ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

8 maart 2001 *

In de gevoegde zaken C-397/98 en C-410/98,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Verenigd Koninkrijk), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Metallgesellschaft Ltd e.a. (C-397/98),

Hoechst AG,

Hoechst (UK) Ltd (C-410/98)

en

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 6 en 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 12 en 43 EG), artikel 58 EG-Verdrag (thans artikel 48 EG) en/of 73 B EG-Verdrag (thans artikel 56 EG),

* Procestaal: Engels.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: A. La Pergola, kamerpresident, M. Wathelet (rapporteur), D. A. O. Edward, P. Jann en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: N. Fennelly,
griffier: L. Hewlett, administrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Metallgesellschaft Ltd e.a., vertegenwoordigd door J. Gardiner, QC, en F. Fitzpatrick, barrister, geïnstrueerd door Slaughter and May, solicitors,

— Hoechst AG en Hoechst (UK) Ltd, vertegenwoordigd door M. Barnes, QC, geïnstrueerd door Slaughter and May, solicitors,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins als gemachtigde, bijgestaan door D. Wyatt, QC, en R. Singh, barrister,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. A. Fierstra als gemachtigde,

— de Finse regering, vertegenwoordigd door H. Rotkirch en T. Pynnä als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal, H. Michard en M. Patakia als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Metallgesellschaft Ltd e.a., vertegenwoordigd door J. Gardiner en F. Fitzpatrick; Hoechst AG en Hoechst (UK) Ltd, vertegenwoordigd door M. Barnes; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door G. Amodeo als gemachtigde, bijgestaan door D. Wyatt; de Duitse regering, vertegenwoordigd door B. Muttelsee-Schön als gemachtigde; de Franse regering, vertegenwoordigd door S. Seam als gemachtigde; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. A. Fierstra, en de Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en H. Michard, ter terechtzitting van 25 mei 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 september 2000,

het navolgende

Arrest

1 Bij twee beschikkingen van 2 oktober 1998, ingekomen bij het Hof op respectievelijk 6 november (C-397/98) en 17 november (C-410/98) daaraanvolgend, heeft de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) vijf prejudiciële vragen

gesteld over de uitlegging van de artikelen 6 en 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 12 en 43 EG), artikel 58 EG-Verdrag (thans artikel 48 EG) en/of 73 B EG-Verdrag (thans artikel 56 EG).

2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van procedures ingesteld door Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG en The Metal and Commodity Company Ltd (hierna: „Metallgesellschaft e.a.") (zaak C-397/98) respectievelijk Hoechst AG en Hoechst (UK) Ltd (hierna: „Hoechst e.a.") (zaak C-410/98) tegen de Commissioners of Inland Revenue ter zake van de verplichting voor in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen, over de aan hun moedermaatschappijen uitgekeerde dividenden vennootschapsbelasting bij wege van voorheffing te voldoen.

Het nationale recht

3 Ingevolge de bepalingen van deel I van de Income and Corporation Taxes Act 1988 (hierna: „ICTA") is elke in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap alsook elke buiten het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap die in het Verenigd Koninkrijk een economische activiteit uitoefent via een filiaal of agentschap, over de in een boekjaar behaalde winst belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting („corporation tax").

4 Overeenkomstig Section 12 van de ICTA beslaat een boekjaar in de regel twaalf maanden. Voor de boekjaren die vóór 1 oktober 1993 zijn afgesloten, kan de belastingplichtige kiezen voor betaling van de vennootschapsbelasting negen maanden na afsluiting van het boekjaar of een maand na vaststelling van de aanslag over dat boekjaar. Voor de boekjaren afgesloten na 1 oktober 1993 moet de vennootschapsbelasting negen maanden en een dag na afsluiting van het boekjaar worden betaald.

Voorheffing op de vennootschapsbelasting („advance corporation tax")

5 Volgens Section 14 van de ICTA is elke in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap die overgaat tot bepaalde uitkeringen, zoals de betaling van dividend aan de aandeelhouders, verplicht om een voorheffing op de vennootschapsbelasting („advance corporation tax"; hierna: „ACT") te voldoen over het bedrag of de waarde van de uitkering.

6 De ACT wordt niet ingehouden op het dividend, dat dus volledig wordt uitgekeerd. Het is vennootschapsbelasting ten laste van de uitkerende vennootschap, die vooruit wordt betaald en vervolgens verrekend met de uiteindelijk over dat boekjaar verschuldigde vennootschapsbelasting („mainstream corporation tax"; hierna: „MCT").

7 Elke vennootschap moet in beginsel per kwartaal aangifte doen van het bedrag van alle in deze periode verrichte uitkeringen, met vermelding van de ter zake verschuldigde ACT. Binnen veertien dagen na afloop van het kwartaal waarin de uitkering is gedaan, moet de ACT hierover worden voldaan.

8 Een vennootschap die ACT heeft afgedragen ter zake van een uitkering in een bepaald boekjaar, kan ingevolge de Sections 239 en 240 van de ICTA in beginsel kiezen tussen ofwel verrekening van de ACT met de over dat boekjaar verschuldigde MCT, ofwel overheveling van de ACT naar haar dochtermaatschappijen die deze kunnen verrekenen met het door hen aan MCT verschuldigde bedrag. Indien de vennootschap geen vennootschapsbelasting over het betrokken boekjaar is verschuldigd (bijv. omdat onvoldoende winst is behaald), kan zij de ACT verrekenen met de vennootschapsbelasting over latere boekjaren dan wel verzoeken om verrekening met eerdere boekjaren.

9 Terwijl de MCT verschuldigd wordt negen maanden, respectievelijk negen maanden en een dag na afsluiting van het boekjaar, al naar gelang deze plaatsvindt voor of na 1 oktober 1993, moet de ACT worden voldaan binnen veertien dagen na afloop van het kwartaal waarin de uitkering is gedaan. De ACT is dus altijd voldaan voordat de MCT — waarmee de ACT normaliter wordt verrekend — wordt verschuldigd. De verwijzende rechter beklemtoont, dat de ACT derhalve voor de uitkerende vennootschap tot gevolg heeft, dat het tijdstip waarop de vennootschapsbelasting over de uitgekeerde dividenden moet worden betaald achteneenhalve maand (in geval van uitkering op de laatste dag van het boekjaar) tot een jaar en vijfeneenhalve maand (in geval van uitkering op de eerste dag van het boekjaar) wordt vervroegd.

