

Zaak C-247/08

Gaz de France – Berliner Investissement SA

tegen

Bundeszentralamt für Steuern

(verzoek van het Finanzgericht Köln om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verkeer van kapitaal – Vrijstelling, in lidstaat van dochtermaatschappij, van bronbelasting over aan moederonderneming uitgekeerde winsten – Begrip ‚vennootschap van lidstaat‘ – ‚Société par actions simplifiée‘ naar Frans recht”

Samenvatting van het arrest

1. *Harmonisatie van wetgevingen – Gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten – Richtlijn 90/435*

*(Richtlijnen van de Raad 90/435, art. 2, sub a, en bijlage I, punt f, en 2003/123)*

2. *Harmonisatie van wetgevingen – Gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten – Richtlijn 90/435*

*(Art. 43 EG en 56 EG; richtlijn 90/435 van de Raad, art. 2, sub a, 5, lid 1, en bijlage I, punt f)*

1. Artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, gelezen in samenhang met punt f van de bijlage bij deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat een vennootschap naar Frans recht die de vorm heeft van een société par actions simplifiée, niet reeds vóór de wijziging van deze richtlijn bij richtlijn 2003/123 als een „vennootschap van een lidstaat” in de zin van deze richtlijn kon worden beschouwd.

Volgens artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435 wordt immers onder de term „vennootschap van een lidstaat” verstaan elke vennootschap die een van de in de bijlage bij deze richtlijn genoemde rechtsvormen heeft. De techniek die in de meeste punten van de bijlage, en met name in punt f betreffende de vennootschappen naar Frans recht, wordt gebruikt en die erin bestaat dat de onder deze richtlijn vallende rechtsvormen bij name worden genoemd, zonder dat wordt bepaald dat deze richtlijn kan worden toegepast op andere vennootschappen die overeenkomstig het recht van de lidstaten zijn opgericht, waarbij voor het Franse recht een uitzondering wordt gemaakt voor openbare instellingen en ondernemingen, impliceert dat de opsomming van de betrokken benamingen limitatief is.

Bovendien heeft richtlijn 90/435 niet tot doel, een gemeenschappelijke regeling voor alle vennootschappen van de lidstaten of voor alle soorten deelnemingen in te voeren. Voor deelnemingen die niet onder deze richtlijn vallen, is het aan de lidstaten om te bepalen of en in hoeverre dubbele economische belasting van de uitgekeerde winst moet worden voorkomen, en hiertoe unilateraal of door middel van met andere lidstaten gesloten overeenkomsten mechanismen ter voorkoming of vermindering van deze dubbele economische belasting in te stellen.

(cf. punten 30, 32, 36-37, 44, dictum 1)

2. Er zijn geen elementen die erop wijzen dat artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, gelezen in combinatie met punt f van de bijlage bij deze richtlijn en met artikel 5, lid 1, ervan, ongeldig is, gelet op de beginselen van vrije vestiging en vrij kapitaalverkeer.

De lidstaten zijn immers weliswaar krachtens artikel 5, lid 1, van deze richtlijn enkel verplicht om de uitgekeerde winst van bronbelasting vrij te stellen voor zover het gaat om winstuitkeringen aan vennootschappen die kunnen worden beschouwd als vennootschappen in de zin van deze richtlijn, maar deze richtlijn staat een lidstaat niet toe om winstuitkeringen aan vennootschappen van andere lidstaten die niet binnen haar werkingssfeer vallen, minder gunstig te behandelen dan winstuitkeringen aan vergelijkbare vennootschappen die op zijn grondgebied zijn gevestigd.

Bijgevolg kan een beperking van de werkingssfeer van richtlijn 90/435, zoals deze voortvloeit uit artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435 en uit punt f van de bijlage bij deze richtlijn, die inhoudt dat andere naar nationaal recht opgerichte vennootschappen van meet af aan worden uitgesloten, geen beperking van de vrijheid van vestiging of van het vrije kapitaalverkeer vormen.

(cf. punten 59, 61-63, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

1 oktober 2009 (\*)

„Vrij verkeer van kapitaal – Vrijstelling in lidstaat van dochtermaatschappij van bronbelasting over aan moederonderneming uitgekeerde winsten – Begrip ‚vennootschap van lidstaat‘ – ‚Société par actions simplifiée‘ naar Frans recht”

In zaak C-247/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Finanzgericht Köln (Duitsland) bij beslissing van 23 mei 2008, ingekomen bij het Hof op 9 juni 2008, in de procedure

**Gaz de France - Berliner Investissement SA**

tegen

**Bundeszentralamt für Steuern,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (rapporteur) en J. J. Kasel, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 april 2009,

gelet op de opmerkingen van:

