschapsbelastingcertificaat dat de aanspraak op verrekening van de reeds geheven belasting onderbouwt, doch dezelfde herziening van definitieve aanslagen inkomstenbelasting niet toestaat in het geval van dividenden van vennootschappen uit andere lidstaten, zelfs wanneer de aanspraak op verrekening achteraf door de overlegging van andere geschikte documenten wordt onderbouwd.

41. Bovendien verzet het recht van de Unie zich volgens de Commissie tegen de door de verwijzende rechter geschetste terugwerkende wijziging van § 175 AO, voor zover deze tot gevolg heeft dat een verlate overlegging van de documenten die vereist zijn voor de verrekening van eerder geheven vennootschapsbelasting niet meer kan leiden tot een herziening van een definitieve aanslag inkomstenbelasting voor dividenden uit andere lidstaten, zonder dat is voorzien in een overgangsregeling met een redelijke termijn waarbinnen deze documenten met het oog op de verrekening kunnen worden verstrekt.

42. Volgens de Duitse regering en verweerder in het hoofdgeding is een nationale regeling volgens welke de verlate overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG de procedurele grondslag vormt voor een herziening van definitieve aanslagen inkomstenbelasting, terwijl een dergelijke herziening is uitgesloten in het geval van verlate overlegging van buitenlandse certificaten of verklaringen die niet voldoen aan de formele voorwaarden van §§ 44 en volgende KStG, zonder meer verenigbaar met het recht van de Unie. Bovendien is de intrekking met terugwerkende kracht van deze regeling volgens hen in de bijzondere omstandigheden van het hoofdgeding ook dan verenigbaar met het recht van de Unie wanneer daardoor de procedurele grondslag voor een verrekening achteraf van in een andere lidstaat geheven vennootschapsbelasting met terugwerkende kracht en zonder overgangsregeling vervalt. Daarbij moet met name in aanmerking worden genomen dat de in het hoofdgeding naar tijd toepasselijke fiscale regeling voor de verrekening van de eerder op dividenden geheven vennootschapsbelasting – het zogenoemde stelsel van volledige verrekening – slechts tot 2001 van kracht was. Derhalve kleeft er unierechtelijk gezien geen bezwaar aan het feit dat de Duitse wetgever bijna vier jaar nadat het stelsel van volledige verrekening buiten werking was getreden, bepaalde procedurele wijzigingen heeft doorgevoerd die ook voor dit stelsel gevolgen hebben.

43. Doorslaggevend voor de beantwoording van de vierde prejudiciële vraag is volgens verzoekers in het hoofdgeding dat de Bondsrepubliek Duitsland tot nu toe geen

vennootschapsbelastingcertificaat volgens een bepaald model voor buitenlandse dividenden ter beschikking heeft gesteld. Omdat de Bondsrepubliek Duitsland voor de verrekening van de eerder op dividenden uit andere lidstaten geheven vennootschapsbelasting is blijven vasthouden aan de overlegging van een dergelijk certificaat, zou Duitsland de uitoefening van de door het recht van de Unie verleende rechten praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk maken wanneer de overgangperiode voor de wijziging van § 175 AO zodanig wordt vastgesteld dat de overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat volgens het voorgeschreven model voor buitenlandse dividenden niet meer tot een herziening van definitieve aanslagen inkomstenbelasting kan leiden voordat een dergelijk certificaat überhaupt ter beschikking wordt gesteld.

VI – Juridische beoordeling

A – Inleidende opmerkingen

44. De vier vragen die in de onderhavige prejudiciële procedure dienen te worden beantwoord, verwijzen naar verschillende nationale fiscale voorschriften en zijn daardoor bijzonder technisch geformuleerd. Voor een beter begrip lijkt het me noodzakelijk een korte schets te geven van de nationale fiscaalrechtelijke achtergrond van deze vragen. Daardoor wordt het bovendien mogelijk de prejudiciële vragen terug te brengen tot hun voor het recht van de Unie relevante kern.

45. Het hoofdgeding werpt vragen op met betrekking tot de belastingheffing van dividenden die door onbeperkt belastingplichtige kapitaalvennootschappen worden uitgekeerd aan hun aandeelhouders die in de Bondsrepubliek Duitsland aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen. Uit de verwijzingsbeschikking en de verklaringen van partijen blijkt dat binnenlandse dividenden volgens het *ratione temporis* toepasselijke nationale recht gelden als betalingen uit het voor uitdeling beschikbare eigen vermogen van dergelijke vennootschappen. Voordat ze worden uitgekeerd zijn deze dividenden in de regel onderworpen aan de door de vennootschap verschuldigde vennootschapsbelasting, na hun uitkering aan de belastingplichtige aandeelhouders zijn ze onderworpen aan de inkomstenbelasting.

46. Om dubbele belastingheffing te voorkomen, bevat het in de relevante periode toepasselijke Duitse belastingrecht een complexe regeling op grond waarvan de vennootschapsbelasting die de ondernemingen over de uitgekeerde dividenden verschuldigd zijn, in de vorm van een inkomstenbelastingkrediet ten belope van 3/7 van de brutodividenden aan de belastingplichtige aandeelhouders wordt gerestitueerd.(9)

47. Een belangrijk kenmerk van dit verrekeningsstelsel is dat de variabele tarieven van de vennootschapsbelasting die van toepassing zijn op het voor uitkeringen beschikbare eigen vermogen, worden aangepast aan het vaste inkomstenbelastingkrediet ten belope van 3/7 van de brutodividenden. Dit gebeurt in principe doordat in het geval van een uitkering van dividenden de op deze uitkering reeds geheven vennootschapsbelasting wordt verhoogd of verlaagd om daarmee uit te komen op een vennootschapsbelasting over uitkeringen („Ausschüttungsbelastung”) van 30 % van de brutodividenden. Enkele bestanddelen van de uitkeringen die van de vennootschapsbelasting zijn vrijgesteld, zijn echter van de heffing van deze „Ausschüttungsbelastung” uitgezonderd en blijven derhalve uiteindelijk vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. Bij uitkering van dergelijk vrijgesteld eigen vermogen wordt de aandeelhouders in beginsel geen inkomstenbelastingkrediet verleend. Aldus komt de verrekening van de vennootschapsbelasting ten belope van 3/7 van het dividend in de regel overeen met de daadwerkelijk door de uitkerende vennootschap betaalde vennootschapsbelasting.(10)

48. Om de belastingautoriteiten die verantwoordelijk zijn voor de behandeling van de aangifte inkomstenbelasting van de individuele aandeelhouders in staat te stellen het precieze bedrag van het inkomstenbelastingkrediet te bepalen, zijn de aandeelhouders verplicht een

vennootschapsbelastingcertificaat over te leggen dat door de uitkerende onderneming volgens het voorgeschreven model moet worden opgesteld. Op basis van dit certificaat kan de daadwerkelijk op de uitgekeerde dividenden geheven vennootschapsbelasting worden bepaald. Wordt dit vennootschapsbelastingcertificaat niet overgelegd, is een verrekening van de vennootschapsbelasting op de dividenden wettelijk uitgesloten.

49. Een ander kenmerk van deze regeling is ten slotte dat de verrekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting onafhankelijk van de daadwerkelijke betaling ervan plaatsvindt. Volgens de beschrijving van de verwijzende rechter leidt de Duitse belastingregeling er in de praktijk echter over het algemeen toe dat de verrekening van de vennootschapsbelasting ten belope van 3/7 van de brutodividenden overeenkomt met de door de uitkerende vennootschap daadwerkelijk betaalde vennootschapsbelasting.

B – *Eerste prejudiciële vraag*

50. Met de eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of verrekening van de eerder op dividenden uit een andere lidstaat geheven vennootschapsbelasting met de door de aandeelhouders verschuldigde inkomstenbelasting moet of mag plaatsvinden in de vorm van een krediet ten belope van de voor binnenlandse dividenden geldende vaste fractie van 3/7 van de brutodividenden, wanneer de vennootschapsbelasting die daadwerkelijk van deze dividenden uit een andere lidstaat is geheven, niet kan worden bepaald en dus hoger kan zijn dan de vaste vennootschapsbelasting van 30 % op binnenlandse dividenden.

51. Voor de beantwoording van deze vraag moet er allereerst op worden gewezen dat het Hof in het arrest Meilicke⁽¹¹⁾ heeft vastgesteld dat een belastingregeling krachtens welke een in de Bondsrepubliek Duitsland onbeperkt belastingplichtige aandeelhouder bij de uitkering van dividenden door een kapitaalvennootschap een belastingkrediet ontvangt dat wordt berekend op basis van het voor de uitgekeerde winst geldende vennootschapsbelastingtarief, wanneer de uitkerende vennootschap in deze lidstaat is gevestigd, maar niet wanneer zij in een andere lidstaat is gevestigd, niet verenigbaar is met de artikelen 56 en 58 EG.⁽¹²⁾

52. Uit het arrest Meilicke kan dus worden afgeleid dat de vennootschapsbelasting die eerder van dividenden uit andere lidstaten is geheven, op een gelijkwaardige wijze als de eerder geheven vennootschapsbelasting op binnenlandse dividenden moet worden verrekend met de inkomstenbelasting die door de belastingplichtige aandeelhouders verschuldigd is.

53. Voor de vervulling van deze verplichting staan diverse fiscale technieken ter beschikking.⁽¹³⁾ In zijn vraagstelling gaat de verwijzende rechter ervan uit dat de voor binnenlandse dividenden geldende regeling van toekenning van inkomstenbelastingkredieten ook op dividenden uit andere lidstaten kan worden toegepast. Een dergelijke handelwijze is in beginsel verenigbaar met het recht van de Unie.