10 Aangezien de ACT, ingeval geen MCT is verschuldigd over het betrokken boekjaar, verrekenbaar blijft met de winst in latere boekjaren, kan die tussenliggende periode nog veel langer en mogelijk onbepaald zijn.

Belastingkrediet („tax credit")

11 Een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap is geen vennootschapsbelasting verschuldigd over dividenden die zij van een eveneens in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap ontvangt (Section 208 van de ICTA). Keert een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap aan ACT onderworpen dividend uit aan een andere aldaar gevestigde vennootschap, heeft de ontvangende vennootschap recht op een belastingkrediet („tax credit"; Section 231, lid 1, van de ICTA).

12 Dit belastingkrediet is gelijk aan het bedrag aan ACT dat de uitkerende vennootschap over deze dividenduitkering heeft afgedragen (section 231, lid 1, van de ICTA).

13 Wanneer een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap van een aldaar gevestigde dochtermaatschappij een uitkering ontvangt die recht geeft op belastingkrediet, kan zij het door haar dochtermaatschappij afgedragen bedrag aan ACT verrekenen met het bedrag aan ACT dat zijzelf moet betalen wanneer zij uitkeringen doet aan haar eigen aandeelhouders, zodat zij alleen ACT over het meerdere moet voldoen.

14 Is een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap geheel vrijgesteld van de MCT en ontvangt zij van een aldaar gevestigde dochtermaatschappij een dividend waarvoor ACT is afgedragen, heeft zij recht op terugbetaling van een bedrag gelijk aan het belastingkrediet (Section 231, lid 2, van de ICTA).

15 Vennootschappen die buiten het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd en in het Verenigd Koninkrijk geen economische activiteit uitoefenen via een filiaal of agentschap, zijn niet belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk. Zij zijn echter in beginsel wel belastingplichtig voor de inkomstenbelasting in het Verenigd Koninkrijk („income tax") met betrekking tot inkomen uit bronnen in deze lidstaat, zoals dividenden die zij van een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (hierna: „binnenlandse") dochtermaatschappij hebben ontvangen.

16 Section 233, lid 1, van de ICTA bepaalt evenwel, dat een buiten het Verenigd Koninkrijk gevestigde (hierna: „buitenlandse") moedermaatschappij, die in beginsel geen recht heeft op een belastingkrediet tenzij in een tussen het Verenigd Koninkrijk en het land van vestiging gesloten overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting anders is bepaald, geen inkomstenbelasting in het Verenigd Koninkrijk verschuldigd is over dividenden die zij van haar binnenlandse dochtermaatschappij ontvangt.

17 Heeft de buitenlandse moedermaatschappij daarentegen krachtens een tussen het Verenigd Koninkrijk en het land van vestiging gesloten belastingverdrag recht op een belastingkrediet, is zij in het Verenigd Koninkrijk inkomstenbelasting verschuldigd over dividendbetalingen van haar binnenlandse dochtermaatschappij.

18 Het belastingverdrag tussen het Verenigd Koninkrijk en Duitsland van 26 november 1964, zoals gewijzigd op 23 maart 1970, verleent geen belastingkrediet aan in Duitsland gevestigde vennootschappen die deelnemen in en dividenden ontvangen van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen.

19 Bijgevolg heeft een in Duitsland gevestigde moedermaatschappij die van een dochtermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk een aan ACT onderworpen uitkering ontvangt, in het Verenigd Koninkrijk geen recht op een belastingkrediet ter hoogte van de afgedragen ACT en is zij krachtens de Britse belastingwetgeving daar evenmin belastingplichtig voor dividenden die zij van haar binnenlandse dochtermaatschappij heeft ontvangen.

20 Wanneer een buitenlandse moedermaatschappij recht heeft op belastingkrediet ingevolge een tussen het Verenigd Koninkrijk en het land van vestiging gesloten belastingverdrag, kan zij verzoeken om verrekening van dit belastingkrediet met de in het Verenigd Koninkrijk door haar te betalen inkomstenbelasting over de van haar binnenlandse dochtermaatschappij ontvangen dividenden; indien het bedrag van het belastingkrediet hoger is dan dat van de belasting, kan zij voorts om terugbetaling van het meerdere verzoeken. Bij afwijzing van het verzoek kan de betrokken vennootschap een bezwaarschrift indienen bij de „Special Commissioners" of de „General Commissioners" en vervolgens in voorkomend geval beroep instellen bij de High Court.

Keuze voor belastingheffing naar het groepsinkomen („Group Income Election")

21 Overeenkomstig Section 247 van de ICTA kunnen twee in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen waarvan de ene een deelneming van ten minste 51 % houdt in de andere, opteren voor belastingheffing naar het groepsinkomen („Group Income Election").

22 Onder deze regeling betaalt de dochtermaatschappij geen ACT over de aan de moedermaatschappij uitgekeerde dividenden, tenzij zij te kennen geeft bij een bepaalde dividenduitkering geen toepassing van de regeling te wensen.

23 Het verzoek om belastingheffing naar het groepsinkomen moet worden ingediend bij een belastinginspecteur. Tegen afwijzing ervan kan de betrokken vennootschap een bezwaarschrift indienen bij de „Special Commissioners" of de „General Commissioners" en eventueel een tot rechtsvragen beperkt beroep bij de High Court instellen.

24 Wanneer een binnenlandse dochtermaatschappij aan de binnenlandse moedermaatschappij dividend uitkeert in het kader van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen, is de dochtermaatschappij geen ACT verschuldigd en heeft de moedermaatschappij geen recht op een belastingkrediet. Een groep kan namelijk voor hetzelfde dividend niet tegelijkertijd aanspraak maken op belastingheffing naar het groepsinkomen en op een belastingkrediet.

25 De ACT is per 6 april 1999 afgeschaft bij artikel 31 van de Finance Act van 1998. In de punten 5 tot en met 24 van het onderhavige arrest is de juridische situatie geschetst zoals die vóór deze datum was.

