ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

30 juni 2011 *

In zaak C-262/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Finanzgericht Köln (Duitsland) bij beslissing van 14 mei 2009, ingekomen bij het Hof op 13 juli 2009, gerectificeerd bij beslissing van 10 augustus 2009, in de procedure

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

tegen

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

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

advocaat-generaal: V. Trstenjak,
griffier: K. Malacek, administrateur,

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

gelet op de opmerkingen van:

— W. Meilicke, H. C. Weyde en M. Stöffler, vertegenwoordigd door W. Meilicke en D. Rabback, Rechtsanwälte,

— het Finanzamt Bonn-Innenstadt, vertegenwoordigd door G. Sasonow en F. Mlosch, Prozessbevollmächtigte,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 januari 2011,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 56 EG en 58 EG, die sinds 1 december 2009 zijn vervangen door de artikelen 63 VWEU en 65 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding 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 (belastingdienst van Bonn-centrum; hierna: „Finanzamt"), anderzijds, over de belasting op dividenden die vennootschappen met zetel in Denemarken en in Nederland tussen 1995 en 1997 aan de overledene hebben uitgekeerd.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsrecht

3 Artikel 56, lid 1, EG, dat is opgenomen in het derde deel van het EG-Verdrag over het beleid van de Europese Gemeenschap, titel III, „Het vrije verkeer van personen, diensten en kapitaal", hoofdstuk 4, „Kapitaal- en betalingsverkeer", luidde:

„In het kader van de bepalingen van dit hoofdstuk zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden."

4 Artikel 58, lid 1, EG bepaalde:

„Het bepaalde in artikel 56 doet niets af aan het recht van de lidstaten:

a) de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd;

[...]"

5 Artikel 58, lid 3, EG luidde:

„De in de leden 1 en 2 bedoelde maatregelen en procedures mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 56."

6 Artikel 2, lid 1, van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) bepaalt:

„1. De bevoegde autoriteit van een lidstaat kan de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om de verstrekking van de in artikel 1, lid 1, bedoelde inlichtingen verzoeken voor een bepaald geval. [...]"

Voor 1995 tot en met 1997 toepasselijk Duits recht

7 Overeenkomstig de §§ 1, 2 en 20 van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting) van 7 september 1990 (BGBl. 1990 I, blz. 1898), zoals gewijzigd bij de wet van 13 september 1993 (BGBl. 1993 I, blz. 1569; hierna: „EStG"), zijn dividenden die worden uitgekeerd aan een persoon die in Duitsland woont en dus in dat land onbeperkt belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting, aldaar belastbaar als inkomsten uit kapitaal.

8 Overeenkomstig § 27, lid 1, van het Körperschaftsteuergesetz (Duitse wet op de vennootschapsbelasting) van 11 maart 1991 (BGBl. 1991 I, blz. 638), zoals gewijzigd bij de wet van 13 september 1993 (hierna: „KStG"), wordt op dividenden die worden uitgekeerd door kapitaalvennootschappen die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting, 30 % vennootschapsbelasting geheven. Dit resulteert in een uitkering van 70 % van de winst vóór belasting en een belastingkrediet van 30/70, dat wil zeggen van 3/7 van de ontvangen dividenden.

9 Krachtens § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, EStG, uitgelegd in het licht van het arrest van het Hof van 6 maart 2007, Meilicke e.a. (C-292/04, Jurispr. blz. I-1835), geldt dit belastingkrediet voor dividenden van in Duitsland of in een andere lidstaat onbeperkt belastingplichtige kapitaalvennootschappen. Bijgevolg krijgen personen die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting dit belastingkrediet wél voor dividenden van Duitse vennootschappen, maar niet voor dividenden van buitenlandse vennootschappen.

10 Volgens § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, vierde zin, sub b, EStG is voor de verrekening van de vennootschapsbelasting de overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van §§ 44 en volgende KStG vereist.

11 § 44 KStG bepaalt:

„1. Wanneer een onbeperkt belastingplichtig lichaam voor eigen rekening prestaties verricht die voor de aandeelhouders inkomsten zijn in de zin van § 20, lid 1, punt 1 of 2, van het Einkommensteuergesetz, verstrekt het, onder voorbehoud van lid 2, zijn aandeelhouders op hun verzoek een nota volgens het voorgeschreven model met de navolgende gegevens:

1. naam en adres van de aandeelhouder;

2. het bedrag van de prestaties;

3. de datum van betaling;

4. het bedrag van de krachtens § 36, lid 2, punt 3, eerste zin, van het Einkommensteuergesetz aftrekbare vennootschapsbelasting;

5. het bedrag van de terug te betalen vennootschapsbelasting in de zin van § 52; voldoende is dat de vermelding betrekking heeft op één aandeel, één deelneming of één genotsrecht;

6. het bedrag van de prestatie waarvoor het vermogensbestanddeel in de zin van § 30, lid 2, punt 1, wordt geacht te zijn gebruikt;

7. het bedrag van de prestatie waarvoor het vermogensbestanddeel in de zin van § 30, lid 2, punt 4, wordt geacht te zijn gebruikt.