54. Met betrekking tot binnenlandse dividenden wordt een dubbele belasting in wezen voorkomen doordat de eerder van de dividenden geheven vennootschapsbelasting wordt vereffend met behulp van een krediet in de inkomstenbelasting, waarvan de hoogte wordt bepaald door het vennootschapsbelastingtarief dat daadwerkelijk van toepassing is op de uitgekeerde winst: het „vaste” inkomstenbelastingkrediet ten belope van 3/7 van de binnenlandse brutodividenden komt in beginsel overeen met een reeds daadwerkelijk geheven vennootschapsbelasting ten bedrage van 30 %.⁽¹⁴⁾ Daaruit volgt rechtstreeks dat ook de verlening van inkomstenbelastingkredieten ter voorkoming van dubbele belasting van dividenduitkeringen die afkomstig zijn uit een andere lidstaat, moet aansluiten bij de vennootschapsbelasting die reeds daadwerkelijk van deze dividenden is geheven. Onder reeds daadwerkelijk geheven vennootschapsbelasting moet in dit verband de vennootschapsbelasting

worden verstaan die de uitkerende vennootschap daadwerkelijk over de dividenduitkeringen heeft betaald dan wel moet betalen.

55. Indien de vennootschapsbelasting die reeds daadwerkelijk van dividenden uit een andere lidstaat is geheven, 30 % of minder bedraagt, volgt uit deze overwegingen dat een inkomstenbelastingkrediet overeenkomstig deze eerder geheven belasting moet worden verleend. Blijkt de van dividenden uit een andere lidstaat reeds geheven vennootschapsbelasting 20 % te bedragen, is het derhalve voldoende wanneer aan de belastingplichtige aandeelhouders een inkomstenbelastingkrediet van $\frac{2}{8}$ van het brutodividend wordt toegekend. Bedraagt de eerder geheven vennootschapsbelasting 25 %, moet deze met een belastingkrediet van $\frac{25}{75}$ van het brutodividend worden vereffend.

56. Gelet op het voorgaande heeft een belastingplichtige voor de inkomstenbelasting, die dividenden uit een andere lidstaat ontvangt, volgens het recht van de Unie pas bij een bewezen daadwerkelijk geheven vennootschapsbelasting van 30 % recht op een belastingkrediet in de inkomstenbelasting ten belope van $\frac{3}{7}$ van het brutodividend, wat nominaal overeenkomt met de binnenlandse situatie. Dit is ook logisch, want de vrijheid van kapitaalverkeer verlangt geen fiscale bevoordeling van dividenden van buitenlandse ondernemingen.

57. De vrijheid van kapitaalverkeer verbiedt echter ook geen fiscale bevoordeling van dividenden die afkomstig zijn van ondernemingen uit andere lidstaten, zodat in een geval waarin de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat 30 % of minder bedraagt, uiteindelijk zowel een belastingkrediet „overeenkomstig” die reeds geheven belasting alsook een forfaitaire verrekening ten belope van $\frac{3}{7}$ van de dividenduitkering als in overeenstemming met het recht van de Unie kan worden aangemerkt.

58. De situatie waarin de bewezen daadwerkelijk geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat meer bedraagt dan 30 %, moet daarentegen gedifferentieerder worden beoordeeld.

59. In het kader van een analyse die eenzijdig de nadruk legt op de werking van de fundamentele vrijheden, zou kunnen worden gesteld dat het belastingkrediet in de inkomstenbelasting ten belope van $\frac{3}{7}$ van de binnenlandse dividenden in beginsel steeds volledig overeenkomt met de reeds geheven vennootschapsbelasting van 30 %, zodat de eerder geheven vennootschapsbelasting op binnenlandse dividenden zonder wettelijke bovengrens met de inkomstenbelasting kan worden verrekend. Daaruit zou weer kunnen worden geconcludeerd dat er ook voor de verrekening van de vennootschapsbelasting die reeds van dividenden uit een andere lidstaat is geheven, geen wettelijke bovengrens mag zijn. In deze gedachtegang zou de ontvanger die aan de inkomstenbelasting is onderworpen, volgens het recht van de Unie bij een daadwerkelijk geheven vennootschapsbelasting van 40 % op dividenden uit een andere lidstaat recht hebben op een belastingkrediet ten belope van $\frac{4}{6}$ van die dividenden.(15)

60. Een dergelijke analyse zou echter miskennen dat het Duitse verrekeningsstelsel uiteindelijk berust op het door de Bondsrepubliek Duitsland in de uitoefening van haar heffingsbevoegdheid genomen besluit om een uniforme vennootschapsbelasting van 30 % te heffen op uitdelingen van eigen vermogen in de vorm van dividend. Omdat het aan de aandeelhouders toegekende inkomstenbelastingkrediet van $\frac{3}{7}$ van de dividenduitkering erop gericht is de op de dividenduitkeringen drukkende vennootschapsbelasting te vereffenen, werkt daarin het door de Bondsrepubliek Duitsland genomen principebesluit door om dividenduitkeringen aan een uniform vennootschapsbelastingtarief van 30 % te onderwerpen.

61. Indien de Bondsrepubliek Duitsland nu verplicht zou zijn de vennootschapsbelasting die reeds van dividenden uit een andere lidstaat is geheven, tot boven een tarief van 30 % te

vereffenen, zou dat betekenen dat zij in het geval van dividenden uit een andere lidstaat een hogere heffing dan de binnenlandse zou moeten verrekenen. Dat zou erop neerkomen dat de Bondsrepubliek Duitsland verplicht zou zijn in de inkomstenbelastingsfeer de gevolgen te verwerken van het door een andere lidstaat in de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid genomen besluit om dividenduitkeringen aan een vennootschapsbelasting van meer dan 30 % te onderwerpen.

62. Een dergelijke verstrekkende verplichting kan niet uit de fundamentele vrijheden worden afgeleid. In het geval dat dividenden uit een andere lidstaat zijn onderworpen aan een vennootschapsbelasting van meer dan 30 %, heeft de aandeelhouder die in Duitsland aan de inkomstenbelasting is onderworpen, volgens het recht van de Unie derhalve slechts recht op verlening van een belastingkrediet ten belope van 3/7 van die dividenduitkering. De verschillen in de verrekening van deze heffing ten opzichte van binnenlandse dividenden waar het de inkomstenbelasting betreft, moeten in dit verband worden beschouwd als nadelen uit de verschillen in de regels op het gebied van de vennootschapbelasting tussen de betrokken lidstaten. Gelet op de aan de lidstaten verbleven bevoegdheid op het gebied van de directe belastingen⁽¹⁶⁾ moeten dergelijke nadelen uiteindelijk door de betrokken belastingplichtigen worden geaccepteerd.⁽¹⁷⁾

63. In dit verband is in het bijzonder het arrest *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁽¹⁸⁾ van belang, waarin het Hof zich onder meer moest uitspreken over een nationale belastingregeling ter vermijding van opeenvolgende belastingheffingen op dividenden die aan een ingezeten vennootschap werden uitgekeerd. Deze regeling voorzag in een belastingvrijstelling van dividenden ingeval ze werden betaald door een ingezeten vennootschap, en in het geval van uitkering door een niet-ingezeten vennootschap, in verrekening van de eerder geheven belasting. Naar het oordeel van het Hof is een dergelijke regeling verenigbaar met de fundamentele vrijheden, wanneer om te beginnen de buitenlandse dividenden niet worden onderworpen aan een hoger belastingtarief dan de binnenlandse dividenden, en voorts opeenvolgende belastingheffingen op buitenlandse dividenden worden voorkomen doordat de belasting die de uitkerende niet-ingezeten vennootschap heeft betaald, wordt verrekend met de belasting die de ontvangende ingezeten vennootschap moet betalen, binnen de grenzen van het laatstgenoemde bedrag.⁽¹⁹⁾ Met betrekking tot de concrete uitvoering van deze verrekening heeft het Hof vervolgens gesteld dat ingeval de winst waaruit de buitenlandse dividenden worden betaald, in de lidstaat van de uitkerende vennootschap wordt belast tegen een lager tarief dan in de lidstaat van de ontvangende vennootschap, een belastingkrediet moet worden verleend voor het gehele belastingbedrag dat de uitkerende vennootschap in haar lidstaat van vestiging heeft betaald. Wanneer die winst daarentegen in de lidstaat van de uitkerende vennootschap zwaarder wordt belast dan in de lidstaat van de ontvangende vennootschap, hoeft deze laatste staat slechts een belastingkrediet te verlenen tot ten hoogste het bedrag van de vennootschapsbelasting die de ontvangende vennootschap verschuldigd is.⁽²⁰⁾

64. In de bijzondere context van het hoofdgeding in de zaak *Test Claimants in the FII Group Litigation* heeft het Hof derhalve per saldo beslist dat de uit de fundamentele vrijheden voortvloeiende verplichting tot vermijding van dubbele belastingheffing niet zo ver gaat dat aan de ingezeten vennootschap die buitenlandse dividenden ontvangt, ook de eerder geheven belasting moet worden vergoed die het nationale belastingniveau overstijgt. Vanuit het perspectief van het recht van de Unie hoeft een dubbele belasting slechts ten belope van het binnenlandse niveau te worden vermeden.⁽²¹⁾

65. Ook in de onderhavige zaak moet naar mijn oordeel worden aanvaard dat de uit de vrijheid van kapitaalverkeer voortvloeiende verplichting tot vermijding van dubbele belasting van dividenden uit een andere lidstaat niet zo ver dient te gaan dat aan de ontvanger van dividenden

uit een andere lidstaat die in Duitsland inkomstenbelasting verschuldigd is, een belastingkrediet moet worden verleend dat hoger is dan het uniforme niveau van de eerder geheven nationale vennootschapsbelasting en de overeenkomstige teruggaaf in de inkomstenbelasting.