De feiten van de hoofdgedingen

26 In zaak C-397/98 hebben de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen Metallgesellschaft Ltd en The Metal and Commodity Company Ltd aan hun in Duitsland gevestigde moedermaatschappijen, Metallgesellschaft AG en

Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG, dividend uitgekeerd en hierover ACT afgedragen. De twee dochtermaatschappijen hebben vervolgens de ACT kunnen verrekenen met de door hen verschuldigde MCT.

27 Metallgesellschaft e.a. hebben bij de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, beroep ingesteld tegen de Commissioners of Inland Revenue en gevorderd vast te stellen, dat zij schade hebben geleden ten gevolge van de heffing van ACT over de dividenduitkeringen van de dochtermaatschappijen aan hun moedermaatschappijen. Het hoofdgeding betreft de bedragen aan ACT die Metallgesellschaft Ltd heeft betaald tussen 16 april 1974 en 1 november 1995 en The Metal and Commodity Company Ltd tussen 11 april 1991 en 13 oktober 1995.

28 In zaak C-410/98 heeft de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap Hoechst (UK) Ltd dividend uitgekeerd aan haar in Duitsland gevestigde moedermaatschappij Hoechst AG en hierover in het Verenigd Koninkrijk ACT afgedragen. Zij heeft de ACT vervolgens kunnen verrekenen met de door haar verschuldigde MCT.

29 Hoechst e.a. hebben eveneens bij de High Court beroep ingesteld tegen de Commissioners of Inland Revenue en gevorderd vast te stellen, dat zij schade hebben geleden ten gevolge van de heffing van ACT over de dividenduitkeringen die Hoechst (UK) Ltd tussen 16 januari 1989 en 26 april 1994 aan Hoechst AG had gedaan. Het hoofdgeding betreft de bedragen aan ACT die zijn betaald tussen 14 april 1989 en 13 juli 1994.

30 In beide hoofdgedingen voeren de moedermaatschappijen aan, dat hun dochtermaatschappijen een cashflow-nadeel lijden ten opzichte van dochtermaatschappijen van binnenlandse moedermaatschappijen. Zij en hun dochtermaatschappijen kunnen immers niet opteren voor belastingheffing naar het groepsinkomen waardoor hun dochtermaatschappijen zich van de betaling van ACT hadden kunnen bevrijden, terwijl dochtermaatschappijen van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde moedermaatschappijen, door te opteren voor deze faciliteit, tot het tijdstip van verschuldigdheid van de MCT de beschikking behouden over de bedragen die zij anders aan ACT hadden moeten betalen ter zake van de

dividenduitkering aan hun moedermaatschappij. Dit nadeel komt neer op een met het EG-Verdrag strijdige indirecte discriminatie op grond van nationaliteit.

31 In zaak C-397/98 betogen Metallgesellschaft AG en Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG subsidiair, dat zij aanspraak moeten kunnen maken op een belastingkrediet dat ten minste gedeeltelijk overeenstemt met de door hun binnenlandse dochtermaatschappijen afgedragen ACT, zoals in het geval van een binnenlandse moedermaatschappij, die recht heeft op dit belastingkrediet, of van een buitenlandse moedermaatschappij die recht heeft op belastingkrediet krachtens een belastingverdrag.

32 In zaak C-410/98 verzoekt Hoechst AG subsidiair, namelijk voor het geval het Hof van mening zou zijn dat Hoechst (UK) Ltd geen recht heeft op vergoeding van rente over de afgedragen ACT, om toekenning van een belastingkrediet tot het bedrag van de betaalde ACT dan wel tot het bedrag van het krediet dat een in Nederland gevestigde moedermaatschappij zou hebben ontvangen. Het feit dat de Britse belastingwetgeving aan buitenlandse moedermaatschappijen ter zake van de door hun binnenlandse dochtermaatschappijen afgedragen ACT slechts een belastingkrediet verleent wanneer het toepasselijke belastingverdrag hierin voorziet, zoals het geval is in het tussen het Verenigd Koninkrijk en Nederland gesloten verdrag, doch niet in het verdrag tussen het Verenigd Koninkrijk en Duitsland, vormt een met het Verdrag strijdige ongerechtvaardigde discriminatie tussen moedermaatschappijen die in verschillende lidstaten zijn gevestigd.

De prejudiciële vragen

33 Van oordeel, dat de beslechting van de bij hem aanhangige gedingen afhangt van de uitlegging van het gemeenschapsrecht, heeft de High Court of Justice (England

& Wales), Chancery Division, besloten de behandeling van de zaken te schorsen en het Hof de volgende, in beide zaken identieke vragen te stellen:

„1) Is het verenigbaar met het gemeenschapsrecht, in het bijzonder met de artikelen 6, 52, 58 en/of 73 B EG-Verdrag, dat onder de in de verwijzingsbeschikking omschreven omstandigheden de wetgeving van een lidstaat de keuze voor belastingheffing naar het groepsinkomen [waardoor de dochtermaatschappij dividend aan de moedermaatschappij kan uitkeren zonder de voorheffing op de vennootschapsbelasting verschuldigd te worden (‚ACT')] slechts toestaat wanneer zowel de dochtermaatschappij als de moedermaatschappij in die lidstaat is gevestigd?

2) Zo neen, kan een binnenlandse dochtermaatschappij van een in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij en/of die moedermaatschappij dan op grond van voornoemde bepalingen van het EG-Verdrag aanspraak maken op vergoeding van een bedrag ter zake van rente over de door de dochtermaatschappij betaalde ACT, in aanmerking genomen dat de nationale wetgeving belastingheffing naar het groepsinkomen niet toestond, of kan een dergelijk bedrag (zo al mogelijk) alleen worden gevorderd in het kader van een vordering tot schadevergoeding overeenkomstig de beginselen die het Hof van Justitie heeft geformuleerd in de arresten van 5 maart 1996, Brasserie du pêcheur en Factortame (C-46/93 en C-48/93, Jurispr. blz. I-1029) en 22 april 1997, Sutton (zaak C-66/95, Jurispr. blz. I-2163); is de nationale rechter in beide gevallen verplicht een vergoeding toe te kennen, ook al kan naar nationaal recht geen rente worden toegewezen (noch rechtstreeks noch bij wijze van vergoeding of schadevergoeding) over hoofdsommen die niet langer aan verzoeksters zijn verschuldigd?

