CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL S. ALBER van 10 mei 2001 [1]

I — Inleiding

1. Met de onderhavige prejudiciële vraag verzoekt het Dioikitiko Protodikeio Athinon (administratieve rechtbank in eerste aanleg) het Hof om uitlegging van artikel 5, lid 1, van de richtlijn betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten. De verwijzende rechter wenst te vernemen of er sprake is van een volgens dit artikel verboden bronbelasting, wanneer naar Grieks inkomstenbelastingrecht bij de winstuitkering aan een (niet in Griekenland gevestigde) moedermaatschappij voor deze winsten bepaalde fiscale vrijstellingen wegvallen die, wanneer deze winsten bij de uitkerende vennootschap waren gebleven, toepassing hadden gevonden, zodat bij uitkering een zwaardere fiscale last op de uitkerende vennootschap drukt.

II — Rechtskader

A — *Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (hierna: „richtlijn")* [2]

2. De relevante bepalingen van de richtlijn luiden:

„*Artikel 1*

(1) Elke lidstaat past deze richtlijn toe:

— op uitkeringen van winst die door vennootschappen van deze staat zijn ontvangen van hun dochterondernemingen uit andere lidstaten;

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — PB L 225, blz. 6.

— op winst die door vennootschappen van deze staat is uitgekeerd aan vennootschappen van andere lidstaten, waarvan zij dochteronderneming zijn.

(2) [...]

[...]

Artikel 5

(1) De door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt, althans wanneer laatstgenoemde een minimumdeelneming van 25 % bezit in het kapitaal van de dochteronderneming, van bronbelasting vrijgesteld.

(2) - (4) [...]

[...]

Artikel 7

(1) ‚Bronbelasting' in de zin van deze richtlijn omvat niet de vervroegde betaling of vooruitbetaling (voorheffing) van de vennootschapsbelasting aan de lidstaat waarin de dochteronderneming is gevestigd, die in samenhang met een uitkering van winst aan de moedermaatschappij wordt verricht.

(2) Deze richtlijn laat onverlet de toepassing van nationale of verdragsbepalingen, die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden, in het bijzonder van de bepalingen betreffende de betaling van belastingkredieten aan de gerechtigde tot de dividenden."

B — *Het Griekse recht*

3. Artikel 106 van het wetboek inkomstenbelasting — wet nr. 2238/94 — luidt als volgt:

„(1) Wanneer de inkomsten van rechtspersonen [...] mede bestaan uit dividend of winst uit deelneming in andere vennootschappen, waarvan de winst is belast overeenkomstig het bepaalde in dit artikel of in artikel 10, worden die inkomsten voor de berekening van de belastbare winst van de rechtspersoon van de zuivere totale winst afgetrokken. In het geval echter dat tot de

zuivere winst van een Griekse naamloze vennootschap [...], behalve dividend en winst uit deelneming in andere vennootschappen als bovenbedoeld, ook inkomsten behoren waarvoor een bijzondere regeling geldt, leidend tot het tenietgaan van de belastingschuld, of niet-belastbare inkomsten *en bovendien een winstuitkering plaatsvindt* [cursivering van auteur], wordt voor de bepaling van de uitgekeerde winst die overeenkomt met de inkomsten bedoeld in de leden 2 en 3 van dit artikel, de totale zuivere winst in aanmerking genomen zoals deze op de balans van de betrokken rechtspersonen verschijnt.

2. Wanneer de zuivere winst, zoals deze verschijnt op de balans van [...] Griekse naamloze vennootschappen [...], ook niet-belastbare inkomsten omvat, wordt voor de bepaling van de belastbare winst van de rechtspersoon bij die zuivere winst opgeteld het gedeelte aan niet-belastbare inkomsten dat begrepen is in de op ongeacht welke wijze uitgekeerde winst, na herleiding van dat bedrag tot een brutobedrag door bijtelling van de daaraan toe te rekenen belasting. [...]

3. Het bepaalde in het voorgaande lid is eveneens van toepassing in geval van winstuitkering door [...] Griekse naamloze vennootschappen [...], waarvan de winst ook winst omvat die voor eigen rekening volgens een bijzondere regeling is berekend of belast."