[...]"

12 § 175 van de Abgabenordnung (Duits belastingwetboek), ingevoegd bij de wet van 16 maart 1976 (BGBl. 1976 I, blz. 613, en verbetering BGBl. 1977 I, blz. 269), in de op 1 oktober 2002 bekendgemaakte versie (BGBl. 2002 I, blz. 3866, en verbetering BGBl. 2003 I, blz. 61; hierna: „AO"), bepaalt:

„1) Een belastingaanslag moet worden vastgesteld, vernietigd of gewijzigd,

[...]

2. wanneer zich een gebeurtenis voordoet die fiscale implicaties heeft voor het verleden (gebeurtenis met terugwerkende kracht).

In de in de eerste zin, punt 2, bedoelde gevallen begint de termijn voor vaststelling van de belasting aan het einde van het kalenderjaar waarin de gebeurtenis zich voordoet.

[...]"

13 Op 9 december 2004 is de AO, wat betreft de onherroepelijkheid van belastingaanslagen en de wijziging ervan in geval van gebeurtenissen met terugwerkende kracht, gewijzigd bij het Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (BGBl. 2004 I, blz. 3310, wet tot omzetting van EG-richtlijnen in nationaal belastingrecht en tot wijziging van andere bepalingen; hierna: „gewijzigde AO"). Zoals volgt uit artikel 8 van deze wijzigingswet luidt § 175, lid 2, tweede zin, van de gewijzigde AO:

„De laattijdige verstrekking of overlegging van een certificaat of verklaring geldt niet als een gebeurtenis met terugwerkende kracht."

14 Om de werkingssfeer ratione temporis van § 175, lid 2, tweede zin, van de gewijzigde AO af te bakenen, is artikel 97, § 9, lid 3, van het Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (wet tot invoering van het belastingwetboek) van 14 december 1976 (BGBl. 1976 I, blz. 3341, en verbetering BGBl. 1977 I, blz. 667; hierna: „EGAO") zelf gewijzigd. Thans bepaalt het:

„§ 175, lid 2, tweede zin, [van de gewijzigde AO] is slechts van toepassing wanneer het certificaat of de verklaring na 28 oktober 2004 wordt verstrekt of overgelegd. [...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 H. Meilicke, die in Duitsland woonde, bezat aandelen van vennootschappen met zetel in Nederland en in Denemarken. In de jaren 1995 tot en met 1997 heeft hij uit hoofde daarvan dividenden ontvangen voor in totaal 39 631,32 DEM, zijnde 20 263,17 EUR.

16 Bij brief van 30 oktober 2000 hebben verzoekers in het hoofdgeding het Finanzamt verzocht om een belastingkrediet ten belope van 3/7 van deze dividenden, dat in mindering moest worden gebracht op de op naam van H. Meilicke vastgestelde inkomstenbelasting.

17 Het Finanzamt heeft dit verzoek afgewezen, op grond dat alleen de vennootschapsbelasting die wordt geheven op een in Duitsland onbeperkt belastingplichtige vennootschap met de inkomstenbelasting kan worden verrekend.

18 Verzoekers in het hoofdgeding zijn tegen dit besluit opgekomen bij het Finanzgericht Köln, dat bij beslissing van 24 juni 2004 het Hof de volgende prejudiciële vraag heeft gesteld:

„Is § 36, lid 2, punt 3, [EStG], op grond waarvan enkel de vennootschapsbelasting van een onbeperkt belastingplichtige 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 met artikel 56, lid 1, EG en artikel 58, lid 1, sub a, en lid 3, EG?"

19 Naar aanleiding van het arrest van 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477), hebben verzoekers in het hoofdgeding bij memories van 7 januari 2005, 16 mei 2007 en 23 november 2007 hun verzoek gewijzigd, en hebben zij niet meer verzocht om een belastingkrediet met betrekking tot de vennootschapsbelasting ten belope van 3/7 van de litigieuze dividenden, maar wel ten belope van 34/66 van de Deense brutodividenden en 35/65 van de Nederlandse brutodividenden.

20 Het Hof heeft in het reeds aangehaalde arrest Meilicke e.a. voor recht verklaard:

„De artikelen 56 EG en 58 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling krachtens 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."

21 Op grond van dit arrest is de verwijzende rechter van oordeel dat verzoekers in het hoofdgeding recht hebben op twee belastingkredieten, die worden berekend op basis van het voor de uitgekeerde winst geldende vennootschapsbelastingtarief van de lidstaten waar de uitkerende vennootschappen zijn gevestigd.