3) Is het verenigbaar met voornoemde bepalingen van het EG-Verdrag, dat onder de in de verwijzingsbeschikking omschreven omstandigheden de autoriteiten van een lidstaat geen enkel belastingkrediet toekennen aan een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap, doch wel aan in hun lidstaat gevestigde vennootschappen en aan in sommige andere lidstaten gevestigde

vennootschappen op grond van met deze laatste lidstaten gesloten belastingverdragen?

4) Bij een ontkennend antwoord op de derde vraag, is en was de eerstbedoelde lidstaat dan gedurende de in casu relevante periode verplicht, aan een dergelijke vennootschap een belastingkrediet toe te kennen onder dezelfde voorwaarden als geldend voor in de eigen lidstaat gevestigde vennootschappen of voor vennootschappen die zijn gevestigd in lidstaten wier belastingverdragen voorzien in toekenning van dit voordeel?

5) Kan een lidstaat tegen een dergelijke vordering tot toekenning van een vergoeding, van een belastingkrediet of schadevergoeding aanvoeren, dat de vordering van verzoeksters ongegrond is of moet worden verminderd omdat verzoeksters, ondanks de nationale wettelijke bepalingen die zulks beletten, voor belastingheffing naar het groepsinkomen hadden moeten opteren of om een belastingkrediet hadden moeten verzoeken, en de afwijzing van deze verzoeken door de belastinginspecteur hadden moeten aanvechten voor de Commissioners en zonodig voor de rechter met een beroep op de voorrang en rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht?"

34 Bij beschikking van de president van het Hof van 14 december 1998 zijn de zaken C-397/98 en C-410/98 voor de schriftelijke en mondelinge behandeling alsmede voor het arrest gevoegd.

De eerste prejudiciële vraag

35 Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de artikelen 6, 52, 58 en/of 73 B van het Verdrag zich verzetten

tegen belastingbepalingen van een lidstaat als thans in geding, die de in deze lidstaat gevestigde vennootschappen de mogelijkheid bieden gebruik te maken van een belastingregeling volgens welke zij zonder voorheffing van vennootschapsbelasting dividend kunnen uitkeren aan hun moedermaatschappij wanneer deze eveneens in deze lidstaat is gevestigd, doch die dit niet toestaan wanneer de moedermaatschappij in een andere lidstaat is gevestigd.

36 Metallgesellschaft e.a. en Hoechst e.a. betogen, dat de betrokken nationale bepalingen de in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen afschrikken om in het Verenigd Koninkrijk dochtermaatschappijen op te richten en dat zij derhalve een ongerechtvaardigde beperking van de vrijheid van vestiging inhouden. Slechts zijdelings stellen zij, dat deze bepalingen tevens onverenigbaar zijn met de verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van kapitaal.

37 Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen en zich derhalve van elke discriminatie op grond van nationaliteit te onthouden (arresten van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16; 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 36; 29 april 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 19, en 13 april 2000, Baars, C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 17).

38 Artikel 6 van het Verdrag, dat een algemeen verbod van discriminatie op grond van nationaliteit bevat, kan blijkens de rechtspraak van het Hof slechts autonoom toepassing vinden in gevallen waarin het gemeenschapsrecht wel geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet (arresten van 30 mei 1989, Commissie/Griekenland, 305/87, Jurispr. blz. 1461, punten 12 en 13; 12 april 1994, Halliburton Services, C-1/93, Jurispr. blz. I-1137, punt 12; Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 20, en Baars, reeds aangehaald, punt 23).

39 Op het gebied van het recht van vestiging is het non-discriminatiebeginsel nader uitgewerkt in artikel 52 van het Verdrag (arresten Halliburton Services, reeds aangehaald, punt 12; 29 februari 1996, Skanavi en Chryssanthakopoulos, C-193/94, Jurispr. blz. I-929, punt 21, en Baars, reeds aangehaald, punt 24).

40 Bijgevolg is artikel 6 van het Verdrag niet van toepassing op de hoofdgedingen en dient primair op grond van artikel 52 van het Verdrag te worden beoordeeld, of bepalingen als thans in geding een ongerechtvaardigde beperking van de vrijheid van vestiging teweegbrengen.

41 Artikel 52 van het Verdrag is een van de fundamentele bepalingen van gemeenschapsrecht en is sedert het einde van de overgangsperiode rechtstreeks toepasselijk in de lidstaten. Volgens deze bepaling 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, alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen overeenkomstig de bepalingen welke 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 (arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, Jurispr. blz. 273, punt 13, en Royal Bank of Scotland, reeds aangehaald, punt 22).

42 De aldus gedefinieerde vrijheid van vestiging brengt overeenkomstig artikel 58 van het Verdrag voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, het recht mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, filiaal of agentschap (zie arresten van 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 20 en de aldaar aangehaalde rechtspraak, en 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 35). Met betrekking tot de vennootschappen zij in dit verband opgemerkt, dat hun zetel in bovengenoemde zin, naar het voorbeeld van de nationaliteit van natuurlijke personen, dient ter bepaling van hun binding aan de rechtsorde van een staat (zie reeds aangehaalde arresten ICI, punt 20 en de aldaar aangehaalde rechtspraak, en Saint-Gobain ZN, punt 36). Zou de lidstaat van vestiging

vrijelijk een andere behandeling mogen toepassen, enkel omdat de zetel van de vennootschap in een andere lidstaat is gevestigd, dan zou daarmee aan artikel 52 van het Verdrag iedere inhoud worden ontnomen (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 18).

43 Wat nu de keuzemogelijkheid voor belastingheffing naar het groepsinkomen betreft, worden de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen door de in de hoofdgedingen omstreden bepalingen verschillend behandeld naargelang hun moedermaatschappij al dan niet aldaar is gevestigd. Binnenlandse dochtermaatschappijen van eveneens in het binnenland gevestigde vennootschappen kunnen immers onder bepaalde voorwaarden aanspraak maken op belastingheffing naar het groepsinkomen en aldus aan hun moedermaatschappij dividend uitkeren zonder betaling van ACT. Dit voordeel wordt daarentegen onthouden aan binnenlandse dochtermaatschappijen van buiten het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen, die derhalve in elk geval ACT moeten betalen over dividenduitkeringen aan hun moedermaatschappij.