- Gaz de France – Berliner Investissement SA, vertegenwoordigd door T. Hackemann en H. von Cölln, Rechtsanwältin, bijgestaan door U. Witt, Wirtschaftsprüfer,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. Bruni als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door H. Walker als gemachtigde, bijgestaan door K. Beal, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 juni 2009,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6), gelezen in combinatie met punt f van de bijlage bij deze richtlijn, alsook de geldigheid van deze bepaling in het licht van de artikelen 43 EG, 48 EG, 56 EG en 58 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in een geding tussen Gaz de France – Berliner Investissement SA, een in Frankrijk gevestigde onderneming die tot 2002 de rechtsvorm had van een société par actions simplifiée (SAS), en het Bundeszentralamt für Steuern betreffende de heffing van belasting over de winst die in het belastingjaar 1999 aan eerstgenoemde is uitgekeerd door Gaz de France Deutschland GmbH, die in Duitsland is gevestigd.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Gemeenschapsregeling*

3 Artikel 2 van richtlijn 90/435 luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder de term ‚vennootschap van een lidstaat‘ verstaan iedere vennootschap:

- a) die een van de in de bijlage genoemde rechtsvormen heeft;

b) die volgens de fiscale wetgeving van een lidstaat wordt beschouwd in deze staat haar fiscale woonplaats te hebben en die, volgens een met een derde staat gesloten verdrag op het gebied van dubbele belastingheffing, niet wordt beschouwd als fiscaal buiten de Gemeenschap te zijn gevestigd;

c) die bovendien, zonder keuzemogelijkheid en zonder ervan te zijn vrijgesteld, onderworpen is aan een van de volgende belastingen:

[...]

– ‚impôt sur les sociétés’ in Frankrijk,

[...]

of aan enige andere belasting die in de plaats zou treden van een van bovengenoemde belastingen.”

4 Volgens artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435 wordt de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst van bronbelasting vrijgesteld, althans wanneer laatstgenoemde een minimumdeelneming van 25 % bezit in het kapitaal van de dochteronderneming.

5 In de bijlage bij richtlijn 90/435, getiteld „Lijst van de in artikel 2, sub a, bedoelde vennootschappen”, worden in punt f de volgende vennootschappen opgesomd:

„[d]e vennootschappen naar Frans recht, geheten ‚société anonyme’, ‚société en commandite par actions’, ‚société à responsabilité limitée’, alsook openbare instellingen en ondernemingen met een industrieel of commercieel karakter.”

6 Punt 4 van de considerans van richtlijn 2003/123/EG van de Raad van 22 december 2003 tot wijziging van richtlijn 90/435 (PB 2004, L 7, blz. 41) luidt als volgt:

„In artikel 2 van richtlijn [90/435] worden de vennootschappen omschreven die binnen haar werkingssfeer vallen. De bijlage omvat een lijst van vennootschappen waarop de richtlijn van toepassing is. Bepaalde vennootschapsvormen zijn niet in de lijst in de bijlage opgenomen, ondanks het feit dat zij hun fiscale woonplaats in een lidstaat hebben en daar aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn. De werkingssfeer van richtlijn [90/435] moet daarom worden uitgebreid tot andere entiteiten die grensoverschrijdende activiteiten in de Gemeenschap kunnen verrichten en aan alle in die richtlijn gestelde eisen voldoen.”

7 Artikel 1, punt 6, van richtlijn 2003/123 bepaalt dat de bijlage bij richtlijn 90/435 wordt vervangen door de tekst in de bijlage bij richtlijn 2003/123. Na deze wijziging luidt het nieuwe punt f van de bijlage bij richtlijn 90/435 als volgt:

„[d]e vennootschappen naar Frans recht, geheten ‚société anonyme’, ‚société en commandite par actions’, ‚société à responsabilité limitée’, ‚sociétés par actions simplifiées’, ‚sociétés d’assurances mutuelles’, ‚caisses d’épargne et de prévoyance’, ‚sociétés civiles’ die automatisch aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, ‚coopératives’, ‚unions de coopératives’ alsmede de overheidsinstellingen en ?bedrijven met een industrieel of commercieel karakter, alsmede andere vennootschappen die zijn opgericht naar Frans recht en die onder de Franse vennootschapsbelasting vallen”.

8 Volgens artikel 2 van richtlijn 2003/123 moet deze richtlijn uiterlijk op 1 januari 2005 in het

recht van de lidstaten worden omgezet.

### *Nationale regeling*

9 § 44d van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „EStG 1999”), luidt als volgt:

„(1) Op verzoek wordt geen inkomstenbelasting geheven op de kapitaalopbrengsten in de zin van § 20, lid 1, punt 1, [...] die een moedermaatschappij die noch haar zetel noch haar bestuur in het binnenland heeft, ontvangt door uitkeringen van een onbeperkt belastingplichtige kapitaalvennootschap in de zin van § 1, lid 1, punt 1, van de wet op de vennootschapsbelasting, dan wel door terugbetaling van de vennootschapsbelasting.

(2) Onder moedermaatschappij in de zin van lid 1 wordt verstaan een vennootschap die voldoet aan de in bijlage 7 bij deze wet omschreven voorwaarden van artikel 2 van richtlijn [90/435] en die ten tijde van het verschuldigd worden van de belasting op kapitaalopbrengsten overeenkomstig § 44, lid 1, tweede volzin, aantoonbaar voor ten minste één vierde rechtstreeks deelneemt in het maatschappelijk kapitaal van een onbeperkt belastingplichtige kapitaalvennootschap. Bovendien moet deze deelneming aantoonbaar gedurende twaalf maanden ononderbroken hebben bestaan. [...]”