22 Het Finanzgericht Köln stelt echter vast dat de in Nederland en in Denemarken uit hoofde van deze belasting daadwerkelijk betaalde bedragen in feite niet kunnen worden vastgesteld. Bijgevolg heeft de verwijzende rechter twijfels bij de stappen die moeten worden ondernomen, in het bijzonder met betrekking tot de concrete berekening die het mogelijk moet maken om het bedrag te bepalen van de belastingkredieten waarop verzoekers in het hoofdgeding recht hebben. Dienaangaande noemt deze rechterlijke instantie drie mogelijke oplossingen, namelijk, ten eerste, toepassing van een nationale regel volgens welke de vennootschapsbelasting op buitenlandse dividenden met de inkomstenbelasting wordt verrekend ten belope van de breuk die van toepassing is voor door nationale vennootschappen uitgekeerde brutodividenden, ten tweede, raming van het tarief van de buitenlandse vennootschapsbelasting op buitenlandse dividenden, of, ten derde, zo nauwkeurig mogelijke vaststelling van het bedrag van de geheven buitenlandse vennootschapsbelasting. In dit laatste geval vraagt zij zich af welk bewijsmateriaal noodzakelijk is om het belastingkrediet te kunnen berekenen.

23 Daarop heeft het Finanzgericht Köln de behandeling van de zaak opnieuw geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzetten het vrije verkeer van kapitaal 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 de nuttige werking zich tegen een regeling zoals § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, van het EStG (in de ten tijde van de feiten [van het hoofdgeding] geldende versie), volgens welke de vennootschapsbelasting ten belope van 3/7 van de brutodividenden wordt verrekend met de inkomstenbelasting voor zover deze brutodividenden niet voortkomen uit uitkeringen waarvoor eigen vermogen in de zin van § 30, lid 2, punt 1, KStG (in de ten tijde van de feiten [van het hoofdgeding]

geldende versie) is gebruikt, hoewel de daadwerkelijk betaalde vennootschapsbelasting op dividenden ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap in feite niet kan worden berekend en nog hoger zou kunnen zijn?

2) Verzetten het vrije verkeer van kapitaal [...], het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van de nuttige werking zich tegen een regeling, zoals § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, vierde zin, sub b, EStG (in de ten tijde van de feiten [van het hoofdgeding] geldende versie), volgens welke [de vennootschapsbelasting slechts met de inkomstenbelasting kan worden verrekend] mits een certificaat betreffende [de vennootschapsbelasting] wordt overgelegd in de zin van §§ 44 en volgende KStG (in de ten tijde van de feiten [van het hoofdgeding] geldende versie) dat met name gegevens bevat over het bedrag van de vennootschapsbelasting die in mindering kan worden gebracht, alsmede de samenstelling van de uitkering volgens de verschillende delen van het beschikbare eigen vermogen op grond van een speciale indeling van het eigen vermogen in de zin van § 30 KStG (in de ten tijde van de feiten [van het hoofdgeding] geldende versie), hoewel de daadwerkelijk betaalde buitenlandse vennootschapsbelasting die kan worden verrekend in feite niet kan worden berekend en het [vorenbedoelde certificaat] feitelijk onmogelijk over te leggen is?

3) Volgt uit het vrije verkeer van kapitaal [...] dat wanneer een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van § 44 KStG (in de ten tijde van de feiten [van het hoofdgeding] geldende versie) feitelijk niet kan worden overgelegd en wanneer de daadwerkelijk betaalde vennootschapsbelasting op de buitenlandse dividenden niet kan worden berekend, het bedrag van vennootschapsbelasting moet worden geraamd en, in voorkomend geval, ook de gedragen indirecte vennootschapsbelasting moet worden meegerekend?

4) a) Ingeval vraag 2 ontkennend wordt beantwoord en [dus] een vennootschapsbelastingcertificaat nodig is: dienen het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van de nuttige werking aldus te worden begrepen dat zij zich verzetten

tegen een regeling zoals § 175, lid 2, tweede zin, [van de gewijzigde AO] juncto artikel 97, § 9, lid 3, [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 de verrekening van de buitenlandse vennootschapsbelasting bij definitieve vaststelling van de [in Duitsland verschuldigde] inkomstenbelasting procedureel gezien onmogelijk wordt, zonder dat in een overgangsperiode is voorzien om de verrekening van de buitenlandse vennootschapsbelasting te vragen?

b) Ingeval vraag 2 bevestigend wordt beantwoord en [dus] geen vennootschapsbelastingcertificaat nodig is: dienen het vrije verkeer van kapitaal zoals neergelegd in artikel 56 EG, het doeltreffendheidsbeginsel en het beginsel van de nuttige werking aldus te worden begrepen dat zij zich verzetten tegen een regeling zoals § 175, lid 1, eerste zin, punt 2, AO, volgens welke een belastingaanslag moet worden gewijzigd wanneer zich een gebeurtenis met terugwerkende kracht voordoet, zoals de overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat, waardoor een verrekening van vennootschapsbelasting met betrekking tot binnenlandse dividenden ook bij definitieve aanslagen inkomstenbelasting mogelijk is terwijl dit met betrekking tot buitenlandse dividenden niet mogelijk zou zijn bij ontbreken van een [buitenlands] vennootschapsbelastingcertificaat?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

24 Met deze vraag, gelezen in samenhang met de volgende twee vragen, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 56 EG en 58 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij, indien het krachtens de wetgeving van een lidstaat vereiste

bewijsmateriaal om in aanmerking te komen voor een belastingkrediet met betrekking tot de op dividenden geheven vennootschapsbelasting niet wordt voorgelegd, zich verzetten tegen de toepassing van een bepaling als § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, EStG, op grond waarvan de op buitenlandse dividenden geheven vennootschapsbelasting met de inkomstenbelasting wordt verrekend ten belope van het gedeelte van de vennootschapsbelasting op door nationale vennootschappen uitgekeerde brutodividenden.