C — *De op 16 juli 1981 te Athene getekende overeenkomst inzake dubbele belasting tussen de Helleense Republiek en het Koninkrijk der Nederlanden*

4. Artikel 10 van de overeenkomst inzake dubbele belasting luidt als volgt:

„(1) Dividenden betaald door een lichaam dat inwoner is van een van de staten aan een inwoner van de andere staat mogen in die andere staat worden belast.

(2) Deze dividenden mogen echter ook in de staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is, overeenkomstig de wetgeving van die staat worden belast maar indien de genieter de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden is, mag de aldus geheven belasting niet overschrijden:

a) [...]

b) met betrekking tot dividenden betaald door een lichaam dat inwoner is van Griekenland aan een inwoner van Nederland 35 % van het brutobedrag van de dividenden.

(3) - (5) [...]"

III — De feiten

5. Verzoekster, de naamloze vennootschap Athinaïki Zythopoiia AE, produceert en verhandelt bier. Zij is gevestigd te Aigaleo (Attica). 92,17 % van haar kapitaal is in handen van de Nederlandse vennootschap Amstel International.

6. In 1996 had Athinaïki Zythopoiia inkomsten die in Griekenland in beginsel zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting, maar die omdat zij winst aan Amstel International had uitgekeerd toch aan inkomstenbelasting zijn onderworpen.

7. Athinaïki Zythopoiia heeft de volgende bedragen aangegeven:

1) een bedrag aan niet-belastbare inkomsten van 2 391 600 073 GRD dat afkomstig uit:

   a) winst verkregen uit de koop en verkoop van aandelen in beleggingsfondsen (artikel 48, lid 3, van wet nr. 1969/91) ten bedrage van 2 082 270 518 GRD; verschuldigde belasting: 540 405 967 GRD,

   b) de reductie van 5 % die haar is toegekend als gevolg van de betaling ineens van de inkomstenbelasting over 1996 ten bedrage van 309 329 555 GRD; verschuldigde belasting: 80 279 452 GRD, alsmede

2) aan een bijzondere belasting onderworpen inkomsten uit rente op beleggingen bij kredietinstellingen (artikel 12, leden 1 en 2, van wet nr. 2238/1994) ten bedrage van 1 170 631 283 GRD; verschuldigde belasting: 173 606 134 GRD.

8. Athinaïki Zythopoiia stelt dat van het extra belastingbedrag van in totaal 794 291 553 GRD, dat werd geheven over haar niet-belastbare en over haar aan een bijzondere belasting onderworpen inkomsten over 1997, een deelbedrag van 738 384 406 GRD onverschuldigd was betaald. Dit deelbedrag bestond uit 92,17 % van de belasting over de winstuitkering aan Amstel en uit het gehele bedrag van 80 279 452 GRD voor de (hierboven sub b genoemde) reductie van 5 %.

9. Volgens verzoekster moet dit deelbedrag aan haar worden terugbetaald, omdat de regeling van artikel 106, leden 2 en 3, van wet nr. 2238/1994 voorziet in een belasting die, enkel doordat zij is gekoppeld aan winstuitkering, een „bronbelasting" vormt en in strijd is met artikel 5, lid 1, van de richtlijn. Volgens de Griekse regeling wordt de uitgekeerde winst volledig belast, ook al komt een deel ervan uit bronnen die, zonder winstuitkering, als niet-belastbare of volgens een bijzondere regeling als belastbare inkomsten gelden.

IV — Prejudiciële vraag

10. Derhalve stelt het Dioikitiko Protodikeio Athinon het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) de volgende prejudiciële vraag:

„Is sprake van ‚bronbelasting' in de zin van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990, wanneer een bepaling van nationaal recht voorschrijft dat bij winstuitkering door een dochteronderneming — een naamloze of soortgelijke vennootschap — aan haar moedermaatschappij, voor de bepaling van de belastbare winst van de dochteronderneming de totale zuivere winst van deze laatste in aanmerking wordt genomen, met inbegrip van niet-belastbare inkomsten en inkomsten waarvoor een bijzondere regeling geldt, leidend tot het tenietgaan van de belastingschuld, ofschoon die twee categorieën inkomsten op basis van de nationale wetgeving niet belastbaar zouden zijn wanneer zij bij de dochteronderneming bleven en niet aan de moedermaatschappij werden uitgekeerd?"