10 Bijlage 7 bij het EStG 1999 luidt als volgt:

„Onder vennootschap in de zin van artikel 2 van [...] richtlijn [90/435] wordt verstaan iedere vennootschap

1. die één van de volgende rechtsvormen heeft:

[...]

– vennootschappen naar Frans recht, geheten:

„société anonyme’, ,société en commandite par actions’, ,société à responsabilité limitée’, alsook openbare instellingen en ondernemingen met een industrieel of commercieel karakter;

[...]

2. die volgens de fiscale wetgeving van een lidstaat wordt geacht in deze staat haar fiscale woonplaats te hebben en die, volgens een met een derde staat gesloten verdrag op het gebied van dubbele belastingheffing, niet wordt geacht fiscaal buiten de Gemeenschap te zijn gevestigd, en

3. die zonder keuzemogelijkheid en zonder ervan te zijn vrijgesteld is onderworpen aan één van de volgende belastingen:

[...]

– impôt sur les sociétés in Frankrijk,

[...]

of aan enige andere belasting die in de plaats zou treden van een van bovengenoemde belastingen.”

## Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 11 Op 16 juni 1999 heeft Gaz de France Deutschland GmbH, waarvan verzoekster in het hoofdgeding alle aandelen in handen heeft, aan deze laatste een winst van 980 387 DEM uitgekeerd. Zij hield hierop een bedrag aan kapitaalinkomstenbelasting van 49 019,35 DEM en een solidariteitstoeslag van 2 696,06 DEM in, die zij afdroeg aan het bevoegde Finanzamt.
- 12 Op 16 augustus 1999 heeft verzoekster in het hoofdgeding bij het Bundesamt für Finanzen, dat op 1 januari 2006 is omgedoopt tot het Bundeszentralamt für Steuern, een aanvraag ingediend tot terugbetaling van de kapitaalinkomstenbelasting inclusief de solidariteitstoeslag.
- 13 Bij beschikking van 6 september 1999 heeft verweerder in het hoofdgeding deze aanvraag afgewezen op grond dat verzoekster in het hoofdgeding geen moedermaatschappij in de zin van § 44d, lid 2, EstG 1999 juncto artikel 2 van richtlijn 90/435 was.
- 14 Na de afwijzing van haar tegen deze beschikking ingediende bezwaar heeft verzoekster in het hoofdgeding beroep ingesteld bij het Finanzgericht Köln, dat van oordeel is dat verzoekster in het hoofdgeding volgens de formulering van richtlijn 90/435 geen recht heeft op terugbetaling van de kapitaalinkomstenbelasting, omdat zij in het jaar van de uitkering geen van de rechtsvormen had die worden genoemd in artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435 juncto punt f van de bijlage bij deze richtlijn.
- 15 Deze rechtbank betwijfelt evenwel of een letterlijke uitlegging van de bepalingen van richtlijn 90/435 kan volstaan. Volgens haar moet ook rekening worden gehouden met het doel van deze richtlijn, alsook met het feit dat het Franse recht ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn nog geen „société par actions simplifiée” kende en dat deze vennootschapsvorm bij richtlijn 2003/123 in de bijlage bij richtlijn 90/435 is ingevoegd.
- 16 Volgens het Finanzgericht Köln rijst dan ook in de voor hem aanhangige zaak de vraag of een onvrijwillige leemte in de regelgeving eraan in de weg kan staan dat artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435, gelezen in samenhang met punt f van de bijlage bij deze richtlijn, naar analogie aldus wordt uitgelegd dat een vennootschap naar Frans recht die de vorm heeft van een société par actions simplifiée reeds vóór 2005 kon worden beschouwd als een „vennootschap van een lidstaat” in de zin van richtlijn 90/435, en of artikel 2, sub a, van deze richtlijn, gelezen in samenhang met punt f van de bijlage bij deze richtlijn, in voorkomend geval inbreuk maakt op de artikelen 43 EG en 48 EG of op de artikelen 56 EG en 58 EG.
- 17 In deze omstandigheden heeft het Finanzgericht Köln de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
- „1) Moet artikel 2, sub a, [van richtlijn 90/435] in samenhang met de bijlage, sub f, bij [deze] richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat ook een Franse vennootschap met de rechtsvorm van een ‚société par actions simplifiée’ reeds vóór 2005 kon worden aangemerkt als ‚vennootschap van een lidstaat’ in de zin van deze richtlijn, zodat zij voor een winstuitkering van haar Duitse dochtermaatschappij in 1999 krachtens artikel 5, lid 1, van richtlijn [90/435] moet worden vrijgesteld van bronbelasting?
- 2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: is artikel 2, sub a, [van richtlijn 90/435] in samenhang met de bijlage, sub f, bij [deze] richtlijn [...] in zoverre in strijd met de artikelen 43 EG en 48 EG dan wel de artikelen 56, lid 1, EG en 58, leden 1, sub a, en 3, EG dat het in samenhang met artikel 5, lid 1, van richtlijn [90/435] weliswaar voor een Franse moedermaatschappij met de rechtsvorm van een société anonyme, société en commandite par

actions of société à responsabilité limitée, doch niet voor een Franse moedermaatschappij met de rechtsvorm van een société par actions simplifiée bij winstuitkeringen van een Duitse dochtermaatschappij een vrijstelling van bronbelasting voorschrijft?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Ontvankelijkheid*