66. Tegen deze achtergrond kom ik tot de conclusie dat de ontvangers van dividenden uit een andere lidstaat, die in Duitsland inkomstenbelasting verschuldigd zijn, in gevallen waarin de reeds geheven vennootschapsbelasting effectief meer dan 30 % bedraagt, recht hebben op verrekening van die eerder geheven belasting ten belope van het in Duitsland geldende vennootschapsbelastingtarief van 30 %. In een dergelijk geval dient de verlening van een belastingkrediet ten belope van 3/7 derhalve als in overeenstemming met het recht van de Unie te worden aangemerkt.

67. Mocht het Hof, anders dan hier bepleit, tot de slotsom komen dat ook een eerder op dividenden uit een andere lidstaat geheven vennootschapsbelasting van meer dan 30 % in volle omvang moet worden verrekend, dan zou dat betekenen dat een reeds daadwerkelijk geheven vennootschapsbelasting van 40 % zou leiden tot een inkomstenbelastingkrediet van 4/6 van de dividenduitkering; een eerder geheven belasting van 50 % zou dan recht geven op een krediet ten bedrage van de helft van de dividenduitkering.

68. Gelet op de potentieel verstreckende gevolgen van een dergelijke oplossing zou in dat geval nog moeten worden onderzocht of de verplichting tot onbeperkte verrekening van de vennootschapsbelasting die van dividenden uit een andere lidstaat is geheven, de samenhang van het nationale belastingstelsel ondermijnt en, zo ja, welke consequenties daaruit zouden moeten worden getrokken.

69. In dit verband zou onder andere moeten worden onderzocht of de 30 %-heffing op binnenlandse dividenden in Duitsland en het daarmee corresponderende inkomstenbelastingkrediet van 3/7 van de brutodividenden er normaal gesproken toe leidt dat dit krediet lager is dan de inkomstenbelasting die over de dividenden verschuldigd is. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, zou ook in de concrete procedures betreffende de verrekening van vennootschapsbelasting die reeds in een andere lidstaat is geheven, steeds moeten worden onderzocht of het te verlenen belastingkrediet meer bedraagt dan de inkomstenbelasting die de aandeelhouder over deze dividenden is verschuldigd. In die gevallen waarin het belastingkrediet de verschuldigde belasting inderdaad zou overstijgen, zou sprake kunnen zijn van een beperking van de samenhang van het Duitse belastingstelsel. Op basis van de algemene rechtvaardigingsgrond van het bewaren van de samenhang van het nationale belastingstelsel(22) zou dan nog moeten worden onderzocht of het de Bondsrepubliek Duitsland in een dergelijk geval zou moeten worden toegestaan het belastingkrediet voor dividenden uit een andere lidstaat te beperken tot het bedrag aan inkomstenbelasting dat de aandeelhouder over deze dividenden uit een andere lidstaat verschuldigd is.

70. Samenvattend kom ik tot de slotsom dat de artikelen 56 EG en 58 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij in omstandigheden als die van het hoofdgeding verlangen dat vennootschapsbelasting die eerder van dividenden uit een andere lidstaat is geheven, wordt verrekend met de door de aandeelhouders verschuldigde inkomstenbelasting in de vorm van een krediet dat wordt berekend op basis van de vennootschapsbelasting die daadwerkelijk op die dividenden is geheven. Dit krediet hoeft echter niet hoger te zijn dan het bedrag dat resulteert uit het op binnenlandse dividenden toepasselijke vennootschapstarief.

C – Tweede prejudiciële vraag

71. Met de tweede prejudiciële vraag verzoekt de verwijzende rechter om verduidelijking, of en onder welke voorwaarden de verrekening van de vennootschapsbelasting op dividenden uit een

andere lidstaat met de door de aandeelhouders verschuldigde inkomstenbelasting afhankelijk mag worden gesteld van de overlegging van een door de uitkerende vennootschap volgens een wettelijk voorgeschreven model op te stellen certificaat, wanneer overlegging van een dergelijk certificaat vereist is voor de verrekening van de vennootschapsbelasting op binnenlandse dividenden.

72. Voor de beantwoording van deze vraag moet er allereerst op worden gewezen dat het Hof in het arrest Meilicke heeft bevestigd dat aan de aandeelhouder die in Duitsland inkomstenbelasting verschuldigd is en dividenden van in andere lidstaten gevestigde vennootschappen ontvangt, ingevolge de artikelen 56 EG en 58 EG en met inachtneming van de naar tijd toepasselijke nationale wettelijke regeling een inkomstenbelastingkrediet moet worden verleend dat in beginsel wordt berekend op basis van het voor de uitgekeerde winst geldende vennootschapsbelastingtarief.

73. De verwezenlijking van deze uit het recht van de Unie voortvloeiende aanspraak van de betrokken aandeelhouders veronderstelt echter dat de vennootschapsbelasting die daadwerkelijk is geheven van de dividenden in de lidstaat waar de uitkerende vennootschap belastingplichtig is, kan worden bepaald.

74. Tegen deze achtergrond moet de prejudiciële vraag in die zin worden opgevat, dat het Hof wordt verzocht te verduidelijken of een nationale procedurele regeling verenigbaar is met het recht van de Unie, volgens welke de eerder geheven vennootschapsbelasting van dividenden uit een andere lidstaat uitsluitend kan worden bewezen door middel van een vennootschapsbelastingcertificaat dat door de uitkerende vennootschap volgens een bijzonder gedetailleerd wettelijk voorgeschreven model moet worden opgesteld.

75. Deze vraag dient met inachtneming van de in de rechtspraak van het Hof ontwikkelde beginselen inzake de procedurele autonomie van de lidstaten te worden beantwoord.

76. Volgens deze rechtspraak is het bij gebreke van een desbetreffende regeling van de Unie een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat om de procesregels te bepalen 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 voor soortgelijke nationale vorderingen (gelijkwaardigheidsbeginsel), en zij de uitoefening van de door het recht van de Unie verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel).(23)

77. In dit verband is het met name de vraag of het vereiste van overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG voor het bewijs van de reeds plaatsgevonden belastingheffing op dividenden uit een andere lidstaat, de uitoefening van het – door het recht van de Unie verleende – recht op een verrekening van deze reeds geheven belasting met de inkomstenbelasting in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, zodat er sprake is van een schending van het doeltreffendheidsbeginsel.

78. Hoewel het uiteindelijk aan de verwijzende rechter is om deze vraag te beantwoorden, bevat de verwijzingsbeschikking een groot aantal indicaties die erop wijzen dat het vereiste van overlegging van een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG voor het bewijs van de eerder geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat zeer waarschijnlijk in strijd is met het doeltreffendheidsbeginsel. De verwijzende rechter zet namelijk uitvoerig uiteen dat het vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG onlosmakelijk verbonden is met de complexe regeling die is ingevoerd om te komen tot een 30 %-heffing op de brutodividenden, waarop die regeling nog weer enkele uitzonderingen maakt. Omdat het vennootschapsbelastingcertificaat feitelijk een afspiegeling van deze complexe

vennootschapsbelastingregels is, kan het normaal gesproken alleen worden opgesteld door ondernemingen die aan deze regels zijn onderworpen.

79. Gelet op het voorgaande moet de tweede prejudiciële vraag aldus worden beantwoord dat een nationale regeling die voor de verrekening van de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat met de inkomstenbelasting steeds de overlegging vereist van een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG waaruit de reeds geheven vennootschapsbelasting blijkt, in strijd is met het doeltreffendheidsbeginsel indien dit vereiste de verrekening van de eerder in een andere lidstaat geheven vennootschapsbelasting in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt. Het is aan de verwijzende rechter om dat vast te stellen.

D – Derde prejudiciële vraag

80. Met de derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of en, zo ja, onder welke voorwaarden de artikelen 56 EG en 58 EG vereisen dat de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat ten behoeve van de verrekening wordt geraamd wanneer deze niet kan worden bepaald. De verwijzende rechter verzoekt bovendien te verduidelijken of daarbij in voorkomend geval ook indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen moeten worden meegerekend.

81. Hoewel de verwijzende rechter met deze vraag op zichzelf beschouwd alleen wil vernemen of en, zo ja, onder welke voorwaarden en op welke wijze de vennootschapsbelasting op dividenden van ondernemingen uit andere lidstaten door middel van een raming mag of moet worden bepaald, lijkt het mij voor een zinvolle beantwoording van dit prejudiciële verzoek opportuun om in het kader van de analyse van deze vraag de problematiek van de bewijslast en het bewijsrisico alsmede van de bewijswaardering in een geval als dat van het hoofdgeding in haar totaliteit te bezien. De verwijzende rechter heeft immers op verschillende plaatsen in zijn verzoek twijfels geuit over verschillende aspecten van de bewijslast en de bewijswaardering in het hoofdgeding, waardoor ook partijen zich over deze punten hebben uitgesproken. Bovendien kan het Hof, al is het niet bevoegd zelf de feiten van het hoofdgeding te beoordelen, de verwijzende rechter wel alle nuttige aanwijzingen geven in verband met de bijzondere omstandigheden van de zaak die de beslechting van het hoofdgeding voor hem vergemakkelijken.

82. De vraag op welke wijze de belastingplichtige voor de inkomstenbelasting en de nationale belastingautoriteiten in een geval als dat van het hoofdgeding moeten bijdragen aan de bepaling van de vennootschapsbelasting die eerder daadwerkelijk van dividenden uit een andere lidstaat is geheven, alsook de vraag naar de rol van de nationale rechter bij de bewijsvoering en de bewijswaardering, moeten worden beantwoord op basis van de beginselen van de procedurele autonomie van de lidstaten.