25 Het Hof heeft in zijn motivering in het reeds aangehaalde arrest Meilicke e.a. om te beginnen opgemerkt dat het Finanzgericht Köln zijn verzoek om een prejudiciële beslissing had ingediend voordat het reeds aangehaalde arrest Manninen was gewezen.

26 Het Hof heeft er vervolgens op gewezen dat overeenkomstig punt 54 van het arrest Manninen bij de berekening van een belastingkrediet voor een in Finland onbeperkt belastingplichtige aandeelhouder die dividenden heeft ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap, rekening moet worden gehouden met de belasting die door de in deze andere lidstaat gevestigde vennootschap daadwerkelijk is betaald, zoals deze voortvloeit uit de in deze lidstaat geldende algemene regels voor de berekening van de belastinggrondslag en van het tarief van de vennootschapsbelasting (arrest Meilicke e.a., reeds aangehaald, punt 15).

27 Rekening houdend met de aanspraak van verzoekers in het hoofdgeding op een belastingkrediet ten belope van 34/66 van de Deense dividenden en 35/65 van de Nederlandse dividenden, en voorts met het standpunt van de Duitse regering dat, in geval van buitenlandse dividenden, geen forfaitair belastingkrediet ten belope van 3/7 van de ontvangen dividenden kan worden toegekend, omdat het belastingkrediet verband moet houden met het tarief dat voor uitgekeerde winst geldt overeenkomstig de wetgeving inzake de vennootschapsbelasting van de lidstaat op het grondgebied waarvan de vennootschap is gevestigd die deze dividenden heeft uitgekeerd (arrest Meilicke, reeds aangehaald, punten 16 en 17), heeft het Hof de rechtspraak bevestigd die is ontwikkeld in het reeds aangehaalde arrest Manninen.

28 Uit het voorgaande volgt dat het Hof met zijn in punt 20 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte antwoord op de prejudiciële vraag in het reeds aangehaalde arrest Meilicke e.a. heeft uitgesloten dat het belastingkrediet waarop een in een lidstaat onbeperkt belastingplichtige aandeelhouder recht heeft voor door een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap uitgekeerde dividenden kan worden berekend op een andere basis dan het voor de uitgekeerde winst geldende vennootschapsbelastingtarief dat op de uitkerende vennootschap van toepassing is volgens het recht van zijn lidstaat van vestiging.

29 Het Hof heeft voorts reeds verklaard dat een lidstaat, wanneer hij een stelsel ter voorkoming of vermindering van opeenvolgende belastingheffingen of dubbele economische belasting van door ingezeten vennootschappen aan ingezetenen uitgekeerd dividend kent, het door niet-ingezeten vennootschappen aan ingezetenen uitgekeerd dividend op soortgelijke wijze moet behandelen (zie in die zin arrest van 15 juli 2004, Lenz, C-315/02, Jurispr. blz. I-7063, punten 27-49; arrest Manninen, reeds aangehaald, punten 29-55, en arrest van 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 55).

30 In het kader van dergelijke stelsels is de situatie van in een lidstaat gevestigde aandeelhouders die dividenden ontvangen van een in dezelfde staat gevestigde vennootschap, immers vergelijkbaar met die van in deze lidstaat gevestigde aandeelhouders die dividenden ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap, aangezien zowel dividenden van nationale als dividenden van buitenlandse oorsprong kunnen worden onderworpen aan, enerzijds, in het geval van vennootschappen-aandeelhouders, opeenvolgende belastingheffingen, en, anderzijds, in het geval van uiteindelijke aandeelhouders, aan dubbele economische belasting (zie, in die zin, reeds aangehaalde arresten, Lenz, punten 31 en 32; Manninen, punten 35 en 36, en Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punt 56).

31 Tegen de achtergrond van deze rechtspraak is een lidstaat als de Bondsrepubliek Duitsland, gezien zijn regeling ter voorkoming van economische dubbele belasting op dividenden die door ingezeten vennootschappen aan ingezetenen worden uitgekeerd, verplicht dividenden die door niet-ingezeten vennootschappen aan ingezetenen

worden uitgekeerd op evenwaardige wijze te behandelen. Dit betekent dat deze nationale regeling zo veel mogelijk moet worden toegepast op grensoverschrijdende situaties. Zo worden door niet-ingezeten vennootschappen aan ingezetenen uitgekeerde dividenden niet in aanmerking genomen in situaties waarin indirecte eerdere vennootschapsbelastingheffingen op nationaal niveau niet in aanmerking kunnen worden genomen, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan.

32 In een context als die van het hoofdgeding is de verplichting van een lidstaat tot voorkoming van dubbele economische belasting van een natuurlijke persoon die als eindontvanger buitenlandse dividenden ontvangt, beperkt tot de aftrek van de door de uitkerende vennootschap op deze dividenden betaalde vennootschapsbelasting volgens het recht van zijn lidstaat van vestiging, van de door de aandeelhouder op deze dividenden te betalen inkomstenbelasting.