18 De Italiaanse regering betwist de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing omdat dit verzoek geen informatie bevat over de structuur van de société par actions simplifiée en de regels die deze vennootschap beheersen, en evenmin over de andere soorten vennootschappen waarmee deze vennootschap wordt vergeleken. Bij gebreke van dergelijke informatie is het onmogelijk om de elementen te beoordelen die aan de basis liggen van de premisse van de verwijzende rechter dat een société par actions simplifiée soortgelijke kenmerken heeft als de vennootschappen naar Frans recht die overeenkomstig artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435 steeds vrijstelling van bronbelasting over de uitgekeerde winsten hebben genoten, en dus om de relevantie van het verzoek om een prejudiciële beslissing voor de beslechting van het hoofdgeding te beoordelen.

19 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat het gelet op de bevoegdheidsverdeling in het kader van de prejudiciële procedure weliswaar uitsluitend de zaak van de nationale rechter is om het voorwerp te bepalen van de vragen die hij aan het Hof wenst te stellen, maar dat het Hof tevens heeft geoordeeld dat het in uitzonderlijke omstandigheden ter toetsing van zijn eigen bevoegdheid een onderzoek dient in te stellen naar de omstandigheden waaronder de nationale rechter hem om een prejudiciële beslissing heeft verzocht (zie met name arrest van 18 december 2007, ZF Zefeser, C-62/06, Jurispr. blz. I-11995, punt 14).

20 Dit is met name het geval wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (zie met name arresten van 13 maart 2001, PreussenElektra, C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 39; 5 december 2006, Cipolla e.a., C-94/04 en C-202/04, Jurispr. blz. I-11421, punt 25, en 8 november 2007, Amurta, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 64). De nationale rechter moet immers wegens het vereiste om tot een voor hem nuttige uitlegging van het gemeenschapsrecht te komen, een omschrijving geven van het feitelijke en juridische kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten uiteenzetten waarop die vragen zijn gebaseerd (zie met name arrest van 23 maart 2006, Enirisorse, C-237/04, Jurispr. blz. I-2843, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 De in de verwijzingsbeslissing verstrekte gegevens moeten niet alleen het Hof in staat stellen een nuttig antwoord te geven, maar ook de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbende partijen de mogelijkheid bieden, overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie opmerkingen te maken. Het Hof dient erop toe te zien dat deze mogelijkheid gewaarborgd blijft, gelet op het feit dat ingevolge genoemde bepaling alleen de verwijzingsbeslissingen ter kennis van de belanghebbende partijen worden gebracht (zie met name arrest Enirisorse, reeds aangehaald, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Vastgesteld moet worden dat de verwijzende rechter in casu het feitelijke en juridische kader van het hoofdgeding en de redenen waarom hij een antwoord op de gestelde vragen noodzakelijk acht, voldoende heeft uiteengezet om het Hof in staat te stellen een nuttig antwoord te geven op zijn vragen. Voorts blijkt uit de opmerkingen die zijn ingediend door de Duitse en de Italiaanse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, dat zij op basis van de gegevens die zijn vervat in het verzoek om een prejudiciële beslissing, op nuttige wijze een standpunt hebben kunnen innemen met betrekking tot

de aan het Hof gestelde vragen.

23 In deze omstandigheden kan het feit dat de verwijzingsbeslissing geen uitvoerige beschrijving bevat van de regels betreffende sociétés par actions simplifiées en betreffende de andere vennootschappen naar Frans recht, niet tot gevolg hebben dat het prejudiciële verzoek niet-ontvankelijk is. Het Hof is hoe dan ook niet bevoegd om de nationale wettelijke regeling uit te leggen.

24 Gelet op het bovenstaande dienen de prejudiciële vragen te worden beantwoord.

*Ten gronde*

Eerste vraag

25 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435, gelezen in samenhang met punt f van de bijlage bij deze richtlijn, aldus dient te worden uitgelegd dat een vennootschap naar Frans recht die de vorm heeft van een société par actions simplifiée, reeds vóór de wijziging van deze richtlijn bij richtlijn 2003/123 als een „vennootschap van een lidstaat” kon worden beschouwd.

26 Bij de beantwoording van deze vraag dient rekening te worden gehouden met de bewoordingen van de bepaling waarvan om uitlegging wordt verzocht, alsook met de doelstellingen en de systematiek van richtlijn 90/435 (zie in die zin arresten van 17 oktober 1996, Denkavit e.a., C-283/94, C-291/94 en C-292/94, Jurispr. blz. I-5063, punten 24 en 26; 8 juni 2000, Epson Europe, C-375/98, Jurispr. blz. I-4243, punten 22 en 24, en 3 april 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Jurispr. blz. I-2067, punt 22).