44 Er wordt niet betwist, dat de dochtermaatschappij van een binnenlandse moedermaatschappij hierdoor beschikt over een cashflow-voordeel, aangezien zij tot het tijdstip van verschuldigdheid van de MCT de beschikking behoudt over de bedragen die zij anders aan ACT had moeten betalen, en wel gedurende een periode van ten minste achteneenhalve maand tot ten hoogste zeventieneneenhalve maand naargelang de datum van uitkering, en zelfs nog langer wanneer geen MCT is verschuldigd over het betrokken boekjaar, omdat de ACT dan kan worden verrekend met de in latere boekjaren verschuldigde vennootschapsbelasting.

45 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk, alsmede de Finse en Nederlandse regering is de verschillende fiscale behandeling van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen naargelang hun moedermaatschappij al dan niet in deze lidstaat is gevestigd, objectief gerechtvaardigd.

46 Het eerste argument van de regering van het Verenigd Koninkrijk is, dat de situatie van binnenlandse dochtermaatschappijen van binnenlandse moedermaatschappijen niet vergelijkbaar is met die van binnenlandse dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen.

47 De keuze voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen bevrijdt de binnenlandse dochtermaatschappij van een binnenlandse moedermaatschappij weliswaar van de verplichting ACT te betalen bij een dividenduitkering aan de moedermaatschappij, doch deze betaling wordt enkel uitgesteld, aangezien de moedermaatschappij als binnenlandse vennootschap zelf ACT zal moeten betalen wanneer zij aan deze belasting onderworpen uitkeringen doet. De verplichting ACT te betalen bij dividenduitkeringen gaat dus van de dochter over op de moeder en de vrijstelling van ACT voor de dochter wordt gecompenseerd door de heffing van ACT bij de moeder.

48 Indien binnenlandse dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen gebruik konden maken van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen, zou er geen enkele ACT worden betaald in het Verenigd Koninkrijk. De dochtermaatschappij zou zijn vrijgesteld van betaling van ACT bij dividenduitkeringen aan haar moedermaatschappij, zonder dat deze vrijstelling wordt gecompenseerd door de latere betaling van ACT door de buitenlandse moedermaatschappij bij eigen uitkeringen, aangezien deze laatste vennootschap niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk en dus ook niet aan de ACT.

49 De Nederlandse regering betoogt, dat het in overeenstemming is met het territorialiteitsbeginsel, dat een lidstaat de mogelijkheid om voor een regeling als de belastingheffing naar het groepsinkomen te kiezen voorbehoudt aan binnenlandse moedermaatschappijen. Zelfs indien de lidstaat in het kader van een dergelijke regeling afziet van belastingheffing bij de dochtermaatschappij, doet hij immers nog geen afstand van zijn heffingsbevoegdheid, aangezien voornoemde regeling enkel een verschuiving van de heffing van ACT naar een ander niveau binnen dezelfde groep tot gevolg heeft. Indien daarentegen de uit de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen voortvloeiende vrijstelling van ACT zou worden verleend aan dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen, zou in het Verenigd Koninkrijk geen enkele ACT worden geheven op intragroepstransacties, omdat de andere vennootschappen van de groep zich in een andere lidstaat bevinden en derhalve niet belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk. Dit staat gelijk aan belastingontduiking.

50 De Finse regering is eveneens van mening, dat verlening van de keuzemogelijkheid voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen aan dochtermaat-

schappijen van buitenlandse moedermaatschappijen hun in staat zou stellen te ontsnappen aan de belasting in het Verenigd Koninkrijk, omdat hun moedermaatschappijen niet belastingplichtig zijn in deze lidstaat.

51 Dit betoog faalt.

52 In de eerste plaats is het onjuist aan te nemen, dat verlening van de keuzemogelijkheid voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen aan binnenlandse dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen deze dochtermaatschappijen in staat zou stellen in het Verenigd Koninkrijk te ontsnappen aan betaling van alle belasting over als dividend uitgekeerde winst. De ACT is immers geen belasting op dividenden, maar een voorheffing op de vennootschapsbelasting.

53 Het gedeelte van de vennootschapsbelasting dat de binnenlandse dochtermaatschappij niet vooruit hoeft te betalen bij uitkering van dividend aan haar moedermaatschappij in het kader van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen, zal immers in beginsel worden betaald op het tijdstip waarop de door de dochtermaatschappij verschuldigde MCT verschuldigd wordt. De binnenlandse dochtermaatschappij van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap is namelijk in het Verenigd Koninkrijk op dezelfde wijze aan MCT onderworpen over haar winst als een binnenlandse dochtermaatschappij van een eveneens aldaar gevestigde moedermaatschappij.

54 Binnenlandse dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen de mogelijkheid verlenen om te opteren voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen leidt er bijgevolg enkel toe, dat zij tot het tijdstip van verschuldigdheid van de MCT de beschikking behouden over de bedragen die zij anders aan ACT hadden moeten betalen, en dat zij dus hetzelfde cashflow-voordeel hebben als de binnnenlandse dochtermaatschappijen van binnenlandse moedermaatschappijen, zonder dat er bij gelijke heffingsgrondslag andere verschillen bestaan tussen de bedragen aan MCT die de respectieve dochtermaatschappijen verschuldigd zijn voor hetzelfde boekjaar.

55 In de tweede plaats kan aan de binnenlandse dochtermaatschappij van een buitenlandse moedermaatschappij de mogelijkheid tot vrijstelling van ACT bij dividenduitkering aan haar buitenlandse moedermaatschappij niet worden geweigerd op de grond, dat deze moedermaatschappij in tegenstelling tot binnenlandse moedermaatschappijen niet belastingplichtig is voor de ACT wanneer zij zelf dividend uitkeert.