33 Zoals het Finanzamt en de Duitse regering betogen, kan het in artikel 56, lid 1, EG vastgelegde beginsel van vrij verkeer van kapitaal immers niet tot gevolg hebben dat de lidstaten worden verplicht om verder te gaan dan een opheffing van de door de aandeelhouder op de ontvangen buitenlandse dividenden te betalen nationale inkomstenbelasting en om een bedrag terug te betalen dat zijn oorsprong vindt in het belastingstelsel van een andere lidstaat (zie naar analogie arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 52), omdat anders de fiscale autonomie van de eerste lidstaat zou worden beperkt door de uitoefening door de andere lidstaat van zijn bevoegdheid tot belastingheffing (zie met name arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 47; arresten van 20 mei 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Jurispr. blz. I-3747, punt 30, en 16 juli 2009, Damseaux, C-128/08, Jurispr. blz. I-6823, punt 25).

34 Gelet op een en ander, moet op de eerste prejudiciële vraag, gelezen in samenhang met de twee volgende vragen, worden geantwoord dat voor de berekening van het

bedrag van het belastingkrediet waarop een in een lidstaat onbeperkt belastingplichtige aandeelhouder recht heeft voor door een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap uitgekeerde dividenden, de artikelen 56 EG en 58 EG, indien het krachtens de wetgeving van de eerste lidstaat vereiste bewijsmateriaal niet wordt voorgelegd, zich verzetten tegen de toepassing van een bepaling als § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, EStG, op grond waarvan de vennootschapsbelasting op buitenlandse dividenden met de inkomstenbelasting van de aandeelhouder wordt verrekend ten belope van het gedeelte van de vennootschapsbelasting op door vennootschappen van de eerste lidstaat uitgekeerde brutodividenden. Het belastingkrediet moet worden berekend op basis van het voor de uitgekeerde winst geldende vennootschapsbelastingtarief voor de uitkerende vennootschap volgens het recht van haar lidstaat van vestiging, met dien verstande dat het te verrekenen bedrag niet hoger mag zijn dan het bedrag van de inkomstenbelasting die moet worden betaald op de dividenden die de ontvangende aandeelhouder heeft ontvangen in de lidstaat waar hij onbeperkt belastingplichtig is.

Tweede en derde vraag

35 Met zijn tweede en zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de artikelen 56 EG en 58 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de toepassing van een bepaling als § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, vierde zin, sub b, EStG, op grond waarvan het door een in een lidstaat onbeperkt belastingplichtige aandeelhouder voor te leggen bewijsmateriaal om er in aanmerking te komen voor een belastingkrediet met betrekking tot de door een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap uitgekeerde dividenden even gedetailleerd moet zijn en dezelfde vorm moet hebben als het bewijsmateriaal dat vereist is wanneer de uitkerende vennootschap in de eerste lidstaat is gevestigd. Zo ja, wenst hij te vernemen hoe nauwkeurig het bewijsmateriaal moet zijn dat wordt voorgelegd voor de vaststelling van het tarief van de op dividenden geheven buitenlandse vennootschapsbelasting ter bepaling van het bedrag van het belastingkrediet waarop de ontvanger van de dividenden recht heeft en, in voorkomend geval, of de artikelen 56 EG en 58 EG voor de nationale rechter de mogelijkheid openlaten om dit belastingtarief te ramen.

36 Voor de beantwoording van deze vragen zij er allereerst op gewezen dat het voor de uitgekeerde winst geldende vennootschapsbelastingtarief voor de uitkerende vennootschap zo nauwkeurig mogelijk moet worden vastgesteld, aangezien het bepalend is voor de berekening van het belastingkrediet waarop de aandeelhouder recht heeft in de lidstaat van zijn woonplaats. Zo is meteen uitgesloten dat de berekening van dit belastingkrediet zou worden gebaseerd op een eenvoudige raming van het relevante tarief.

37 Vervolgens moet worden vastgesteld dat het inherent is aan het beginsel van de fiscale autonomie van de lidstaten dat deze lidstaten bepalen welk bewijsmateriaal volgens hun nationale stelsel vereist is om in aanmerking te komen voor dit belastingkrediet.

38 Niettemin moeten de lidstaten hun fiscale autonomie uitoefenen met inachtneming van de in het Unierecht neergelegde vereisten, met name de in de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal gestelde vereisten.

39 Dienaangaande heeft het Hof reeds gepreciseerd dat eventuele moeilijkheden bij de vaststelling van de in een andere lidstaat daadwerkelijk betaalde belasting niet een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal kunnen rechtvaardigen (zie reeds aangehaalde arresten Manninen, punt 54, en Test Claimants in the FII Group Litigation, punt 70).