V — Analyse

A — *Uitlegging van artikel 5, lid 1, van de richtlijn*

Argumenten van partijen

11. Volgens de Griekse regering corrigeert de richtlijn het beginsel van de territoriale belastingheffing, in de eerste plaats om te voorkomen dat grensoverschrijdende deelnemingen in vennootschappen worden benadeeld ten opzichte van Griekse deelnemingen, en in de tweede plaats om een uit het oogpunt van de mededinging neutraal belastingstelsel in het leven te roepen. Doel van de richtlijn is dubbele belasting te voorkomen. Daarom worden uitgekeerde winsten ofwel bij de moedermaatschappij belast, ofwel kan de moedermaatschappij de door de dochtermaatschappij betaalde belasting van haar belasting aftrekken.

12. De richtlijn voorziet niet in vrijstelling van belasting. Artikel 4 van de richtlijn gaat er namelijk van uit dat de dochtermaatschappij wordt belast, en artikel 5, lid 1, van de richtlijn sluit bronbelasting alleen bij winstuitkering uit.

13. Volgens de Griekse regering vormt de betwiste regeling geen bronbelasting, maar een onderdeel van de inkomstenbelasting van de dochteronderneming. Zij wijst erop dat de wet bronbelasting over de winstuitkering uitdrukkelijk uitsluit. De betwiste regeling van de inkomstenbelasting kan onmogelijk als bronbelasting over de winstuitkering worden beschouwd.

14. Athinaïki Zythopoiia en de Commissie beschouwen de betwiste belastingbepalingen op grotendeels overeenstemmende gronden als een verboden bronbelasting.

15. De richtlijn beoogt de belastingneutraliteit te verzekeren om de belastingdruk op grensoverschrijdende samenwerking te verminderen en aldus de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal te bevorderen.

16. Het begrip „bronbelasting" wordt niet gedefinieerd. Artikel 7, lid 1, van de richtlijn stelt enkel vast wat zij niet omvat. Aangezien artikel 5, lid 1, van de richtlijn de gemeenschapsburgers evenwel een recht toekent, moet deze bepaling ruim worden uitgelegd. Uitzonderingen daarentegen moeten eng worden uitgelegd. De kwalificatie van de belastingheffing naar nationaal recht is irrelevant. Er behoeft enkel te worden nagegaan of zij aan de voorwaarden voldoet om als bronbelasting te gelden.

17. De betwiste belastingbepalingen leiden tot een bijzondere belastingheffing bij winstuitkering. De winstuitkering vormt immers de aanleiding tot de belastingheffing. Ofschoon de belastingheffing als een onderdeel van de inkomstenbelasting van de uitkerende vennootschap geldt, gaat het dus om een bronbelasting.

18. De afwijking van artikel 7, lid 1, van de richtlijn is hier niet van toepassing, omdat het niet om een vervroegde betaling of vooruitbetaling (voorheffing), maar om een eindheffing gaat.

19. De fiscale soevereiniteit van de lidstaten staat niet in de weg aan de toepassing

van artikel 5, lid 1, van de richtlijn, aangezien deze soevereiniteit conform het gemeenschapsrecht moet worden uitgeoefend.

20. Ter terechtzitting voerde de vertegenwoordigster van de Commissie als extra argument voor de kwalificatie van de belastingheffing als belasting van winstuitkering aan, dat in het kader van de heffing geen rekening wordt gehouden met de verliesoverdracht door de uitkerende onderneming.

Beoordeling

21. Aan de voorwaarden voor toepassing van de richtlijn is voldaan. Athinaïki Zythopoiia en Amstel zijn vennootschappen in de zin van artikel 2. Athinaïki Zythopoiia is een dochteronderneming van Amstel, aangezien Amstel meer dan 25 % van haar kapitaal bezit (artikel 3, lid 1, sub a en b). Athinaïki Zythopoiia keert winst uit aan Amstel (artikel 1, tweede streepje).