27 Zoals met name blijkt uit de derde overweging van de considerans, beoogt richtlijn 90/435 door de invoering van een gemeenschappelijke fiscale regeling iedere benadeling van de samenwerking tussen vennootschappen uit verschillende lidstaten ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van eenzelfde lidstaat op te heffen en aldus de hergroepering van vennootschappen op gemeenschapsniveau te vergemakkelijken (reeds aangehaalde arresten Denkavit e.a., punt 22, en Epson Europe, punt 20, alsook arresten van 4 oktober 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Jurispr. blz. I-6797, punt 25; 25 september 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Jurispr. blz. I-9809, punt 45, en arrest Banque Fédérative du Crédit Mutuel, reeds aangehaald, punt 23). Richtlijn 90/435 beoogt aldus de fiscale neutraliteit van de winstuitkering door een in een lidstaat gelegen dochteronderneming aan haar in een andere lidstaat gevestigde moedervernootschap te verzekeren (arrest Banque Fédérative du Crédit Mutuel, reeds aangehaald, punt 24).

28 Blijkens artikel 1 van richtlijn 90/435 heeft deze richtlijn betrekking op winstuitkeringen die vennootschappen van een lidstaat ontvangen van hun dochterondernemingen uit andere lidstaten.

29 Artikel 2 van richtlijn 90/435 bepaalt onder welke voorwaarden een vennootschap kan worden beschouwd als een vennootschap van een lidstaat in de zin van deze richtlijn en bakent aldus de werkingssfeer van deze richtlijn af. Zoals de advocaat-generaal in punt 27 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zijn deze voorwaarden cumulatief.

30 Volgens artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435 wordt onder de term „vennootschap van een lidstaat” verstaan iedere vennootschap die een van de in de bijlage bij deze richtlijn genoemde rechtsvormen heeft.

31 In de bijlage bij richtlijn 90/435 worden twee verschillende technieken gebruikt ter

aanduiding van de vennootschappen die binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallen. Zo wordt in de punten k en l van deze bijlage, waarin respectievelijk sprake is van „[h]andelsvennootschappen of burgerlijke vennootschappen met handelsvorm, en de naar Portugees recht opgerichte coöperaties en openbare bedrijven” en van „[d]e vennootschappen naar Brits recht”, een generieke formulering gebruikt, terwijl in de andere punten van deze bijlage de bedoelde rechtsvormen uitdrukkelijk bij name worden genoemd.

32 Deze laatste techniek, die in de meeste punten van de bijlage bij richtlijn 90/435 en met name in punt f van deze bijlage voor de vennootschappen naar Frans recht wordt gebruikt en die erin bestaat dat de onder deze richtlijn vallende rechtsvormen bij name worden genoemd, zonder dat wordt bepaald dat deze richtlijn kan worden toegepast op andere vennootschappen die overeenkomstig het recht van de lidstaten zijn opgericht, waarbij voor het Franse recht een uitzondering wordt gemaakt voor openbare instellingen en ondernemingen, impliceert dat de opsomming van de betrokken benamingen limitatief is.

33 Aldus blijkt zowel uit de formulering als uit de systematiek van artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435 en punt f van de bijlage bij deze richtlijn dat een vennootschap naar Frans recht die geen openbare instelling of onderneming met een industrieel of commercieel karakter is, slechts als een vennootschap van een lidstaat in de zin van deze richtlijn kan worden beschouwd indien zij een van de rechtsvormen heeft die limitatief in punt f van de bijlage bij deze richtlijn zijn opgesomd en met name de vorm heeft van een „société anonyme”, een „société en commandite par actions” of een „société à responsabilité limitée”.

34 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het argument van verzoekster in het hoofdgeding en de Commissie dat de lijst van vennootschappen in punt f van de bijlage bij richtlijn 90/435 slechts exemplarisch is en uitsluitend tot doel heeft problemen te voorkomen die kunnen voortvloeien uit kwalificatieconflicten, wanneer een vennootschap in de ene lidstaat vanuit fiscaal oogpunt wordt behandeld als een aan de vennootschapsbelasting onderworpen kapitaalvennootschap, terwijl een andere lidstaat deze vennootschap beschouwt als een personenvennootschap die niet aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, aangezien bepaalde lidstaten bij de vaststelling van richtlijn 90/435 personenvennootschappen van de werkingssfeer van deze richtlijn hebben willen uitsluiten.

35 De door verzoekster in het hoofdgeding en de Commissie voorgestelde uitlegging zou kunnen beantwoorden aan de doelstellingen van richtlijn 90/435, zoals deze in de derde overweging van de considerans ervan worden uiteengezet, aangezien zij een uitbreiding van de werkingssfeer van deze richtlijn tot een groter aantal vennootschappen zou impliceren en er aldus toe zou bijdragen dat de samenwerking tussen vennootschappen van verschillende lidstaten niet langer wordt benadeeld ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van dezelfde lidstaat, waardoor de hergroepering van vennootschappen op communautair niveau zou worden vergemakkelijkt.

36 Zoals de advocaat-generaal in punt 31 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet evenwel worden vastgesteld dat richtlijn 90/435 niet tot doel heeft, een gemeenschappelijke regeling in te voeren voor alle vennootschappen van de lidstaten of voor alle soorten deelnemingen.