83. Zoals ik al uiteengezet heb, moet het beginsel van de procedurele autonomie van de lidstaten in die zin worden opgevat dat het bij gebreke van een desbetreffende regeling van de Unie een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat is om de procesregels te bepalen voor vorderingen die ertoe strekken, de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het recht van de Unie ontleen, mits het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel gewaarborgd blijven.⁽²⁴⁾

84. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat de aandeelhouder die aan de inkomstenbelasting is onderworpen, het bestaan en de hoogte van de reeds op binnenlandse dividenden geheven vennootschapsbelasting moet aantonen door overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat. Wanneer hij een dergelijk certificaat niet kan overleggen, vindt geen verrekening plaats. Daarmee draagt de belastingplichtige volgens de Duitse belastingregeling niet alleen de bewijslast, maar ook het bewijsrisico. Bovendien staat de

belastingplichtige in beginsel slechts één bewijsmiddel ter beschikking, namelijk het vennootschapsbelastingcertificaat van §§ 44 en volgende KStG.

85. Zoals ik al bij de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag duidelijk heb gemaakt, zou de eis van overlegging van een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG voor het bewijs van de reeds van dividenden uit een andere lidstaat geheven vennootschapsbelasting in strijd zijn met het doeltreffendheidsbeginsel, indien daardoor de uitoefening van het door de rechtsorde van de Unie verleende recht op verrekening van deze belasting met de inkomstenbelasting in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt.⁽²⁵⁾ Dit betekent echter niet dat daarom ook de verdeling van de bewijslast en het bewijsrisico zoals die in de Duitse belastingregeling is vastgesteld, in grensoverschrijdende situaties als in strijd met het recht van de Unie moet worden aangemerkt.

86. Er moet veeleer van worden uitgegaan dat een regeling volgens welke een aandeelhouder die in het binnenland aan de inkomstenbelasting is onderworpen, de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat alleen kan verrekenen indien en voor zover hij de reeds plaatsgevonden heffing ook werkelijk aantoon, verenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel. Een dergelijke verdeling van bewijslast en bewijsrisico ten laste van de belastingplichtige aandeelhouders leidt er immers op zichzelf niet toe dat de uitoefening van het recht op verrekening van de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt.⁽²⁶⁾

87. Naar het oordeel van de verwijzende rechter zou een dergelijke verdeling van bewijslast en bewijsrisico in een geval als dat van het hoofdgeding er echter de facto toe leiden dat de aandeelhouders de vennootschapsbelasting nooit kunnen verrekenen.⁽²⁷⁾ Gelet op de in de litigieuze jaren toepasselijke Nederlandse en Deense vennootschapsbelastingregeling is het volgens de verwijzende rechter namelijk in de praktijk niet of slechts met onredelijk veel moeite mogelijk bewijs te leveren van de vennootschapsbelasting die reeds daadwerkelijk van de betrokken Nederlandse en Deense dividenduitkeringen is geheven.

88. Naar mijn opvatting beletten deze praktische bezwaren van de verwijzende rechter niet om een verrekeningsregeling die de belastingplichtige aandeelhouder zowel de bewijslast als het bewijsrisico oplegt met betrekking tot de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat, als in overeenstemming met het recht van de Unie te beschouwen. Deze praktische bezwaren berusten immers op de inrichting van de Nederlandse en de Deense vennootschapsbelastingregeling, die het volgens de uiteenzetting van de verwijzende rechter nauwelijks mogelijk maakt de reeds daadwerkelijk geheven vennootschapsbelasting op dividenden te bepalen. Aangezien op dit gebied van de directe belastingen geen harmonisatie van het recht van de Unie heeft plaatsgevonden, zijn de lidstaten echter bevoegd deze aspecten van hun vennootschapsbelastingregeling unilateraal vast te stellen, zij het met in achtneming van het recht van de Unie. Eventuele nadelen die voor de belastingplichtige kunnen voortvloeien uit het feit dat de lidstaten deze bevoegdheden zonder onderlinge afstemming hebben uitgeoefend, vormen geen primairrechtelijk verboden beperkingen, voor zover deze bevoegdheidsuitoefening geen discriminatie oplevert.⁽²⁸⁾ Het recht van de Unie biedt immers geen grondslag voor een autonome verplichting van de lidstaten om hun nationale belastingstelsels ook op die gebieden op elkaar af te stemmen, waarop zij bij de huidige stand van harmonisatie hun fiscale autonomie hebben behouden.⁽²⁹⁾

89. Omdat de betwiste Duitse regeling van de verdeling van bewijslast en bewijsrisico mijns inziens verenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel⁽³⁰⁾ en op zichzelf niet als discriminerend voor de aandeelhouders van vennootschappen uit andere lidstaten kan worden beschouwd, moeten de bezwaren van de verwijzende rechter betreffende de praktische onmogelijkheid om

bewijs te leveren van de daadwerkelijk geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat als gevolg van de concrete inrichting van de Deense en de Nederlandse vennootschapsbelastingregeling, per saldo worden aangemerkt als nadelen voor de aandeelhouders die naar de huidige stand van het recht van de Unie geen verboden beperkingen vormen.

90. In het hoofdgeding doet zich ook de vraag voor of richtlijn 77/799 in grensoverschrijdende gevallen de bewijslast van de belastingplichtige aandeelhouders verschuift naar de belastingautoriteiten. Mijns inziens moet ook die vraag ontkennend worden beantwoord.

91. Volgens vaste rechtspraak van het Hof *kan* een lidstaat op grond van richtlijn 77/799 de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat verzoeken hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn voor de juiste vaststelling van de onder deze richtlijn vallende belastingen.⁽³¹⁾ In dat verband bepaalt artikel 2, lid 1, van deze richtlijn onder meer dat de nationale belastingautoriteiten de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat *kunnen* verzoeken om inlichtingen die zij zelf niet kunnen verkrijgen. Naar het oordeel van het Hof wijst het gebruik van de term „kan” er in dit verband op dat de nationale belastingautoriteiten weliswaar de mogelijkheid, doch niet de verplichting hebben om de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken. Tegen deze achtergrond dient elke lidstaat de specifieke gevallen te beoordelen waarin inlichtingen ontbreken over transacties die zijn verricht door op zijn grondgebied gevestigde belastingplichtigen, en te beslissen of deze gevallen aanleiding zijn om een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken.⁽³²⁾

92. Bij hun beslissingen over het doen van een bijstandsverzoek overeenkomstig richtlijn 77/799 moeten de lidstaten echter steeds het gelijkwaardigheidsbeginsel in acht nemen. Indien de nationale autoriteiten die belast zijn met de heffing van de inkomstenbelasting over binnenlandse dividenduitkeringen gewoonlijk de autoriteiten die belast zijn met de heffing van vennootschapsbelasting over de uitgekeerde winst verzoeken om inlichtingen wanneer er om een of andere reden wordt getwijfeld aan de hoogte van de reeds geheven vennootschapsbelasting, verlangt het gelijkwaardigheidsbeginsel dat de autoriteiten die belast zijn met de heffing van de inkomstenbelasting zich ook in grensoverschrijdende gevallen op basis van richtlijn 77/799 met een inlichtingenverzoek wenden tot de autoriteiten die belast zijn met de heffing van de vennootschapsbelasting in de lidstaat waar de uitkerende vennootschap is gevestigd, wanneer er twijfel bestaat over de vennootschapsbelasting die op de desbetreffende dividenden is geheven.

93. Met betrekking tot de vraag met welke bewijsmiddelen de belastingplichtige aandeelhouder het bewijs van de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat moet leveren, heb ik reeds uiteengezet dat het vereiste van overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG naar alle waarschijnlijkheid niet verenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel.

94. Het doeltreffendheidsbeginsel vereist bovendien dat aan de belastingplichtige aandeelhouder in een geval als dat van het hoofdgeding de procedurele mogelijkheden worden geboden om dit bewijs ook daadwerkelijk te leveren.⁽³³⁾

95. De vraag welke bewijsmiddelen in dit licht in een geval als dat van het hoofdgeding moeten worden toegelaten, kan niet in abstracto worden beantwoord. Normaal gesproken zal men er echter van mogen uitgaan dat de bewijsvoering voor een aandeelhouder van een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap uiterst moeilijk wordt wanneer door die onderneming verstrekte verklaringen of certificaten nooit als bewijsmiddel zouden worden geaccepteerd. Administratieve ongemakken voor de belastingdienst bij de verificatie van buitenlandse bewijsmiddelen volstaan in dit verband niet om dergelijke bewijsmiddelen in het algemeen te weigeren.⁽³⁴⁾ Desalniettemin hebben de lidstaten het recht te blijven aandringen op overlegging

van bewijskrachtige documenten die de belastingautoriteiten in de praktijk de mogelijkheid bieden voldoende nauwkeurig na te gaan of en, zo ja, hoeveel vennootschapsbelasting de uitkerende vennootschap over dividenden uit een andere lidstaat verschuldigd was.(35)

96. De bewijswaardering blijft in dit verband uiteindelijk een aangelegenheid van de nationale rechterlijke instanties, met inachtneming van het doeltreffendheids? en het gelijkwaardigheidsbeginsel.

97. Ook de vraag van de verwijzende rechter of, en zo ja, onder welke voorwaarden de artikelen 56 EG en 58 EG raming vereisen van de daadwerkelijk geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat wanneer deze niet kan worden bepaald, kan alleen definitief worden beantwoord met inachtneming van de taken en bevoegdheden van de nationale rechter bij de bewijswaardering in vergelijkbare fiscale procedures die zuiver binnenlandse situaties betreffen. Een rechterlijke raming van de eerder geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat zou, gelet op het gelijkwaardigheidsbeginsel, geboden zijn wanneer de nationale rechter bij de bewijswaardering in vergelijkbare, alleen op zuiver binnenlandse situaties betrekking hebbende fiscale procedures eveneens verplicht zou zijn tot raming van een reeds geheven belasting waarvan het bedrag niet concreet kan worden bepaald.