56 Het feit dat de buitenlandse moedermaatschappij niet onderworpen is aan ACT, vloeit daaruit voort, dat zij niet belastingplichtig is voor de vennootschapsbelasting in het Verenigd Koninkrijk, maar in de staat van vestiging. Het is dus logisch dat een vennootschap geen belasting vooruit betaalt waaraan zij nooit onderworpen zal zijn.

57 Wat in de derde plaats het gevaar van belastingontduiking betreft, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de vestiging van een vennootschap buiten het Verenigd Koninkrijk op zich niet betekent, dat er sprake is van belastingontduiking, aangezien de betrokken vennootschap hoe dan ook onderworpen is aan het belastingstelsel van de staat van vestiging (arrest ICI, reeds aangehaald, punt 26).

58 Overigens aanvaardt het Britse belastingrecht ten aanzien van binnenlandse moedermaatschappijen, dat vennootschappen die hebben gekozen voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen uiteindelijk helemaal geen ACT betalen. In bepaalde gevallen is de moedermaatschappij die dividenduitkeringen heeft ontvangen in het kader van een dergelijke belastingregeling, namelijk zelf geen enkele ACT verschuldigd. Zij kan bijvoorbeeld besluiten geen aan ACT onderworpen uitkering te doen, of in het kader van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen overgaan tot uitkeringen die anders aan ACT zouden zijn onderworpen. De vrijstelling van de binnenlandse dochtermaatschappij van betaling van de ACT wordt dus niet steeds noodzakelijkerwijs gecompenseerd door een verplichting van de binnenlandse moedermaatschappij tot betaling van ACT.

59 Wat in de vierde plaats ten slotte het financieel verlies betreft, dat voor de Britse fiscus zou ontstaan ingeval binnenlandse dochtermaatschappijen van buiten-

landse moedermaatschappijen konden kiezen voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen en dus geen ACT behoefden te betalen, volstaat het eraan te herinneren, dat vermindering van belastinginkomsten volgens vaste rechtspraak niet kan worden aangemerkt als een dwingende reden van algemeen belang die kan worden ingeroepen ter rechtvaardiging van een maatregel die in beginsel strijdig is met een fundamentele vrijheid (zie, wat betreft artikel 52 van het Verdrag, arrest ICI, reeds aangehaald, punt 28).

60 Dat in het Verenigd Koninkrijk gevestigde moedermaatschappijen aan een andere belastingregeling zijn onderworpen dan de daarbuiten gevestigde, kan derhalve, zoals de advocaat-generaal in punt 25 van zijn conclusie heeft opgemerkt, geen grond zijn om in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen van in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappijen een fiscaal voordeel te onthouden waarop in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen van eveneens aldaar gevestigde moedermaatschappijen wel aanspraak kunnen maken. Al deze dochtermaatschappijen zijn immers over hun winst onderworpen aan de MCT, onafhankelijk van de vestigingsplaats van hun moedermaatschappij.

61 Als tweede argument voert de regering van het Verenigd Koninkrijk aan, dat de uitsluiting van binnenlandse dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen van de mogelijkheid om voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen te kiezen, gerechtvaardigd is door de noodzaak, de samenhang van het Britse belastingstelsel veilig te stellen.

62 Het Britse belastingstelsel is gebaseerd op het beginsel, dat zowel de vennootschappen worden belast over hun winst, als de aandeelhouders van deze vennootschappen over het deel van dezelfde winst dat hen in voorkomend geval in de vorm van dividend wordt uitgekeerd. Teneinde deze — in economisch opzicht — dubbele belasting te verzachten, zijn de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen die aandeelhouder zijn, vrijgesteld van de vennootschapsbelasting over de dividenden die zij van hun eveneens aldaar gevestigde dochtermaatschappijen ontvangen. Deze vrijstelling wordt gecompenseerd door de heffing van ACT over de dividenduitkering van de dochters aan hun moeders.

63 Aldus bestaat er een rechtstreeks verband tussen de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor de moedermaatschappij ter zake van de van haar dochtermaatschappij ontvangen dividenden en de heffing van ACT bij de dochtermaatschappij ter zake van dezelfde dividenduitkering. De uitkerende vennootschap moet ACT betalen opdat gewaarborgd is, dat de ontvangende vennootschap eerst wordt vrijgesteld nadat de uitkerende vennootschap ter zake van deze dividenden is belast, of zij nu wel of niet onderworpen is aan de vennootschapsbelasting over de winst die zij heeft behaald gedurende het boekjaar waarin de dividenden zijn uitgekeerd.

64 Wanneer een binnenlandse dochtermaatschappij bij dividenduitkering geen ACT hoeft te betalen omdat zij tezamen met haar binnenlandse moedermaatschappij voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen heeft gekozen, wordt de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor de door de moedermaatschappij ontvangen dividenden gecompenseerd door de ACT die de moedermaatschappij zal betalen wanneer zij zelf dividenden uitkeert.

65 Vrijstelling van ACT verlenen bij dividenduitkeringen van een binnenlandse dochtermaatschappij aan haar buitenlandse moedermaatschappij komt erop neer, dat de belastingvrijstelling van de moedermaatschappij ter zake van de ontvangen dividenden niet door een belastingheffing over deze dividenduitkering wordt gecompenseerd, wat onverenigbaar is met de samenhang van het Britse belastingstelsel.

66 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

67 Het Hof heeft weliswaar uitgemaakt, dat de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen, een rechtvaardigingsgrond kan zijn voor een regeling die de fundamentele vrijheden beperkt (arresten van 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, en Commissie/België, C-300/90, Jurispr. blz. I-305).

68 Dit is echter in casu niet het geval.

69 In de aangehaalde zaken Bachmann en Commissie/België bestond een rechtstreeks verband tussen de aftrekbaarheid van de in het kader van ouderdoms- en overlijdensverzekeringen voldane premies en de belastingheffing over de ter zake ontvangen uitkeringen, een verband dat behouden diende te blijven ter waarborging van de samenhang van het betrokken belastingstelsel. In casu ontbreekt echter een dergelijk rechtstreeks verband tussen de uitsluiting van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen van de mogelijkheid om door te opteren voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen vrijstelling van de verplichting tot betaling van ACT te verkrijgen, en het feit dat in het Verenigd Koninkrijk geen vennootschapsbelasting wordt geheven van in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappijen die dividend ontvangen van hun dochtermaatschappijen.