37 Voor deelnemingen die niet onder richtlijn 90/435 vallen, is het namelijk aan de lidstaten is om te bepalen of en in hoeverre dubbele economische belasting van de uitgekeerde winst moet worden voorkomen, en hiertoe unilateraal of door middel van met andere lidstaten gesloten overeenkomsten mechanismen ter voorkoming of vermindering van deze dubbele economische belasting in te stellen (zie arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 54, en arrest *Amurta*, reeds aangehaald, punt 24).

38 Richtlijn 90/435 beperkt aldus de bevoegdheid van de lidstaten tot het belasten van de winsten die door op hun grondgebied gevestigde vennootschappen worden uitgekeerd aan vennootschappen die in een andere lidstaat zijn gevestigd en binnen de werkingssfeer van deze richtlijn vallen. In deze omstandigheden verzet het fundamentele beginsel van rechtszekerheid zich ertegen dat de lijst van vennootschappen in punt f van de bijlage bij deze richtlijn als een exemplarische lijst wordt opgevat, wanneer een dergelijke uitlegging niet voortvloeit uit de formulering ervan of uit de systematiek van richtlijn 90/435.

39 De door verzoekster in het hoofdgeding en de Commissie voorgestelde uitlegging vindt evenmin steun in de mogelijkerwijs door bepaalde lidstaten bij de vaststelling van richtlijn 90/435 geuite wens om slechts personenvennootschappen van de werkingssfeer van deze richtlijn uit te sluiten. Door de lidstaten in de Raad van de Europese Unie geuite intenties hebben immers geen rechtskracht, wanneer zij niet in wettelijke bepalingen zijn neergelegd. Deze laatste zijn immers bestemd voor de justitiabelen, die overeenkomstig de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel op de inhoud ervan moeten kunnen afgaan (arrest *Denkavit e.a.*, reeds aangehaald, punt 29).

40 De uitlegging volgens welke de *société par actions simplifiée* niet reeds vanaf de invoering ervan in het Franse recht kan worden geacht onder richtlijn 90/435 te vallen, wordt bovendien bevestigd door de ontwikkelingen in de wetgeving en met name door richtlijn 2003/123.

41 Zo wordt in punt 4 van de considerans van richtlijn 2003/123 vastgesteld dat de bijlage bij richtlijn 90/435 een lijst van vennootschappen omvat waarop deze richtlijn van toepassing is, en dat bepaalde vennootschapsvormen niet in de lijst in deze bijlage zijn opgenomen, ondanks het feit dat zij hun fiscale woonplaats in een lidstaat hebben en daar aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn. In ditzelfde punt van de considerans wordt gepreciseerd dat de werkingssfeer van richtlijn 90/435/EEG daarom moet worden uitgebreid tot andere entiteiten die grensoverschrijdende activiteiten in de Gemeenschap kunnen verrichten en aan alle in die richtlijn gestelde eisen voldoen.

42 Voorts bepaalt artikel 1, punt 6, van richtlijn 2003/123 dat de bijlage bij richtlijn 90/435 wordt vervangen door de tekst in de bijlage bij richtlijn 2003/123. Na de wijziging van de bijlage bij richtlijn 90/435 door richtlijn 2003/123, omvat punt f van deze bijlage onder meer de *société par actions simplifiée*. Om met name rekening te houden met de ontwikkeling van het nationale recht, bepaalt het dat ook andere vennootschappen die zijn opgericht naar Frans recht en die onder de Franse vennootschapsbelasting vallen, binnen de werkingssfeer van richtlijn 90/435 vallen.

43 Ten slotte kan richtlijn 90/435, anders dan verzoekster in het hoofdgeding en de Commissie stellen, niet naar analogie worden toegepast op andere soorten vennootschappen, zoals bijvoorbeeld de *société par actions simplifiée* naar Frans recht, ook al zijn deze vergelijkbaar, aangezien de vennootschapsvormen naar Frans recht die onder deze richtlijn vallen, limitatief worden opgesomd in punt f van de bijlage bij deze richtlijn.

44 Gelet op het bovenstaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435, gelezen in samenhang met punt f van de bijlage bij deze richtlijn, aldus

moet worden uitgelegd dat een vennootschap naar Frans recht die de vorm heeft van een société par actions simplifiée niet reeds vóór de wijziging van deze richtlijn bij richtlijn 2003/123 als een „vennootschap van een lidstaat” in de zin van deze richtlijn kon worden beschouwd.

#### Tweede vraag

45 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435, gelezen in samenhang met punt f van de bijlage bij deze richtlijn en met artikel 5, lid 1, van deze richtlijn, verenigbaar is met de artikelen 43 EG en 48 EG of met de artikelen 56, lid 1, EG en 58, leden 1, sub a, en 3 EG, voor zover er een vrijstelling van bronbelasting geldt wanneer een dochteronderneming naar Duits recht winsten uitkeert aan een moedermaatschappij naar Frans recht met de rechtsvorm van een société anonyme, een société en commandite par actions of een société à responsabilité limitée, maar niet wanneer de moedermaatschappij naar Frans recht de rechtsvorm heeft van een société par actions simplifiée.