98. Wanneer de nationale rechter volgens het relevante nationale fiscale procesrecht echter niet tot dergelijke ramingen verplicht is, kan een verplichting daartoe ook niet uit het doeltreffendheidsbeginsel worden afgeleid. Zoals ik immers al uiteengezet heb(36), is een nationale regeling, volgens welke een aandeelhouder die in het binnenland inkomstenbelasting moet betalen, de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat alleen kan verrekenen indien en voor zover hij de reeds plaatsgevonden heffing ook werkelijk aantoon, op zichzelf gezien verenigbaar met het doeltreffendheidsbeginsel. Daaruit volgt rechtstreeks dat het doeltreffendheidsbeginsel geen rechterlijke raming van de eerder geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat vereist, als deze reeds geheven belasting niet kan worden aangetoond.

99. De vraag of in het kader van de verrekening van de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat ook indirecte eerdere fiscale lasten moeten worden meegerekend, kan niet in abstracto worden beantwoord. Zoals ik reeds uiteengezet heb, moet het arrest Meilicke(37) in die zin worden uitgelegd dat in een geval als dat van het hoofdgeding de vennootschapsbelasting op dividenden uit Nederland en Denemarken in beginsel op gelijkwaardige wijze moet worden verrekend als de vennootschapsbelasting op dividenden uit Duitsland.(38) Zo gezien moeten indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen op dividenden uit een andere lidstaat bij de berekening van de hoogte van het inkomstenbelastingkrediet worden meegerekend, indien en voor zover ook indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen op binnenlandse dividenden de hoogte van het aan de aandeelhouders verleende inkomstenbelastingkrediet bepalen.

100. Gelet op het voorgaande moet de derde prejudiciële vraag aldus worden beantwoord dat het bij gebreke van een desbetreffende regeling van de Unie een aangelegenheid van de lidstaten is om de regels inzake de verdeling van de bewijslast en het bewijsrisico alsook op het gebied van de rechterlijke bewijswaardering vast te stellen die gelden voor de berekening van de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat, waarbij de lidstaten het gelijkwaardigheids? en het doeltreffendheidsbeginsel in acht moeten nemen. Het doeltreffendheidsbeginsel brengt voor de rechter geen verplichting mee tot raming van de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat indien deze niet kan worden bepaald. Een dergelijke verplichting bestaat krachtens het gelijkwaardigheidsbeginsel echter wel wanneer een nationale rechter in een vergelijkbare zuiver binnenlandse situatie

verplicht zou zijn tot een dergelijke raming. Indien indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen op binnenlandse dividenden medebepalend zijn voor de hoogte van het aan de aandeelhouders verleende inkomstenbelastingkrediet, moeten ook indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen op dividenden uit een andere lidstaat worden meegerekend.

E – *Vierde prejudiciële vraag*

101. De vierde prejudiciële vraag van de verwijzende rechter hangt samen met zijn vaststelling dat de aanslag inkomstenbelasting 1997 van H. Meilicke van 26 juli 2000 geen controlevoorbehoud bevatte, zodat deze inmiddels onherroepelijk is geworden. Volgens § 175 AO in de redactie tot en met 28 oktober 2004 kon een dergelijke aanslag, ondanks het onherroepelijke karakter ervan, worden herzien wanneer zich een gebeurtenis voordeed die fiscale implicaties had voor het verleden (gebeurtenis met terugwerkende kracht), waarbij de verlate overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG als een gebeurtenis met terugwerkende kracht moest worden beschouwd. Bij het EU-Richtlijnen-Umsetzungsgesetz van 8 december 2004(39) (wet inzake de omzetting van EG-richtlijnen; hierna: „wijzigingswet van 8 december 2004”) werd § 175 AO met ingang van 29 oktober 2004 zonder overgangperiode in die zin gewijzigd dat de verlate verstrekking of overlegging van een certificaat of verklaring niet meer als een gebeurtenis met terugwerkende kracht gold. Daarmee verviel vanaf 29 oktober 2004 de mogelijkheid om het onherroepelijke karakter van aanslagen inkomstenbelasting met terugwerkende kracht te doorbreken door verlate overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat.

102. Ingeval het Hof de tweede prejudiciële vraag in die zin beantwoordt dat de verrekening van de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat met de inkomstenbelasting afhankelijk mag worden gesteld van de overlegging van een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG, wenst de verwijzende rechter enerzijds te vernemen of de wijziging met terugwerkende kracht van § 175 AO verenigbaar is met het recht van de Unie (prejudiciële vraag 4, sub a).

103. Beantwoordt het Hof de tweede prejudiciële vraag in die zin dat de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat ook met andere middelen dan de overlegging van een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG kan worden aangetoond, wenst de verwijzende rechter anderzijds te vernemen of het verenigbaar is met het recht van de Unie wanneer § 175 AO in de redactie tot en met 28 oktober 2004 in die zin wordt uitgelegd dat een reeds onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting in het geval van overlegging achteraf van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG kan worden herzien, terwijl een dergelijke herziening is uitgesloten indien het verklaringen of certificaten voor dividenden uit andere lidstaten betreft, die niet voldoen aan de formele voorschriften van §§ 44 en volgende KStG (vierde vraag, sub b).

104. Omdat de tweede prejudiciële vraag mijns inziens in die zin moet worden beantwoordt dat de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat ook met andere middelen dan de overlegging van een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG kan worden aangetoond, zal ik in het navolgende in de eerste plaats ingaan op de vierde vraag, sub b. Daarna zal ik de in de vierde vraag, sub a, bedoelde problematiek betreffende de wijziging met terugwerkende kracht van § 175 AO bespreken. Hoewel deze deelvraag uitdrukkelijk alleen is gesteld voor het geval dat de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat moet worden aangetoond door een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG, is zij ook relevant voor het geval dat dit bewijs met andere middelen mag worden geleverd.

1. Vierde vraag, sub b

105. Ook de vierde vraag, sub b, moet op basis van de beginselen van de procedurele autonomie van de lidstaten worden beantwoord. Zij houdt in of met het recht van de Unie verenigbaar is een nationale regeling volgens welke een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting ten behoeve van verrekening⁽⁴⁰⁾ van de op belaste dividenden rustende vennootschapsbelasting alsnog kan worden herzien indien de reeds geheven belasting door overlegging achteraf van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG wordt aangetoond, terwijl een dergelijke herziening is uitgesloten in het geval van overlegging van verklaringen of certificaten met betrekking tot dividenden uit andere lidstaten, die niet voldoen aan de vormvoorschriften van §§ 44 en volgende KStG.

106. Daarbij dient er in de eerste plaats op te worden gewezen dat een regeling volgens welke herziening achteraf van definitief geworden aanslagen inkomstenbelasting ten behoeve van verrekening van de op belaste dividenden rustende vennootschapsbelasting alleen mogelijk is voor dividenden van binnenlandse vennootschappen maar niet van vennootschappen uit andere lidstaten, moet worden beschouwd als een regeling die vanwege de minder gunstige behandeling van dividenden uit andere lidstaten het vrije verkeer van kapitaal beperkt en derhalve in beginsel verboden is.⁽⁴¹⁾ Tegen deze achtergrond moet ervan worden uitgegaan dat de rechtsorde van de Unie de belastingplichtige ontvangers van dividenden uit een andere lidstaat in een geval als aan de orde in het hoofdgeding een recht op herziening achteraf van de in een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting vastgestelde belasting van deze dividenden verleent ten behoeve van verrekening van de op die dividenden drukkende vennootschapsbelasting, voor zover een dergelijke herziening achteraf ook door belastingplichtige ontvangers van binnenlandse dividenden kan worden aangevraagd.

107. Volgens de in de rechtspraak van het Hof ontwikkelde beginselen inzake de procedurele autonomie van de lidstaten is het bij gebreke van een desbetreffende regeling van de Unie een aangelegenheid van de lidstaten om de procesregels te bepalen voor vorderingen tot handhaving van dit recht, zij het met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel.⁽⁴²⁾ In dit verband is het in casu met name de vraag of analoge toepassing van het voor binnenlandse dividenden geldende vereiste van overlegging achteraf van een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG als bewijs van de eerder op dividenden uit een andere lidstaat geheven vennootschapsbelasting in strijd is met het doeltreffendheidsbeginsel.

108. Het is uiteindelijk aan de verwijzende rechter om deze vraag naar een mogelijke schending van het doeltreffendheidsbeginsel te beantwoorden. De verwijzingsbeschikking bevat evenwel een groot aantal indicaties die erop wijzen dat het vereiste van overlegging achteraf van een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG als bewijs van de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat in dit verband in strijd zou zijn met het doeltreffendheidsbeginsel. Zoals ik bij de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag al heb uiteengezet, is het vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG onlosmakelijk verbonden met de complexe regeling die is ingevoerd om te komen tot een 30 %-heffing op de brutodividenden, zodat ondernemingen uit een andere lidstaat die niet aan deze regeling zijn onderworpen, een dergelijk certificaat normaal gesproken ook niet kunnen opstellen.⁽⁴³⁾

109. Indien de verwijzende rechter een schending van het doeltreffendheidsbeginsel zou vaststellen, geldt dat dit beginsel bovendien vereist dat aan de belastingplichtige ontvanger van dividenden uit een andere lidstaat de procedurele mogelijkheden worden geboden om ten behoeve van een herziening van de definitieve aanslag inkomstenbelasting achteraf het bewijs van de eerder in het buitenland geheven vennootschapsbelasting te leveren.(44)

110. De vraag welke bewijsmiddelen in dit geval moeten worden toegelaten, kan niet in abstracto worden beantwoord. Normaal gesproken zal men er echter van mogen uitgaan dat de bewijsvoering voor een aandeelhouder van een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap uiterst moeilijk wordt wanneer door die kapitaalvennootschap verstrekte verklaringen of certificaten in dit verband nooit als bewijsmiddel zouden worden geaccepteerd. Desalniettemin hebben de lidstaten het recht te blijven aandringen op de overlegging van bewijskrachtige documenten. De bewijswaardering blijft daarbij wederom een aangelegenheid van de nationale rechterlijke instanties, met inachtneming van het doeltreffendheids- en het gelijkwaardigheidsbeginsel.(45)

111. Gelet op het voorgaande moet onderdeel b van de vierde prejudiciële vraag in die zin worden beantwoord dat een nationale regeling volgens welke herziening van de in een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting vastgestelde belasting op dividenden van zowel binnenlandse ondernemingen als ondernemingen uit andere lidstaten ten behoeve van verrekening van de vennootschapsbelasting op die dividenden alleen mogelijk is op grond van overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG, in strijd is met het doeltreffendheidsbeginsel wanneer daardoor een herziening van de belasting op dividenden van vennootschappen uit andere lidstaten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt. Het is aan de verwijzende rechter om dat vast te stellen.