40 In casu moet worden vastgesteld dat een nationale wetgeving als die in het hoofdgeding, volgens welke voor de toekenning van het belastingkrediet de overlegging van een certificaat overeenkomstig het nationale stelsel van de betrokken lidstaat is vereist, zonder dat de aandeelhouder de mogelijkheid heeft om het bedrag van de door de uitkerende vennootschap daadwerkelijk betaalde belasting aan de hand van andere gegevens en relevante informatie te bewijzen, een door artikel 65, lid 3, VWEU verboden verkapte beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt (zie naar analogie arrest van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 72).

41 Stellig volgt uit de rechtspraak dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen een dwingende reden van algemeen belang vormt die een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen, en dat een lidstaat maatregelen mag toepassen die een duidelijke en nauwkeurige controle mogelijk maken van het bedrag van de in een andere lidstaat gemaakte kosten die in die lidstaat mogen worden afgetrokken (zie met name arresten van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer, C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 31, en 10 maart 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 24).

42 Een beperkende maatregel kan echter slechts gerechtvaardigd zijn, indien hij in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, dat wil zeggen dat hij geschikt moet zijn om het ermee nagestreefde doel te bereiken en niet verder mag gaan dan ter bereiking van dit doel nodig is (zie met name arrest van 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punten 55 en 56, en arrest Persche, reeds aangehaald, punt 52).

43 Een regeling van een lidstaat die personen die in die lidstaat onbeperkt belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting en die hebben geïnvesteerd in kapitaalvennootschappen die in een andere lidstaat zijn gevestigd, volstrekt belet bewijsmateriaal voor te leggen dat voldoet aan andere criteria, met name inzake de overlegging, dan de in de wetgeving van de eerste lidstaat voor binnenlandse investeringen neergelegde criteria, zou echter niet alleen in strijd zijn met het beginsel van behoorlijk bestuur, maar zou vooral verder gaan dan hetgeen noodzakelijk is ter bereiking van de doelstelling van doeltreffendheid van de fiscale controles.

44 Op voorhand valt immers niet uit te sluiten dat deze aandeelhouders in staat zijn relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren welke uitgaven in andere lidstaten daadwerkelijk zijn gedaan (zie naar analogie reeds aangehaalde arresten Laboratoires Fournier, punt 25, en Persche, punt 53).

45 Met betrekking tot de bewijslast en de nauwkeurigheid waaraan het bewijsmateriaal moet voldoen dat vereist is om in aanmerking te komen voor een belastingkrediet met betrekking tot de door een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap uitgekeerde dividenden, dient eraan te worden herinnerd dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat de belastingautoriteiten van een lidstaat het recht hebben om van de belastingplichtige de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten om te oordelen of is voldaan aan de in de betrokken wetgeving gestelde voorwaarden voor toekenning van een belastingvoordeel, en bijgevolg of dat voordeel al dan niet moet worden verleend (zie arrest van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, Jurispr. blz. I-305, punt 95 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Deze beoordeling mag niet te formalistisch worden verricht, zodat de overlegging van bewijsstukken die niet zo gedetailleerd zijn als en niet de vorm hebben van het vennootschapsbelastingcertificaat dat is voorgeschreven door de wetgeving van de lidstaat die heffingsbevoegd is met betrekking tot een aandeelhouder die dividenden heeft ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap, maar aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de heffingsbevoegde lidstaat niettemin duidelijk en nauwkeurig kunnen nagaan of is voldaan aan de voorwaarden voor de verkrijging van een belastingvoordeel, door deze autoriteiten als gelijkwaardig aan de overlegging van dit certificaat moet worden beschouwd.

47 De betrokken fiscale autoriteiten kunnen het gewenste belastingvoordeel slechts weigeren indien de betrokken aandeelhouder geen zoals in het voorgaande punt van het onderhavige arrest vermelde informatie verstrekt.

48 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, is de ontbrekende informatiestroom waarmee de belegger wordt geconfronteerd immers geen probleem waarvan de betrokken lidstaat de gevolgen moet dragen (zie arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, reeds aangehaald, punt 98).

49 In het kader van bedoeld arrest, dat betrekking heeft op een vennootschap die dividenden ontvangt, maar ook geldt voor een natuurlijke persoon die zich in dezelfde situatie bevindt, herinnert het Hof overigens aan de werkingssfeer van richtlijn 77/799, die tot doel heeft belastingfraude te voorkomen.

50 Dienaangaande impliceert het feit dat wanneer het gaat om dividenden van in een andere lidstaat dan de lidstaat die een belastingkrediet toekent gevestigde vennootschap, de belastingadministratie van laatstgenoemde lidstaat een beroep kan doen op de bij richtlijn 77/799 ingevoerde regeling van wederzijdse bijstand, niet dat zij de ontvangende vennootschap moet vrijstellen van het bewijs van het bedrag aan belasting dat de uitkerende vennootschap in een andere lidstaat heeft betaald (zie arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, reeds aangehaald, punt 100).