46 Verzoekster in het hoofdgeding stelt dienaangaande dat de uitsluiting van de société par actions simplifiée van de werkingssfeer van richtlijn 90/435 erop neerkomt dat deze vennootschap willekeurig wordt benadeeld ten opzichte van de société anonyme of de société à responsabilité limitée naar Frans recht, of ten opzichte van de andere in deze richtlijn genoemde vormen van aandelenvennootschappen of vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid uit andere lidstaten. De société par actions simplifiée wordt met name benadeeld omdat het Duitse recht niet bepaalt volgens welke procedure kan worden aangevoerd dat de kapitaalinkomstenbelasting in strijd met het gemeenschapsrecht wordt toegepast, wanneer richtlijn 90/435 niet van toepassing is.

47 De Duitse en de Italiaanse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie zien daarentegen geen enkele reden om de geldigheid van richtlijn 90/435 in twijfel te trekken. De fundamentele vrijheden verbieden niet de toepassing van bronbelasting als zodanig en verzetten zich niet tegen dubbele belasting die voortvloeit uit de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheden door twee lidstaten. Voorts beschikt de gemeenschapswetgever over een ruime beoordelingsvrijheid bij de harmonisatie en de onderlinge aanpassing van de wetgevingen. De beperking van de harmonisatie of de onderlinge aanpassing van de wetgevingen tot bijzondere domeinen kan dus op zich niet onwettig zijn.

48 De Italiaanse regering beklemtoont bovendien dat de société par actions simplifiée na de inwerkingtreding van richtlijn 90/435 is ingevoerd, zodat deze laatste niet ongeldig kan worden geacht wegens het feit dat deze vennootschapsvorm niet in aanmerking is genomen. De gebreken die de ongeldigheid van een handeling meebrengen, moeten immers bestaan op de datum waarop deze handeling tot stand komt. Hoogstens kan de vraag rijzen of richtlijn 2003/123 de société par actions simplifiée niet met terugwerkende kracht in de lijst van de bijlage bij richtlijn 90/435 diende op te nemen. Het behoort evenwel volledig tot de discretionaire bevoegdheid van de gemeenschapswetgever om de bijlage bij richtlijn 90/435 al dan niet aan te vullen en de gevolgen van de opname van deze vennootschapsvorm in deze bijlage in de tijd te beperken door te bepalen dat deze opname geen terugwerkende kracht heeft.

49 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat bij de beoordeling van de geldigheid van een handeling die het Hof in het kader van een prejudiciële verwijzing moet verrichten, normaliter moet worden uitgegaan van de situatie op het tijdstip van de vaststelling van deze handeling (arrest van 17 juli 1997, SAM Schiffahrt en Stapf, C?248/95 en C?249/95, Jurispr. blz. I?4475, punt 46).

50 Gesteld al dat de geldigheid van een handeling in sommige gevallen kan worden beoordeeld op basis van nieuwe elementen die na de vaststelling ervan zijn ingetreden (arrest SAM Schiffahrt et Stapf, reeds aangehaald, punt 47), is een dergelijke beoordeling in casu niet

vereist.

51 De société par actions simplifiée is immers weliswaar pas na de vaststelling van richtlijn 90/435 in het Franse recht ingevoerd, maar uit het antwoord op de eerste vraag blijkt dat de werkingssfeer van deze richtlijn voor de vennootschappen naar Frans recht is bepaald aan de hand van een opsomming van de namen van de onder deze richtlijn vallende rechtsvormen, zonder dat is bepaald dat deze richtlijn op andere naar Frans recht opgerichte vennootschappen kan worden toegepast.

52 Volgens vaste rechtspraak staat het de communautaire instellingen vrij om de harmonisatie op een bepaald gebied slechts geleidelijk te laten verlopen of nationale wetgevingen etappegewijs onderling aan te passen. Het is immers over het algemeen moeilijk om dergelijke maatregelen uit te voeren, omdat de bevoegde communautaire instellingen daartoe, uitgaande van verschillende, ingewikkelde nationale bepalingen, gemeenschappelijke regels moeten opstellen die in overeenstemming zijn met de in het EG-Verdrag neergelegde doelstellingen en door een gekwalificeerde meerderheid van de leden van de Raad of zelfs, zoals op belastinggebied, unaniem door de Raad worden goedgekeurd (zie in die zin arresten van 29 februari 1984, Rewe-Zentrale, 37/83, Jurispr. blz. 1229, punt 20; 13 mei 1997, Duitsland/Parlement en Raad, C-233/94, Jurispr. blz. I-2405, punt 43, en 17 juni 1999, Socridis, C-166/98, Jurispr. blz. I-3791, punt 26).

53 Niettemin dient te worden nagegaan of een beperking van de werkingssfeer van richtlijn 90/435, zoals deze voortvloeit uit artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435 en punt f van de bijlage bij deze richtlijn, die inhoudt dat andere vennootschappen die naar nationaal recht kunnen worden opgericht, van meet af aan worden uitgesloten, onverenigbaar kan worden geacht met de artikelen van het Verdrag die de vrijheid van vestiging of het vrije verkeer van kapitaal waarborgen.