2. Vierde vraag, sub a

112. Met de vierde vraag, sub a, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een wijziging van een nationale fiscaal-procedurele regeling die ertoe leidt dat herziening van de in een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting vastgestelde belasting op dividenden van binnenlandse vennootschappen en vennootschappen uit andere lidstaten op grond van overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG met terugwerkende kracht wordt uitgesloten, in strijd is met het recht van de Unie.

113. Gelet op het door mij bepleite antwoord op de vierde vraag, sub b, moet de verwijzing van de verwijzende rechter naar de „overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van de §§ 44 en volgende KStG” worden uitgelegd als een verwijzing naar het conform het recht van de Unie gestelde vereiste van overlegging van een „geldig bewijs van de reeds geheven vennootschapsbelasting”. Alleen aldus geherformuleerd kan deze prejudiciële vraag nuttig worden beantwoord.

114. Voorts merk ik op dat de verwijzende rechter bij de formulering van deze prejudiciële vraag uitdrukkelijk is uitgegaan van het standpunt dat de litigieuze wetswijziging zo algemeen is geformuleerd dat zij niet slechts gericht is op het voorkomen van verrekening van buitenlandse vennootschapsbelasting en in gelijke mate voor zowel niet-ingezetenen als ingezetenen belastingplichtigen geldt. Aan het dossier kan geen informatie worden ontleend die zich duidelijk verzet tegen deze opvatting van de verwijzende rechter.

115. De verwijzende rechter twijfelt aan de verenigbaarheid met het recht van de Unie van de bij wet van 8 december 2004 doorgevoerde wijziging van de Duitse fiscaal-procedurele regeling, waarbij de mogelijkheid om onherroepelijk geworden aanslagen inkomstenbelasting in geval van

verlate overlegging van geldige bewijzen voor de reeds geheven vennootschapsbelasting op binnenlandse dividenden en dividenden uit andere lidstaten alsnog te herzien, met ingang van 29 oktober 2004 en derhalve met terugwerkende kracht is geschrapt. Die twijfel is gebaseerd op het feit dat deze wetswijziging belastingplichtige ontvangers van dividenden uit een andere lidstaat zonder overgangperiode de onder de oude procedureregels bestaande procedurele mogelijkheid heeft ontnomen om aanspraak te maken op verrekening van de vennootschapsbelasting op belaste dividenden ondanks het definitieve karakter van de desbetreffende aanslag.

116. Ook deze prejudiciële vraag moet op basis van de in de rechtspraak van het Hof ontwikkelde beginselen inzake de procedurele autonomie van de lidstaten worden beantwoord. Daarbij draait het uiteindelijk om de vraag of in het kader van de bij wet van 8 december 2004 doorgevoerde wijziging van de Duitse fiscaal-procedurele regeling het doeltreffendheidsbeginsel werd geschonden.

117. In dit verband wijs ik er in de eerste plaats op dat een nationale regeling volgens welke belastingaanslagen na een redelijk tijdsverloop onherroepelijk worden, in beginsel verenigbaar is met het recht van de Unie, ook wanneer deze regeling ertoe leidt dat aanslagen inkomstenbelasting uit het verleden na een bepaald tijdsverloop niet meer kunnen worden aangevochten en de uitoefening van aan het recht van de Unie ontleende rechten daardoor wordt vrijdeld.

118. Een dergelijke regeling inzake onherroepelijkheid draagt naar haar aard bij tot de rechtszekerheid, volgens vaste rechtspraak een algemeen rechtsbeginsel⁽⁴⁶⁾, en beschermt zowel de belastingplichtigen als de belastingautoriteiten. Anderzijds is het vaste rechtspraak van het Hof, dat de toepassing van redelijke nationale vervalltermijnen in het belang van de rechtszekerheid in beginsel verenigbaar is met het recht van de Unie, zodat het verstrijken van die termijnen ook de uitoefening van door het recht van de Unie verleende rechten en aanspraken kan vrijdelen.⁽⁴⁷⁾

119. In casu is echter de specifieke vraag aan de orde of een wetswijziging verenigbaar is met het doeltreffendheidsbeginsel, wanneer daardoor een regeling voor de herziening van onherroepelijk geworden aanslagen inkomstenbelasting, die ook kan worden gebruikt voor de uitoefening achteraf van door het recht van de Unie verleende aanspraken op verrekening van belasting, met terugwerkende kracht en zonder overgangperiode wordt afgeschaft.

120. Voor de beantwoording van deze vraag moet worden uitgegaan van mijn eerdere vaststelling dat een nationale regeling volgens welke belastingaanslagen na een redelijk tijdsverloop onherroepelijk worden, in beginsel verenigbaar is met het recht van de Unie. Daaruit volgt rechtstreeks dat ook een wetswijziging die leidt tot een wijziging of gedeeltelijke afschaffing van een nationale regeling die herziening van belastingaanslagen ondanks hun onherroepelijke karakter ervan onder bepaalde voorwaarden mogelijk maakt, in beginsel verenigbaar is met het recht van de Unie.

121. Zowel het doeltreffendheids- als het vertrouwensbeginsel verlangen echter dat een dergelijke wetswijziging pas na het verstrijken van een redelijke overgangperiode van kracht wordt.

122. Met betrekking tot het doeltreffendheidsbeginsel wijs ik er in dit verband op dat nationale procedures die de bescherming moeten waarborgen van de rechten die door het recht van de Unie aan de burger worden verleend, de uitoefening van deze rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken. Wanneer nu een wijziging van de fiscale procedureregels wordt doorgevoerd die, door verscherping van de regels inzake de onherroepelijkheid van belastingaanslagen, de uitoefening van bepaalde door het recht van de Unie verleende rechten uitsluit, zonder dat in een redelijke overgangperiode wordt voorzien,

maakt dit de uitoefening van deze rechten uiterst moeilijk, zodat in een dergelijk geval de vraag of er sprake is van een schending van het doeltreffendheidsbeginsel, in beginsel bevestigend moet worden beantwoord.(48)

123. Wat het vertrouwensbeginsel betreft heeft het Hof bovendien geoordeeld dat dit beginsel wordt geschonden wanneer een wijziging van de nationale wetgeving een belastingplichtige met terugwerkende kracht het hem vóór die wijziging toekomende recht ontnemt, teruggaaf van in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen te vorderen.(49)

124. De thans betwiste wijzigingswet van 8 december 2004 bevat geen redelijke overgangsregeling. Ten gevolge van deze wetswijziging verviel vanaf 29 oktober 2004 de mogelijkheid om de onherroepelijkheid van belastingaanslagen inkomstenbelasting te doorbreken door alsnog geldig bewijs inzake de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat over te leggen. Daarmee werd de belastingplichtige aandeelhouders met terugwerkende kracht de mogelijkheid ontnomen om conform de tot dan toe geldende nationale regeling, ondanks het definitieve karakter van de desbetreffende aanslagen inkomstenbelasting, aanspraak te maken op verrekening. Omdat deze wijziging met terugwerkende kracht van de wettelijke regeling de uitoefening van al bestaande, door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk onmogelijk maakte, is zij in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel. Tevens houdt zij een schending van het vertrouwensbeginsel in.

125. Het feit dat de wijzigingswet van 8 december 2004 niet voorziet in een redelijke overgangsperiode, leidt er echter niet automatisch toe dat de oude regeling inzake herziening van de in een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting vastgestelde belasting van dividenden van vennootschappen uit een andere lidstaat onbeperkt van kracht moet blijven.(50) Een dergelijk rechtsgevolg zou het doel van een effectieve rechtsbescherming voorbij schieten en derhalve in strijd zijn met het algemene evenredigheidsbeginsel.

126. Tegen deze achtergrond verlangen het doeltreffendheids- en het vertrouwensbeginsel in een geval als aan de orde in het hoofdgeding, dat voor de inwerkingtreding van de wijzigingswet van 8 december 2004 een overgangsperiode wordt vastgesteld tijdens welke belastingplichtige aandeelhouders op basis van geldige bewijzen inzake de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat herziening van onherroepelijk geworden aanslagen inkomstenbelasting kunnen vragen.

127. Deze overgangsperiode moet in beginsel zo lang zijn dat de belastingplichtige aandeelhouders die aanvankelijk dachten hun recht op verrekening van de eerder op dividenden uit een andere lidstaat geheven vennootschapsbelasting zonder tijdsbeperking te kunnen uitoefenen, een redelijke tijd behouden om hun recht te doen gelden. Zij moeten hoe dan ook de gelegenheid krijgen hun vordering voor te bereiden zonder overhaasting, waartoe zij zouden worden gedwongen indien zij hun vordering zouden moeten instellen binnen een veel kortere termijn dan waarop zij aanvankelijk konden rekenen.(51)

128. Bij de concrete vaststelling van deze overgangsperiode voor de toepasselijkheid van de omstreden nieuwe fiscaal-procedurele regels moet enerzijds rekening worden gehouden met het feit dat er tot de wijzigingswet van 8 december 2004 geen termijn was waarbinnen het verzoek tot herziening van een definitieve aanslag inkomstenbelasting moest worden ingediend. Anderzijds moet ervan worden uitgegaan dat individuele belastingplichtige aandeelhouders niet zonder meer bij de uitkerende vennootschappen een geldig bewijs van de eerder op dividenden uit een andere lidstaat geheven vennootschapsbelasting konden aanvragen, maar dat daartoe eerst nog enige voorlichting nodig was om hen van het belang ervan te overtuigen.