51 Aangezien richtlijn 77/799 voorziet in de mogelijkheid voor nationale belastingautoriteiten om te verzoeken om inlichtingen die zij zelf niet kunnen verkrijgen, kan het gebruik in artikel 2, lid 1, van deze richtlijn van het woord „kan" erop wijzen dat deze autoriteiten weliswaar de mogelijkheid, doch niet de verplichting hebben om de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om inlichtingen te verzoeken. Elke lidstaat dient 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 (arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, reeds aangehaald, punt 101 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Bijgevolg verplicht richtlijn 77/799 deze belastingautoriteiten niet om gebruik te maken van de door deze richtlijn ingevoerde regeling van wederzijdse bijstand wanneer de door een belastingplichtige verstrekte inlichtingen niet volstaan om na te gaan of hij voldoet aan de in de nationale wetgeving gestelde voorwaarden om recht te hebben op een belastingkrediet (zie in die zin arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, reeds aangehaald, punt 102 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Gelet op het voorgaande, moet op de tweede en de derde prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 56 EG en 58 EG, met betrekking tot de nauwkeurigheid waaraan het bewijsmateriaal moet voldoen dat vereist is om een belastingkrediet te verkrijgen met betrekking tot dividenden die worden uitgekeerd door een kapitaalvennootschap die is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de ontvanger van de dividenden onbeperkt belastingplichtig is, zich verzetten tegen de toepassing van een bepaling als § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, vierde zin, sub b, EStG, op grond waarvan het door deze ontvanger voor te leggen bewijsmateriaal even gedetailleerd moet zijn en dezelfde vorm moet hebben als het bewijsmateriaal dat vereist is wanneer de uitkerende vennootschap in de met betrekking tot deze ontvanger heffingsbevoegde lidstaat is gevestigd. De belastingautoriteiten van laatstgenoemde lidstaat hebben het recht van deze ontvanger bewijsstukken te verlangen aan de hand waarvan zij duidelijk en nauwkeurig kunnen nagaan of is voldaan aan de in de nationale wetgeving gestelde voorwaarden voor de verkrijging van een belastingkrediet, zonder dat het hun toekomt een raming te maken van dit belastingkrediet.

Vierde vraag

54 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het doeltreffendheidsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling zoals § 175, lid 2, tweede zin, van de gewijzigde AO juncto artikel 97, § 9, lid 3, EGAO, op grond waarvan, met terugwerkende kracht en zonder dat is voorzien in een overgangsperiode, een persoon die onbeperkt belastingplichtig is in de betrokken lidstaat niet de verrekening kan verkrijgen van de buitenlandse vennootschapsbelasting die is geheven op door een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap aan deze persoon uitgekeerde dividenden tegen overlegging van een certificaat inzake deze belasting overeenkomstig de vereisten van de wetgeving van de eerste lidstaat, of van bewijsstukken aan de hand waarvan zijn belastingautoriteiten duidelijk en nauwkeurig kunnen nagaan of is voldaan aan de voorwaarden voor de verkrijging van dit belastingvoordeel.

55 In dit verband zij er aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak, bij ontbreken van een Unieregeling ter zake, de procedurevoorschriften ter verzekering van de bescherming van de rechten welke de justitiabelen aan het Unierecht ontlenen op grond van het beginsel van procedurele autonomie van de lidstaten, een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat zijn, met dien verstande evenwel dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke nationale situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie arresten van 7 januari 2004, Wells, C-201/02, Jurispr. blz. I-723, punt 67, en 19 september 2006, i-21 Germany en Arcor, C-392/04 en C-422/04, Jurispr. blz. I-8559, punt 57).

56 Met betrekking tot het doeltreffendheidsbeginsel heeft het Hof erkend dat het met het Unierecht verenigbaar is dat in het belang van de rechtszekerheid, waarin zowel de belastingplichtige als de belastingdienst bescherming vindt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht. Dergelijke termijnen kunnen de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten immers niet nagenoeg onmogelijk of buitengewoon moeilijk maken (arrest van 17 november 1998, Aprile, C-228/96, Jurispr. blz. I-7141, punt 19).

57 Voorts heeft het Hof met betrekking tot de terugbetaling van onverschuldigd geïnde nationale heffingen gepreciseerd dat, wanneer de regels voor terugbetaling door het nationale recht met terugwerkende kracht worden gewijzigd, de nieuwe wetgeving volgens het doeltreffendheidsbeginsel een overgangsregeling moet bevatten, zodat de justitiabelen na de vaststelling van die nieuwe wetgeving over een voldoende termijn beschikken voor de indiening van verzoeken om teruggaaf, waartoe zij onder de oude wetgeving gerechtigd waren (zie in die zin arresten van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 38, en 24 september 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Jurispr. blz. I-8003, punt 37).

58 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt echter dat § 175, lid 2, tweede zin, AO juncto artikel 97, § 9, lid 3, EGAO, in de versie van 9 december 2004, het nationale recht met terugwerkende kracht hebben gewijzigd zonder dat een overgangsregeling de betrokken aandeelhouders de mogelijkheid biedt gebruik te maken van hun recht op

een belastingkrediet. Bijgevolg verzet het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen deze wetswijziging, aangezien zij de belastingplichtigen geen redelijke termijn toestaat om gedurende een overgangsperiode gebruik te maken van hun recht op een belastingkrediet. Het staat aan de verwijzende rechter om deze termijn vast te stellen om de aandeelhouders de mogelijkheid te bieden gebruik te maken van deze rechten door de overlegging van een vennootschapsbelastingcertificaat in de zin van de nationale wetgeving of van de in punt 54 van het onderhavige arrest bedoelde bewijsstukken.