22. De afwijking voor Griekenland krachtens artikel 5, lid 2, van de richtlijn geldt intussen niet meer.

23. Bijgevolg moet worden nagegaan of de betwiste regeling als een bronbelasting in de zin van artikel 5, lid 1, van de richtlijn kan worden aangemerkt. Het begrip bronbelasting wordt in de richtlijn niet gedefinieerd. In het arrest Epson was het Hof reeds in de gelegenheid de richtlijn in dit opzicht uit te leggen:

„Zoals met name uit de derde overweging van de considerans blijkt, beoogt de richtlijn 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 communautair niveau te vergemakkelijken. Aldus bepaalt artikel 5, lid 1, van de richtlijn dat ter voorkoming van dubbele belasting de winstuitkering in de staat van de dochteronderneming is vrijgesteld van bronbelasting.

[...]

Teneinde te beoordelen of de heffing [...] (van belasting) op uitgekeerde winsten onder artikel 5, lid 1, van de richtlijn valt, moet inzonderheid te rade worden gegaan met de bewoordingen van die bepaling. Het daarin opgenomen begrip ‚inhouding aan de bron' is niet beperkt tot nauwkeurig bepaalde soorten van nationale belastingen. In het bijzonder worden in artikel 2, sub c, van de richtlijn, met het oog op de aanwijzing van de vennootschappen van de lidstaten die geacht worden binnen de wer-

kingssfeer van de richtlijn te vallen, de nationale belastingen genoemd waaraan die vennootschappen normaal zijn onderworpen [...]. Toch mag daaruit niet worden afgeleid, dat andere belastingen met dezelfde werking geoorloofd zijn, te meer omdat in artikel 2, in fine, uitdrukkelijk sprake is van ‚enige andere belasting die in de plaats zou treden van een van bovengenoemde belastingen'. [3]"

24. Voor de toepassing van artikel 5, lid 1, van de richtlijn is de naam van de nationale belastingregeling of de fiscale regeling waarin zij is ingedeeld dus niet van belang, doch alleen het effect ervan.

25. Nog duidelijker wordt het begrip bronbelasting wanneer in overweging wordt genomen dat het in het internationaal fiscaal conflictenrecht als de tegenhanger van het beginsel van de belasting op het wereldinkomen geldt. Het betreft hier dus de heffing van lokale belastingen op de lokale inkomsten van niet-ingezetenen. Bij de uitkering van bedrijfswinst aan niet-ingezetenen (maar ook aan ingezetenen) geschiedt de inhouding van bronbelasting doordat de uitkerende onderneming van de uitkering de belasting inhoudt en deze rechtstreeks afdraagt. Wanneer de ontvangers van de uitkering op nationaal niveau over hun volledige inkomen worden belast, wordt gewoonlijk bij de vaststelling van hun totale belastingschuld rekening gehouden met broninhouding.

26. Wanneer de ontvangers daarentegen niet op het nationaal grondgebied woonachtig zijn en dus alleen in hun woonplaats over hun volledige wereldinkomen worden belast, wordt daarmee gewoonlijk geen rekening gehouden. In de praktijk moeten zij dan over dezelfde inkomsten dubbel belasting betalen. Om de cumulatie van bronbelasting en belasting op het wereldinkomen te voorkomen of althans te beperken, sluiten de staten dikwijls overeenkomsten inzake dubbele belasting. De richtlijn streeft exact hetzelfde doel na. Volgens de door het Hof verlangde ruime uitlegging omvat het begrip „bronbelasting" dus iedere fiscale regeling die tot gevolg heeft dat belasting wordt geheven over de winstuitkering door een nationale dochteronderneming aan een buitenlandse moedermaatschappij. De concrete naam of vorm van de belasting is irrelevant.