129. Tegen deze achtergrond kom ik tot de slotsom dat de minimumovergangsperiode die nodig is

om een effectieve uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten te waarborgen, redelijkerwijs op twaalf maanden moet worden gesteld. De normaal zorgvuldige belastingplichtige ontvangers van dividenden uit een andere lidstaat kunnen aldus kennis nemen van de wijzigingswet van 8 december 2004 en van de nieuwe regeling en hun verzoek tot herziening van de desbetreffende definitieve aanslagen inkomstenbelasting voorbereiden en indienen in omstandigheden die hun kans van slagen niet in gevaar brengen.

130. Gelet op het voorgaande moet onderdeel a van de vierde prejudiciële vraag in die zin worden beantwoord dat een wijziging van een nationale regeling in strijd is met het doeltreffendheids- en het vertrouwensbeginsel, wanneer die ertoe leidt dat herziening van de in een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting vastgestelde belasting op dividenden van vennootschappen uit een andere lidstaat op grond van de overlegging van een geldig bewijs van de geheven vennootschapsbelasting op deze dividenden met terugwerkende kracht en zonder overgangperiode wordt uitgesloten, waardoor ook verrekening van deze eerder geheven vennootschapsbelasting met terugwerkende kracht wordt uitgesloten. Deze twee beginselen vereisen voor de inwerkingtreding van een regeling als die van de wijzigingswet van 8 december 2004 de inachtneming van een redelijke overgangperiode, die niet korter mag zijn dan twaalf maanden vanaf de datum van bekendmaking van deze wet.

VII – Conclusie

131. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen van het Finanzgericht Keulen aldus te beantwoorden:

„1) De artikelen 56 EG en 58 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij in omstandigheden als die van het hoofdgeding verlangen dat vennootschapsbelasting die eerder van dividenden uit een andere lidstaat is geheven, wordt verrekend met de door de aandeelhouders verschuldigde inkomstenbelasting in de vorm van een krediet dat wordt berekend op basis van de vennootschapsbelasting die daadwerkelijk op die dividenden is geheven. Dit krediet hoeft echter niet hoger te zijn dan het bedrag dat resulteert uit het op binnenlandse dividenden toepasselijke vennootschapstarief.

2) Een nationale regeling die voor de verrekening van de vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat met de inkomstenbelasting steeds de overlegging vereist van een certificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG waaruit de reeds geheven vennootschapsbelasting blijkt, is in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel indien dit vereiste de verrekening van de eerder in een andere lidstaat geheven vennootschapsbelasting in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt. Het is aan de verwijzende rechter om dat vast te stellen.

3) Bij gebreke van een desbetreffende regeling van de Unie is het een aangelegenheid van de lidstaten om de regels inzake de verdeling van de bewijslast en het bewijsrisico alsook op het gebied van de rechterlijke bewijswaardering vast te stellen die gelden voor de berekening van de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat, waarbij de lidstaten het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel in acht moeten nemen. Het doeltreffendheidsbeginsel brengt voor de rechter geen verplichting mee tot raming van de reeds geheven vennootschapsbelasting op dividenden uit een andere lidstaat indien deze niet kan worden bepaald. Een dergelijke verplichting bestaat krachtens het gelijkwaardigheidsbeginsel echter wel wanneer een nationale rechter in een vergelijkbare zuiver binnenlandse situatie verplicht zou zijn tot een dergelijke raming. Indien indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen op binnenlandse dividenden medebepalend zijn voor de hoogte van het aan de aandeelhouders verleende inkomstenbelastingkrediet, moeten ook indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen op dividenden uit een andere lidstaat worden meegerekend.

4) Een nationale regeling volgens welke herziening van de in een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting vastgestelde belasting op dividenden van zowel binnenlandse ondernemingen als ondernemingen uit andere lidstaten ten behoeve van verrekening van de vennootschapsbelasting op die dividenden alleen mogelijk is op grond van overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG, is in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel wanneer daardoor een herziening van de belasting op dividenden van vennootschappen uit andere lidstaten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt. Het is aan de verwijzende rechter om dat vast te stellen.

5) Een wijziging van een nationale regeling is in strijd met het doeltreffendheids- en het vertrouwensbeginsel, wanneer die ertoe leidt dat herziening van de in een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting vastgestelde belasting op dividenden van vennootschappen uit een andere lidstaat op grond van de overlegging van een geldig bewijs van de geheven vennootschapsbelasting op deze dividenden met terugwerkende kracht en zonder overgangperiode wordt uitgesloten, waardoor ook verrekening van deze eerder geheven vennootschapsbelasting met terugwerkende kracht wordt uitgesloten. Deze twee beginselen vereisen voor de inwerkingtreding van een regeling als die van de wijzigingswet van 8 december 2004 de inachtneming van een redelijke overgangperiode, die niet korter mag zijn dan twaalf maanden vanaf de datum van bekendmaking van deze wet.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – Arrest van 6 maart 2007, Meilicke e.a. (C-292/04, Jurispr. blz. I-1835).

3 – In aansluiting op het VEU en het VWEU wordt het begrip „recht van de Unie” als overkoepelende term voor het gemeenschapsrecht en het recht van de Unie gebruikt. Voor zover het hierna specifieke primairrechtelijke bepalingen betreft, worden de *ratione temporis* toepasselijke voorschriften aangehaald.

4 – PB L 336, blz. 15, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 tot aanpassing van een aantal richtlijnen op het gebied van belastingen in verband met de toetreding van Bulgarije en Roemenië (PB L 363, blz. 129).

5 – BGBl. I 1990, blz. 1898.

6 – BGBl. I 1991, blz. 638.

7 – BGBl. I 2004, blz. 3310.

8 – Eerder aangehaald in voetnoot 2.

9 – De verrekening komt erop neer dat de vennootschapsbelasting op de dividenden wordt behandeld als inkomstenbelasting die door de aandeelhouder vooruit is betaald, waarbij de vennootschapsbelasting voor het volledige bedrag in aanmerking moet worden genomen. Zie in dat verband Mössner, J., „Rückgewähr europarechtswidrig erhobener Steuern”, *Europa im Wandel: Festschrift für Hans-Werner Rengeling*, Keulen, 2008, blz.339, 341 e.v. Dit stelsel impliceert dat het belastingkrediet voor de inkomstenbelasting heeft te gelden als inkomen. Zie in dat verband Gosch, D., „Anrechnung ausländischer Steuern nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache ‚Manninen’ trotz Bestandskraft?”, DStR 2004, 1988, 1989.

10 – Aldus uitdrukkelijk de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeschikking, blz. 30 en 43. Voor zover de verklaringen van verzoekers in het hoofdgeding, zowel in de schriftelijke opmerkingen als ter terechtzitting, deze vaststellingen van de verwijzende rechter aanvullen dan wel betwisten, zij erop gewezen dat het Hof, gezien de bevoegdheidsverdeling tussen de rechterlijke instanties van de Unie en die van de lidstaten, met betrekking tot het feitelijke en juridische kader waarin de prejudiciële vragen moeten worden geplaatst, processueel in beginsel gebonden is aan de vaststellingen van de verwijzende rechter. Zie arresten van 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 35); 27 oktober 2009, EZ (C-115/08, Jurispr. blz. I-10265, punt 57); 2 oktober 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Jurispr. blz. I-7333, punt 15), en 29 april 2004, Orfanopoulos en Oliveri (C-482/01 en C-493/01, Jurispr. blz. I-5257, punt 42).

11 – Aangehaald in voetnoot 2.

12 – In het arrest Meilicke heeft het Hof dus zijn vaste rechtspraak bevestigd, dat de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat de lidstaten niettemin verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen, zie arresten van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije (C-233/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 20); 3 juni 2010, Commissie/Spanje (C-487/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 37); 17 september 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Jurispr. blz. I-8591, punt 34); 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19), en 29 april 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 19).

13 – Zie arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Jurispr. blz. I-11753), waarin het Hof heeft uitgemaakt dat een lidstaat die bij binnenlandse dividenden een economische dubbele belasting wil vermijden door middel van een systeem van vrijstellingen, de vereiste gelijkwaardige behandeling van buitenlandse dividenden mag realiseren door middel van een systeem van verrekening van voorheffingen, op voorwaarde dat het belastingtarief voor buitenlandse dividenden niet hoger is dan voor binnenlandse dividenden en het in het buitenland betaalde bedrag tot het beloop van het bedrag van de binnenlandse belasting wordt verrekend. Voor een grondige analyse van het fundamentele vraagstuk van de gelijkwaardigheid van de vrijstellingen? en verrekeningsmethode ter voorkoming van economische dubbele belasting van dividenden zij verwezen naar de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 11 november 2010 in de gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (Haribo en Österreichische Salinen, nog aanhangig, punten 15 e.v.).

14 – Zie punten 46 e.v. van de onderhavige conclusie.

15 – In die zin bijvoorbeeld Stuhmann, G., § 36 EStG, punt 29a, in *Blümich, Kommentar EStG – KStG – GewStG*

(red. Heuermann, B.), Verlag Franz Vahlen, München, supplement 106 (stand mei 2010), volgens wie de rechtspraak van het Hof zo moet worden uitgelegd dat de buitenlandse vennootschapsbelasting moet worden verrekend volgens het belastingtarief dat geldt in het land waar de uitkerende vennootschap is gevestigd. Dat kan dan resulteren in een verrekeningsbedrag dat hoger of lager is dan 3/7 van de brutodividenden. In die zin ook Lüdicke, J., „Pending Cases Filed by German Courts I: The Meilicke, CLT-UFA, Keller Holding, Lasertec, Rewe Zentralfinanz, Ritter-Coulais, Kolumbus Container Services, and Stauffer Cases”, Lang/Schuch/Staringer (red.), *ECJ: recent developments in direct taxation*, Wenen, 2006, blz. 113, 119.