54 Volgens vaste rechtspraak omvat de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst, alsook de oprichting en het beheer van ondernemingen onder de voorwaarden die door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld. De opheffing van de beperkingen op de vrijheid van vestiging heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gevestigd (zie met name arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, Jurispr. blz. 273, punt 13; 29 april 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 22, en 23 februari 2006, CLT-UFA, C-253/03, Jurispr. blz. I-1831, punt 13).

55 Het is eveneens vaste rechtspraak dat de bepalingen van het Verdrag betreffende de vrijheid van vestiging weliswaar volgens de bewoordingen ervan beogen te garanderen dat buitenlandse burgers en ondernemingen in de lidstaat van ontvangst op dezelfde wijze worden behandeld als de ingezetenen daarvan, maar de lidstaat van oorsprong ook verbieden de vestiging van een van zijn onderdanen of van een naar zijn nationaal recht opgerichte vennootschap in een andere lidstaat te bemoeilijken (zie met name arresten van 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 21; 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 42; 6 december 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 33, en 15 mei 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Jurispr. blz. I-3601, punt 19).

56 Zoals in punt 27 van het onderhavige arrest is opgemerkt, beoogt richtlijn 90/435 door de invoering van een gemeenschappelijke fiscale regeling elke benadeling van de samenwerking tussen vennootschappen uit verschillende lidstaten ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van eenzelfde lidstaat op te heffen en aldus de hergroepering van vennootschappen op gemeenschapsniveau te vergemakkelijken (arrest Banque Fédérative du

Crédit Mutuel, reeds aangehaald, punt 23, en arrest van 12 februari 2009, Cobelfret, C?138/07, Jurispr. blz. I?00000, punt 28).

57 Ter verwezenlijking van de doelstelling dat winstuitkeringen door een in een lidstaat gevestigde dochteronderneming aan haar in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij fiscaal neutraal zijn, beoogt richtlijn 90/435 te voorkomen dat deze winst economisch gezien dubbel wordt belast, met andere woorden dat de uitgekeerde winst een eerste keer wordt belast bij de dochteronderneming en een tweede keer bij de moedermaatschappij (zie reeds aangehaalde arresten Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punten 24 en 27, en Cobelfret, punt 29).

58 Te dien einde schrijft artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435 de lidstaten voor, de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst van bronbelasting vrij te stellen, wanneer laatstgenoemde een minimumdeelneming van 25 % bezit in het kapitaal van de dochteronderneming.

59 Volgens richtlijn 90/435 zijn de lidstaten weliswaar enkel hiertoe verplicht voor zover het gaat om winstuitkeringen aan vennootschappen die kunnen worden beschouwd als vennootschappen in de zin van deze richtlijn, maar dienaangaande kan worden volstaan met de vaststelling dat deze richtlijn een lidstaat niet toestaat om winstuitkeringen aan vennootschappen van andere lidstaten die niet binnen haar werkingssfeer vallen, minder gunstig te behandelen dan winstuitkeringen aan vergelijkbare vennootschappen die op zijn grondgebied zijn gevestigd.

60 Het Hof heeft immers reeds geoordeeld dat het weliswaar voor deelnemingen die niet onder richtlijn 90/435 vallen, aan de lidstaten is om te bepalen of en in hoeverre dubbele economische belasting van de uitgekeerde winst moet worden voorkomen, en om hiertoe unilateraal of door middel van met andere lidstaten gesloten overeenkomsten mechanismen ter voorkoming of vermindering van deze dubbele economische belasting in te stellen, maar dat dit loutere feit niet betekent dat zij maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer (zie reeds aangehaalde arresten Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punt 54, en Amurta, punt 24, alsook arrest van 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C?303/07, Jurispr. blz. I?00000, punt 28).

61 Bijgevolg kan een beperking van de werkingssfeer van richtlijn 90/435, zoals deze voortvloeit uit artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435 en punt f van de bijlage bij deze richtlijn, die inhoudt dat andere naar nationaal recht opgerichte vennootschappen van meet af aan worden uitgesloten, geen beperking van de vrijheid van vestiging vormen.

62 De conclusie in het vorige punt geldt ook voor de bepalingen betreffende het vrije verkeer van kapitaal.

63 Gelet op het bovenstaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat het onderzoek hiervan geen elementen aan het licht heeft gebracht die de geldigheid van artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435, gelezen in samenhang met punt f van de bijlage bij deze richtlijn en met artikel 5, lid 1, van deze richtlijn, kunnen aantasten.

## **Kosten**

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, gelezen in samenhang met punt f van de bijlage bij deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat een vennootschap naar Frans recht die de vorm heeft van een société par actions simplifiée niet reeds vóór de wijziging van deze richtlijn bij richtlijn 2003/123/EG van de Raad van 22 december 2003 als een „vennootschap van een lidstaat” in de zin van deze richtlijn kon worden beschouwd.**
- 2) **Het onderzoek van de tweede vraag heeft geen elementen aan het licht gebracht die de geldigheid van artikel 2, sub a, van richtlijn 90/435, gelezen in samenhang met punt f van de bijlage bij deze richtlijn en met artikel 5, lid 1, van deze richtlijn, kunnen aantasten.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Duits.