27. Bronbelasting daarentegen moet worden onderscheiden van de belasting op de activiteit van de nationale dochteronderneming. Op deze belasting heeft de richtlijn in beginsel geen betrekking. Ook in dit kader mag een lidstaat evenwel geen regelingen invoeren die in de praktijk neerkomen op een bronbelasting. Binnen de werkingssfeer van de richtlijn zijn dus alle fiscale regelingen verboden die aan winst-

3 — Arrest van 8 juni 2000, Epson Europe, C-375/98, Jurispr. blz. I-4243, punten 20 e.v.

uitkering bijzondere fiscale lasten verbinden, welke zonder uitkering niet zouden ontstaan. In de praktijk wordt uitkering van de winst aldus gelijk gesteld met reservering ervan. [4]

28. In het arrest Epson is het Hof er derhalve van uitgegaan dat

— het belastbare feit de uitkering van dividenden of van andere opbrengsten van waardepapieren is,

— de grondslag van die belasting de opbrengst van die waardepapieren is en

— de belastingplichtige de houder van die waardepapieren is. [5]

29. In casu wordt de belastingdruk alleen verhoogd omdat verzoekster haar winsten uitkeert. Er is dus sprake van een vergelijkbaar belastbaar feit.

30. De belastinggrondslag voor die verhoogde belastingdruk is de uitgekeerde winst, aangezien de voor een belastingvermindering in acht te nemen bedragen worden gereduceerd in verhouding tot het uitgekeerde aandeel van de winst.

31. In casu is de belastingplichtige evenwel niet degene die het aandeel in de uitkerende vennootschap bezit. De belastingverhoging treft formeel de uitkerende vennootschap waarvan de inkomstenbelasting wordt verhoogd. Anders dan in de zaak Epson klaagt hier dus niet de in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij, maar de dochtermaatschappij die gevestigd is in de lidstaat waar de belasting wordt geheven.

32. Dat de fiscale last op de dochteronderneming rust, is evenwel niet beslissend. Het economisch effect van een belasting van de dochteronderneming komt overeen met dat van de belasting van de moedermaatschappij, aangezien de belasting — zoals kenmerkend is voor bronbelasting — door de uitkerende vennootschap wordt ingehouden en rechtstreeks wordt betaald.

33. Deze analyse wordt bevestigd door het argument van de Commissie dat de betrokken regeling geen rekening houdt met een verliesoverdracht uit voorgaande jaren,

4 — Zie J. Förster en A. Schollmeier, „Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung", in: Dieter Birk, *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe Herne, 1995, § 30, Randnummer 131.

5 — Arrest Epson (aangehaald in voetnoot 3, punt 23).

terwijl zulks in het kader van de vennootschapsbelasting gewoonlijk wel het geval is.

34. Bijgevolg moeten de regelingen die tot belastingverhoging leiden, worden gelijkgesteld met belasting aan de bron en zijn zij onverenigbaar met artikel 5 van de richtlijn.

B — *De overeenkomst inzake dubbele belasting tussen Griekenland en Nederland*

Argumenten van partijen

35. De Griekse regering beroept zich op de overeenkomst inzake dubbele belasting tussen Griekenland en Nederland, volgens welke dividenden die voortvloeien uit deelneming van een buitenlandse vennootschap in een Griekse vennootschap, in Griekenland worden belast. Artikel 7, lid 2, van de richtlijn staat zulks toe.

36. Ter terechtzitting pleitte een vertegenwoordiger van Athinaïki Zythopoiia voor een enge uitlegging van artikel 7, lid 2, van de richtlijn, omdat het een afwijking inhoudt van de algemene beginselen van de richtlijn.

37. Onder verwijzing naar het aanhangige prejudiciële verzoek in de zaak Océ van de Grinten [6] wees hij ook op twijfel aan de rechtmatigheid van artikel 7, lid 2, van de richtlijn, nu het Parlement over deze bepaling niet is gehoord en de overwegingen van de considerans ze niet verduidelijken.

38. Ter terechtzitting wees de vertegenwoordigster van de Commissie op de voorrang van het gemeenschapsrecht op een overeenkomst tussen lidstaten. Derhalve kan de overeenkomst inzake dubbele belasting het verbod van bronbelasting in zijn werking niet beperken.

Beoordeling

39. Volgens artikel 7, lid 2, van de richtlijn laat zij de toepassing onverlet van nationale of verdragsbepalingen die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden.

6 — Zaak C-58/01.