16 – Zie over de inachtneming van de aan de lidstaten verbleven bevoegdheid op het gebied van de directe belastingen in de rechtspraak van het Hof, Lenaerts, K., „Die Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Besteuerung”, *EuR* 2009, blz. 728, 737 e.v.

17 – Zie de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed in de zaak *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, arrest aangehaald in voetnoot 13, punt 45), alsook zijn conclusie van 23 februari 2006 in de zaak *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punten 43 e.v.).

18 – Aangehaald in voetnoot 13. De strekking van dit arrest werd bevestigd in de beschikking van 23 april 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, Jurispr. blz. I-2875).

19 – Arrest *Test Claimants in the FII Group Litigation* (aangehaald in voetnoot 13, punten 48 e.v.).

20 – Arrest *Test Claimants in the FII Group Litigation* (aangehaald in voetnoot 13, punten 51 e.v.).

21 – Zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 11 november 2010 in de gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (aangehaald in voetnoot 13, punten 153 e.v.).

22 – Volgens vaste rechtspraak kunnen nationale maatregelen die het vrije verkeer van kapitaal belemmeren, gerechtvaardigd worden door de in artikel 58 EG genoemde redenen of door dwingende redenen van algemeen belang, op voorwaarde dat zij geschikt zijn om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en niet verder gaan dan voor het bereiken van dit doel noodzakelijk is; zie arrest *Dijkman en Dijkman-Lavaleije* (aangehaald in voetnoot 12, punt 49). Zie voor de kwalificatie van de „noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren” als dwingende reden van algemeen belang, arrest van 27 november 2008, *Papillon* (C-418/07, Jurispr. blz. I-8947, punt 43); arresten *Meilicke* e.a. (aangehaald in voetnoot 2, punten 26 e.v.), en *Manninen* (aangehaald in voetnoot 12, punt 42), en arrest van 28 januari 1992, *Bachmann* (C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punten 21 e.v.).

23 – Arresten van 8 juli 2010, *Bulicke* (C-246/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 25); 12 februari 2008, *Kempter* (C-2/06, Jurispr. blz. I-411, punt 57); 7 juni 2007, *Van der Weerd* e.a. (C-222/05–C-225/05, Jurispr. blz. I-4233, punt 28), en 13 maart 2007, *Unibet* (C-432/05, Jurispr. blz. I-2271, punt 43).

24 – Zie punt 76 van deze conclusie.

25 – Zie punt 79 van deze conclusie.

26 – Zie het arrest van 27 januari 2009, *Persche* (C-318/07, Jurispr. blz. I-359), waarin het Hof tot de slotsom is gekomen dat artikel 56 EG zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die, met betrekking tot giften aan als van algemeen nut erkende instellingen, alleen giften aan op het

ationale grondgebied gevestigde instellingen fiscaal aftrekbaar stelt, zonder dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft, te bewijzen dat een gift aan een in een andere lidstaat gevestigde instelling voldoet aan de door die regeling gestelde voorwaarden voor de toekenning van dat voordeel (punt 72 en dictum). Tegelijkertijd heeft het Hof echter ook benadrukt dat wanneer de controle van de door de belastingplichtige verstrekte informatie moeilijk blijkt, niets de betrokken belastingautoriteiten belet, de gevraagde aftrek te weigeren wanneer de bewijzen die zij noodzakelijk achten voor de juiste vaststelling van de betrokken belasting, niet worden geleverd (punt 69). Zie in verband met deze laatste overweging, arresten van 18 december 2007, A (C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punten 58 e.v.); 11 oktober 2007, ELISA (C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punten 95 e.v.), en 30 januari 2007, Commissie/Denemarken (C-150/04, Jurispr. blz. I-1163, punt 54).

27 – Verwijzingsbeschikking van 14 mei 2009, blz. 44.

28 – Zie arrest Commissie/Spanje (aangehaald in voetnoot 12, punt 56), waarin het Hof met betrekking tot de kwestie van de ongecoördineerde uitoefening van belastingbevoegdheden door de lidstaten uitdrukkelijk heeft gesteld dat de nadelen die uit de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheden door verschillende lidstaten kunnen voortvloeien, voor zover deze uitoefening geen discriminatie oplevert, geen door het Verdrag verboden beperkingen vormen. In die zin ook arresten van 16 juli 2009, Damseaux (C-128/08, Jurispr. blz. I-6823, punt 27); 20 mei 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Jurispr. blz. I-3747, punten 41, 42 en 47), en 14 november 2006, Kerckhaert en Morres (C-513/04, Jurispr. blz. I-10967, punten 19, 20 en 24).

29 – Zie in dit verband arresten van 23 oktober 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Jurispr. blz. I-8061, punt 50); 28 februari 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Jurispr. blz. I-1129, punt 43), en 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 51).

30 – Zie punt 86 van deze conclusie.

31 – Arresten ELISA (aangehaald in voetnoot 26, punt 92) en Commissie/Denemarken (aangehaald in voetnoot 26, punt 52).

32 – Arrest Persche (aangehaald in voetnoot 26, punt 65), en arrest van 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, Jurispr. blz. I-7897, punt 32).

33 – Zie in dit verband ook het arrest van 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 49), waarin het Hof heeft benadrukt dat de doeltreffendheid van fiscale controles als dwingende reden van algemeen belang geen rechtvaardiging kan vormen voor een nationale regeling die een belastingplichtige in een grensoverschrijdende belastingzaak volstrekt belet bewijsstukken uit een andere lidstaat over te leggen die relevant zijn voor het vaststellen van een belastingvrijstelling.

34 – Zie arresten Persche (aangehaald in voetnoot 26, punt 55) en Centro di Musicologia Walter Stauffer (aangehaald in voetnoot 33, punt 48).

35 – Zie arresten Persche (aangehaald in voetnoot 26, punten 54 en 60) en Heinrich Bauer Verlag (aangehaald in voetnoot 10, punt 41); arrest van 25 oktober 2007, Geurts en Vogten (C-464/05, Jurispr. blz. I-9325, punt 28), en arrest ELISA (aangehaald in voetnoot 26, punt 95).

36 – Zie punt 86 van deze conclusie.

37 – Aangehaald in voetnoot 2.

38 – Zie punt 52 van deze conclusie.

39 – BGBl. I 2004, blz. 3310.

40 – Voor zover blijkt, ziet de verwijzende rechter zich in dit verband onder meer geconfronteerd met het procedurele probleem, dat verrekening van de vennootschapsbelasting op de dividenden met de inkomstenbelasting veronderstelt dat de te restitueren reeds betaalde vennootschapsbelasting door de aandeelhouder wordt opgegeven als aan de inkomstenbelasting onderworpen inkomen. Ten aanzien van dividenduitkeringen die in een onherroepelijk geworden aanslag inkomstenbelasting zijn opgenomen, veronderstelt dit dat deze aanslag ondanks het onherroepelijke karakter ervan kan worden gewijzigd zodat de te verrekenen reeds geheven vennootschapsbelasting erin kan worden opgenomen.

41 – Een dergelijk verschil in behandeling van binnenlandse dividenden en dividenden uit een andere lidstaat zou dientengevolge enkel verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer kunnen worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of indien het wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang (zie arrest Commissie/Spanje, aangehaald in voetnoot 12, punt 47; arrest van 8 november 2007, Amurta, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 32, en arrest Manninen, aangehaald in voetnoot 12, punt 29). In het onderhavige geval zijn er geen omstandigheden die zouden kunnen leiden tot een objectieve onvergelykbaarheid van de herziening achteraf van definitieve aanslagen inkomstenbelasting met betrekking tot dividenden van binnenlandse vennootschappen enerzijds en de herziening achteraf met betrekking tot dividenden van vennootschappen uit andere lidstaten anderzijds. Bovendien lijken er geen dwingende redenen van algemeen belang te zijn, die een verschillende behandeling van de herziening achteraf van definitieve aanslagen inkomstenbelasting naargelang het binnenlandse dan wel dividenden uit een andere lidstaat betreft zouden kunnen rechtvaardigen.

42 – Zie punt 76 van deze conclusie.

43 – Zie punt 78 van deze conclusie.

44 – Zie punt 94 van deze conclusie.

45 – Zie punt 95 van deze conclusie.

46 – Zie arresten van 12 februari 2008, Kempter (C-2/06, Jurispr. blz. I-411, punt 37), en 13 januari 2004, Kühne (C-453/00, Jurispr. blz. I-837, punt 24).

47 – Zie arrest Bulicke (aangehaald in voetnoot 23, punt 36), en arresten van 15 april 2010, Barth (C-542/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 28 e.v.); 29 oktober 2009, Pontin (C-63/08, Jurispr. blz. I-10467, punt 48), en 24 maart 2009, Danske Slagterier (C-445/06, Jurispr. blz. I-2119, punt 32).

48 – Zie in dit verband de rechtspraak van het Hof met betrekking tot het wijzigen van nationale vervaltermijnen voor het terugvorderen van in strijd met het recht van de Unie geïnde bedragen: arresten van 24 september 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Jurispr. blz. I-8003, punten 35 e.v.), en 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punten 36 e.v.).

49 – Arrest Marks & Spencer (aangehaald in voetnoot 48, punt 46).

50 – Zie in dat verband arrest Grundig Italiana (aangehaald in voetnoot 48, punt 41).

51 – Ibid., punt 38.