70 Moedermaatschappijen zijn immers ongeacht of zij zelf al dan niet in het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd, aldaar vrijgesteld van vennootschapsbelasting voor dividenden die zij van hun binnenlandse dochtermaatschappijen ontvangen. Voor de verlening van een fiscaal voordeel als de vrijstelling van ACT ingevolge de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen is zonder belang, dat de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor binnenlandse moedermaatschappijen beoogt te vermijden, dat de winst van de dochtermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk tweemaal in deze belasting wordt betrokken, en voor buitenlandse moedermaatschappijen reeds voortvloeit uit het feit dat zij in deze lidstaat hoe dan ook niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, omdat zij aan deze belasting onderworpen zijn in de staat van vestiging.

71 Overigens is een buitenlandse moedermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk ter zake van dividenden die zij ontvangt van haar binnenlandse dochtermaatschappij, enkel belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. De verschuldigheid daarvan is echter afhankelijk van de verlening van belastingkredieten waarin kan zijn voorzien in een tussen het Verenigd Koninkrijk en de staat van vestiging van de moedermaatschappij gesloten belastingverdrag.

72 In het geval van verzoeksters in de hoofdgedingen wordt in het Verenigd Koninkrijk geen inkomstenbelasting geheven van in Duitsland gevestigde moedermaatschappijen ter zake van de van hun in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen ontvangen dividenden, omdat het tussen deze lidstaten gesloten belastingverdrag niet voorziet in belastingkredieten die overeenkomen met de door de dochtermaatschappijen betaalde ACT.

73 Dat in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen van in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappijen het recht om te opteren voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen wordt ontzegd, kan derhalve niet worden gerechtvaardigd door redenen die verband houden met de noodzaak de samenhang van het Britse belastingstelsel te waarborgen.

74 De omstandigheid dat de ACT intussen is ingetrokken, wijst erop dat deze niet noodzakelijk was voor de goede werking van het belastingstelsel voor vennootschappen in het Verenigd Koninkrijk.

75 Aangezien de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging zich dus verzetten tegen nationale bepalingen als in de hoofdgedingen aan de orde zijn, behoeft niet te worden onderzocht, of de verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van kapitaal zich eveneens ertegen verzetten.

76 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 52 van het Verdrag zich verzet tegen belastingbepalingen van een lidstaat als thans in geding, die de in deze lidstaat gevestigde vennootschappen de mogelijkheid bieden gebruik te maken van een belastingregeling volgens welke zij zonder voorheffing van vennootschapsbelasting dividend kunnen uitkeren aan hun moedermaatschappij wanneer deze eveneens in deze lidstaat is gevestigd, doch die dit niet toestaan wanneer de moedermaatschappij in een andere lidstaat is gevestigd.

De tweede prejudiciële vraag

77 Gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter met zijn tweede vraag in wezen te vernemen, of artikel 52 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een in de betrokken lidstaat gevestigde dochtermaatschappij en haar in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij ten onrechte zijn uitgesloten van een belastingregeling op grond waarvan de dochtermaatschappij dividend aan de moedermaatschappij had kunnen uitkeren zonder betaling van vennootschapsbelasting bij wege van voorheffing, deze dochtermaatschappij en/of haar moedermaatschappij recht heeft/hebben op vergoeding van rente over de door de dochtermaatschappij betaalde voorheffingen, te rekenen vanaf de datum van deze betalingen tot het tijdstip waarop de belasting verschuldigd is geworden, ook indien het nationale recht toekenning van rente over een niet verschuldigde hoofdsom niet toestaat. De verwijzende rechter stelt deze vraag zowel voor het geval dat de rentevordering van de dochtermaatschappij en/of de moedermaatschappij deel uitmaakt van een vordering tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen, als voor het geval dat die vordering deel uitmaakt van een vordering tot vergoeding van de schade voortvloeiend uit de schending van het gemeenschapsrecht.

78 Dienaangaande betoogt de regering van het Verenigd Koninkrijk in de eerste plaats, dat wanneer de uitsluiting van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen in strijd met het gemeenschapsrecht wordt verklaard, naar gemeenschapsrecht deze schending niet moet worden verholpen door middel van een vordering tot terugbetaling, maar door middel van een aansprakelijkheidsvordering tegen de staat voor de schade als gevolg van een schending van het gemeenschapsrecht. De ACT is immers geen belasting die in strijd met het gemeenschapsrecht is geheven, aangezien de dochtermaatschappijen de aan ACT betaalde bedragen in elk geval verschuldigd zijn uit hoofde van de MCT. Het verzuim van de Britse wetgever om voor een binnenlandse dochtermaatschappij en een buitenlandse moedermaatschappij niet te voorzien in de mogelijkheid om te opteren voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen, is de aanleiding tot de onderhavige procedures geweest en kan leiden tot de niet-contractuele aansprakelijkheid van het Verenigd Koninkrijk. In het reeds aangehaalde arrest Sutton heeft het Hof evenwel onder meer geoordeeld, dat in geval van schade ontstaan door schending van een richtlijn het gemeenschapsrecht niet vereist, dat een lidstaat een bedrag betaalt dat overeenkomt met de rente over een te laat betaald bedrag, in casu achterstallige

socialezekerheidsuitkeringen. Hieruit volgt, dat het gemeenschapsrecht niet vereist dat rente wordt toegekend ingeval gedurende een bepaalde periode niet over een geldsom kon worden beschikt wegens een met het gemeenschapsrecht strijdige, voortijdige belastingheffing.

79 In de tweede plaats stelt zij, dat ook indien de vorderingen van verzoeksters in de hoofdgedingen worden beschouwd als vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven bedragen, deze vorderingen niet kunnen worden toegewezen omdat het volgens vaste rechtspraak aan het nationale recht is overgelaten te bepalen, of rente moet worden betaald bij de terugbetaling van gemeenschapsrechtelijk ten onrechte geheven bedragen. In het Engelse recht hangt het recht op rente evenwel af van de vraag, of de procedure aanhangig is gemaakt vóór de betaling van het bedrag waarover rente wordt gevorderd.