40. Deze bepaling omvat zowel nationale als volkenrechtelijke bepalingen. Het is duidelijk dat niet iedere nationale bepaling binnen de werkingssfeer van deze afwijking kan vallen, aangezien het verbod van bronbelasting anders iedere praktische werking ontbeert. Er moet daarentegen naar de concrete rechtsgevolgen van de nationale bepalingen worden gekeken. Alleen bepalingen die rechtstreeks strekken tot voorkoming van dubbele belasting blijven dus onverlet.

41. Daaruit dient te worden geconcludeerd dat ook niet elke regeling van een overeenkomst inzake dubbele belasting tussen lidstaten van de Gemeenschap onverlet blijft, maar alleen de bepalingen die concreet strekken tot voorkoming van dubbele belasting. Bepalingen die enkel onderdeel vormen van de belangencompensatie tussen de betrokken staten met het oog op de toewijzing van de desbetreffende belastinginkomsten, maar niet rechtstreeks dubbele belasting voorkomen, vallen daarentegen buiten de werkingssfeer van artikel 7, lid 2, van de richtlijn.

42. Krachtens de door Griekenland genoemde overeenkomst inzake dubbele belasting mag Griekenland op dividenden van Griekse vennootschappen, die aan een inwoner van Nederland worden betaald, een belasting tot 35 % van het brutobedrag heffen. Voor Griekenland kan dit een voorwaarde zijn geweest om een overeenkomst inzake dubbele belasting met Nederland te sluiten. Deze regeling draagt evenwel niet rechtstreeks bij tot voorkoming van dubbele belasting. Derhalve vindt artikel 7, lid 2, van de richtlijn hier geen toepassing.

43. Aangezien artikel 7, lid 2, van de richtlijn dus geen enkele invloed heeft op het antwoord op de prejudiciële vraag, is het niet noodzakelijk vooruit te lopen op de procedure in de zaak Océ van der Grinten en een standpunt over de rechtmatigheid van artikel 7, lid 2, van de richtlijn te bepalen.

C — *Toepassing van de fundamentele vrijheden*

44. Aangezien de rechtstreekse werking van artikel 5, lid 1, van de richtlijn reeds tot beantwoording van de prejudiciële vraag leidt en de prejudiciële vraag niet de toepassing van de fundamentele vrijheden betreft, behoeft in casu geen standpunt over de toepassing van de fundamentele vrijheden te worden bepaald.

VI — Beperking van de werking van het arrest in de tijd

Argumenten van partijen

45. Ter terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van de Griekse regering verzocht de terugwerkende kracht van het arrest uit te sluiten, indien wordt vastgesteld dat het gemeenschapsrecht zich verzet tegen een belasting als die welke aan het hoofdgeding ter grondslag ligt. Als motivering wees hij op de aanzienlijke kosten die bij teruggaaf van de geheven belasting zijn te vrezen.

46. Athinaïki Zythopoiia wijst een beperking van de werking van het arrest in de tijd af. Er is geen reden om de Griekse staat onrechtmatig geïnde belastingen te laten behouden. Wat procedures betreft die bij rechters of bestuursorganen aanhangig zijn, of in gevallen waarin een dergelijk beroep nog mogelijk is mag de terugwerkende kracht in geen geval worden beperkt.

Beoordeling

47. De uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 177 EG-Verdrag verleende bevoegdheid aan een voorschrift van gemeenschapsrecht geeft, verklaart en preciseert de betekenis en strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast. Hieruit volgt, dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn totstandgekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht. [7]

48. Het Hof beperkt evenwel de terugwerkende kracht van prejudiciële beslissingen, wanneer de rechtssituatie vóór de uitspraak van het arrest op zijn minst onduidelijk was en zware — vooral financiële — gevolgen voor in het verleden te goeder trouw ontstane rechtsverhoudingen zijn te vrezen. [8] Bij de financiële gevolgen gaat het veelal om de begrotingen van de betrokken lidstaten, maar in het kader van deze tweede voorwaarde lijkt bijzonder belang te worden gehecht aan het aantal betrokken

7 — Arrest van 13 februari 1996, Bautiaa en Société française maritime (C-197/94 en C-252/94, Jurispr. blz. I-505, punt 47); zie ook arrest van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 57, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 — Arresten van 8 april 1976, Defrenne (C-43/75, Jurispr. blz. 455, punten 71-73 e.v.), 2 februari 1988, Blaizot (24/86, Jurispr. blz. 379, punten 31 e.v.), 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punten 143 e.v.), 4 mei 1999, Sürül (C-262/96, Jurispr. blz. I-2685, punten 109 e.v.) en arrest EKW en Wein & Co (aangehaald in voetnoot 7, punten 58 e.v.).