59 Uit het bovenstaande volgt dat op de vierde prejudiciële vraag dient te worden geantwoord dat het doeltreffendheidsbeginsel zich verzet tegen een nationale regeling zoals § 175, lid 2, tweede zin, van de gewijzigde AO juncto artikel 97, § 9, lid 3, EGAO, zoals gewijzigd, op grond waarvan, met terugwerkende kracht en zonder dat is voorzien in een overgangstermijn, niet de verrekening kan worden verkregen van de buitenlandse vennootschapsbelasting die is geheven op door een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap uitgekeerde dividenden tegen overlegging van een certificaat inzake deze belasting overeenkomstig de wetgeving van de lidstaat waar de ontvanger van deze dividenden onbeperkt belastingplichtig is, of van bewijsstukken aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van deze lidstaat duidelijk en nauwkeurig kunnen nagaan of is voldaan aan de voorwaarden voor de verkrijging van een belastingvoordeel. Het staat aan de verwijzende rechter om te bepalen wat de redelijke termijn is voor de overlegging van dit certificaat of deze bewijsstukken.

Kosten

60 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Voor de berekening van het bedrag van het belastingkrediet waarop een in een lidstaat onbeperkt belastingplichtige aandeelhouder recht heeft voor door een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap uitgekeerde dividenden verzetten de artikelen 56 EG en 58 EG, indien het krachtens de wetgeving van de eerste lidstaat vereiste bewijsmateriaal niet wordt voorgelegd, zich tegen de toepassing van een bepaling als § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, van het Einkommensteuergesetz van 7 september 1990, zoals gewijzigd bij de wet van 13 september 1993, op grond waarvan de op buitenlandse dividenden geheven vennootschapsbelasting met de inkomstenbelasting van de aandeelhouder wordt verrekend ten belope van het gedeelte van de vennootschapsbelasting op door vennootschappen van de eerste lidstaat uitgekeerde brutodividenden.**

   Het belastingkrediet moet worden berekend op basis van het voor de uitgekeerde winst geldende vennootschapsbelastingtarief voor de uitkerende vennootschap volgens het recht van haar lidstaat van vestiging, met dien verstande dat het te verrekenen bedrag niet hoger mag zijn dan het bedrag van de inkomstenbelasting die moet worden betaald op de dividenden die de ontvangende aandeelhouder heeft ontvangen in de lidstaat waar hij onbeperkt belastingplichtig is.

2) **Met betrekking tot de nauwkeurigheid waaraan het bewijsmateriaal moet voldoen dat vereist is om een belastingkrediet te verkrijgen met betrekking tot dividenden die worden uitgekeerd door een kapitaalvennootschap die is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de ontvanger van de dividenden onbeperkt belastingplichtig is, verzetten de artikelen 56 EG en 58 EG zich tegen de toepassing van een bepaling als § 36, lid 2, tweede zin, punt 3, vierde zin, sub b, van het Einkommensteuergesetz van 7 september 1990, zoals gewijzigd bij de wet van 13 september 1993, op grond waarvan het door deze ontvanger voor te leggen bewijsmateriaal even gedetailleerd moet zijn**

en dezelfde vorm moet hebben als het bewijsmateriaal dat vereist is wanneer de uitkerende vennootschap in de met betrekking tot deze ontvanger heffingsbevoegde lidstaat is gevestigd.

De belastingautoriteiten van laatstgenoemde lidstaat hebben het recht van deze ontvanger bewijsstukken te verlangen aan de hand waarvan zij duidelijk en nauwkeurig kunnen nagaan of is voldaan aan de in de nationale wetgeving gestelde voorwaarden voor de verkrijging van een belastingkrediet, zonder dat het hun toekomt een raming te maken van dit belastingkrediet.

3) **Het doeltreffendheidsbeginsel verzet zich tegen een nationale regeling zoals § 175, lid 2, tweede zin, van de Abgabenordnung, gewijzigd bij het Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, juncto artikel 97, § 9, lid 3, van het Einführungsgesetz zur Abgabenordnung van 14 december 1976, zoals gewijzigd, op grond waarvan, met terugwerkende kracht en zonder dat is voorzien in een overgangstermijn, niet de verrekening kan worden verkregen van de buitenlandse vennootschapsbelasting die is geheven op door een in een andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap uitgekeerde dividenden tegen overlegging van een certificaat inzake deze belasting overeenkomstig de wetgeving van de lidstaat waar de ontvanger van deze dividenden onbeperkt belastingplichtig is, of van bewijsstukken aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van deze lidstaat duidelijk en nauwkeurig kunnen nagaan of is voldaan aan de voorwaarden voor de verkrijging van een belastingvoordeel. Het staat aan de verwijzende rechter om te bepalen wat de redelijke termijn is voor de overlegging van dit certificaat of deze bewijsstukken.**

ondertekeningen