rechtsverhoudingen en de mogelijke gevolgen ten nadele van particulieren. [9] Overigens heeft het Hof verklaard dat de werking van een arrest waarbij op een verzoek om uitlegging wordt beslist, slechts bij hoge uitzondering kan worden beperkt. [10]

49. In casu valt geen nadeel voor particulieren te vrezen. Niet uitgesloten lijkt evenwel dat de toepassing van het voorgestelde antwoord op de prejudiciële vraag voor het verleden voor de Griekse staat aanzienlijke financiële lasten meebrengt.

50. Wat de duidelijkheid van de rechtssituatie betreft, moet worden vastgesteld dat de aan de prejudiciële vraag ten grondslag liggende Griekse regeling werd vastgesteld in 1994, dat wil zeggen na afloop van de omzettingstermijn van de richtlijn op 1 januari 1992.

51. Griekenland moest dus reeds ten tijde van de vaststelling van de betrokken regeling artikel 5, lid 1, van de richtlijn naleven. Hoewel het daarin gebruikte begrip bronbelasting op zichzelf niet gemakkelijk te begrijpen is, was het echter fiscaal gezien ook in 1994 reeds duidelijk dat een belasting waarbij de winstuitkering als belastbaar feit geldt, het risico inhield van overtreding van het verbod van bronbelasting.

52. Evenmin was er enige reden om erop te vertrouwen dat de betrokken regeling niet uitdrukkelijk als bronbelasting, maar als een onderdeel van de inkomstenbelasting van de uitkerende vennootschap werd ingedeeld. Het is een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht dat niet de naam van een regeling, maar alleen haar praktisch effect beslissend is voor de beoordeling ervan.

53. Griekenland zou zich dus alleen dan hebben kunnen beroepen op een onduidelijkheid van de strekking van artikel 5, lid 1, van de richtlijn, indien het zich had vergewist van de verenigbaarheid van de betrokken regeling met dit artikel — bijvoorbeeld door een voorafgaand verzoek aan de Commissie. [11] De Griekse regering

9 — Arrest Defrenne, punten 71-73 e.v. en Bosman, punt 143 (beide aangehaald in voetnoot 8).

10 — Arrest Bautiaa en Société française maritime, (aangehaald in voetnoot 7, punt 48).

11 — Zie arrest Defrenne, punten 71-73, en Blaizot, punt 32 (beide aangehaald in voetnoot 8) alsook het arrest EKW en Wein & Co (aangehaald in voetnoot 7, punt 58) waarin het Hof de terugwerkende kracht van zijn arrest telkens beperkte wegens een voor misverstand vatbaar gedrag van de Commissie, de Raad of de lidstaten met betrekking tot de rechtssituatie.

heeft evenwel niets aangevoerd waaruit blijkt dat zij zich heeft vergewist van de verenigbaarheid van de betrokken regeling met de richtlijn.

54. Aangezien de terugwerkende kracht van arresten van het Hof slechts bij hoge uitzondering mag worden beperkt, is er dan ook geen reden om tot een dergelijke beperking te beslissen.

VII — Conclusie

55. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Er is sprake van bronbelasting in de zin van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, wanneer een bepaling van nationaal recht voorschrijft, dat bij winstuitkering door een dochteronderneming — een naamloze of soortgelijke vennootschap — aan haar moedermaatschappij, voor de bepaling van de belastbare winst van de dochteronderneming de totale door haar gerealiseerde zuivere winst, met inbegrip van niet-belastbare inkomsten en inkomsten waarvoor een bijzondere regeling geldt, leidend tot het tenietgaan van de belastingschuld, weer in de belastinggrondslag moet worden opgenomen, ofschoon die twee categorieën inkomsten op basis van de nationale wetgeving niet belastbaar zouden zijn wanneer zij bij de dochteronderneming bleven en niet aan de moedermaatschappij werden uitgekeerd."