80 Derhalve kunnen verzoeksters in de hoofdgedingen noch op grond van een vordering tot terugbetaling noch op grond van een schadevordering aanspraak maken op rente, aangezien de hoofdsommen zijn terugbetaald door de compenserende verrekening van de ACT met de aan MCT verschuldigde bedragen die de dochtermaatschappijen vóór de inleiding van de procedure moesten betalen.

81 Het Hof wijst erop, dat het niet zijn taak is om de vorderingen die verzoeksters in de hoofdgedingen bij de verwijzende rechter hebben ingesteld, juridisch te kwalificeren. In casu is het aan Metallgesellschaft e.a. en Hoechst e.a. om onder toezicht van de verwijzende rechter de aard en de grondslag van hun vordering nader te preciseren (vordering tot terugbetaling of vordering tot schadevergoeding).

82 Indien de vorderingen van verzoeksters in de hoofdgedingen zijn te beschouwen als vorderingen tot terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing, is de vraag, of in omstandigheden als in de hoofdgedingen de schending van artikel 52 van het Verdrag door een lidstaat de belastingplichtingen aanspraak geeft op vergoeding van rente over de betaalde heffing, te rekenen

vanaf de datum van de voortijdige betaling tot het tijdstip waarop de heffing rechtsgeldig opeisbaar is geworden.

83 In de hoofdgedingen is het niet de heffing van belasting door het Verenigd Koninkrijk op dividenduitkeringen van een dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij die in strijd is met het gemeenschapsrecht, maar de voor in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen van in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappijen bestaande verplichting om deze belasting bij wege van voorheffing te betalen, terwijl de binnenlandse dochters van binnenlandse moeders aan deze verplichting kunnen ontkomen.

84 Volgens vaste rechtspraak is het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het gemeenschapsrecht heeft geïnd, het gevolg en het complement van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de gemeenschapsbepalingen, zoals die door het Hof zijn uitgelegd (arresten van 9 november 1983, San Giorgio, 199/82, Jurispr. blz. 3595, punt 12; 2 februari 1988, Barra, 309/85, Jurispr. blz. 355, punt 17; 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 40; 9 februari 1999, Dilexport, C-343/96, Jurispr. blz.I-579, punt 23, en 21 september 2000, Michailidis, C-441/98 en C-442/98, Jurispr. blz. I-7145, punt 30). De lidstaat is dus in beginsel verplicht, in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen terug te betalen (arresten van 14 januari 1997, Comateb e.a., C-192/95—C-218/95, Jurispr. blz. I-165, punt 20, Dilexport, reeds aangehaald, punt 23, en Michailidis, reeds aangehaald, punt 30).

85 Bij gebreke van een gemeenschapsregeling inzake terugbetaling van ten onrechte geheven nationale heffingen is het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te bepalen voor rechtsvorderingen die ertoe strekken, de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het gemeenschapsrecht ontlenen, mits die regels niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie, in het bijzonder, arresten van 15 september 1998, Edis, C-231/96, Jurispr. blz. I-4951, punten 19 en 34; Spac, C-260/96, Jurispr.

blz. I-4997, punt 18; 17 november 1998, Aprile, C-228/96, Jurispr. blz. I-7141, punt 18, en Dilexport, reeds aangehaald, punt 25).

86 Het is eveneens een aangelegenheid van het nationale recht om alle met de terugbetaling van ten onrechte toegepaste heffingen verband houdende bijkomende vraagstukken te regelen, zoals de betaling van rente, met inbegrip van het tijdstip vanaf wanneer deze rente moet worden berekend en de rentevoet (arresten van 21 mei 1976, Roquette frères/Commissie, 26/74, Jurispr. blz. 677, punten 11 en 12, en 12 juni 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Jurispr. blz. 1887, punten 16 en 17).

87 De vordering tot betaling van rente ter dekking van de kosten van het niet kunnen beschikken over de als ACT betaalde bedragen is in de hoofdgedingen echter niet accessoir, maar vormt het voorwerp van de hoofdgedingen. In omstandigheden waarin de schending van het gemeenschapsrecht niet voortvloeit uit de betaling van de belasting zelf, maar uit de voortijdige verschuldigdheid ervan, vormt de toekenning van rente de „terugbetaling" van hetgeen ten onrechte is betaald, en lijkt dit onmisbaar voor het herstel van de door artikel 52 van het Verdrag gewaarborgde gelijkheid van behandeling.

88 Volgens de verwijzende rechter is omstreden, of naar Engels recht vergoeding van schade mogelijk is die voortvloeit uit de ontbrekende beschikkingsmacht over geldsommen, wanneer geen hoofdsom is verschuldigd. In zoverre moet worden beklemtoond, dat bij een vordering tot terugbetaling het als hoofdsom verschuldigde bedrag juist de rente is die zou zijn verkregen op het bedrag waarover wegens de voortijdige verschuldigdheid van de belasting niet kon worden beschikt.

89 Derhalve geeft artikel 52 van het Verdrag een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappij en/of haar in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij aanspraak op de rente die over de door de dochtermaatschappij afgedragen ACT is verschenen tussen de betaling van de ACT en de verschuldigdheid van de MCT, en dit bedrag kan worden gevorderd op grond van een vordering tot terugbetaling.

90 Indien de vorderingen van verzoeksters in de hoofdgedingen zijn te beschouwen als vorderingen tot vergoeding van de schade die is veroorzaakt door de schending van het gemeenschapsrecht, is de vraag, of in omstandigheden als in de hoofdgedingen de schending van artikel 52 van het Verdrag door een lidstaat de belastingplichtigen aanspraak geeft op betaling van schadevergoeding ten belope van een bedrag gelijk aan de rente over de betaalde heffing, te rekenen vanaf de datum van de voortijdige betaling tot het tijdstip waarop de heffing rechtsgeldig opeisbaar is geworden.

91 Zoals het Hof in punt 87 van het reeds aangehaalde arrest Brasserie du pêcheur en Factortame in dat verband reeds heeft geoordeeld, kan de totale uitsluiting van winstderving als voor vergoeding in aanmerking komende schade niet worden aanvaard in geval van schending van het gemeenschapsrecht, omdat inzonderheid bij geschillen van economische of commerciële aard een dergelijke volledige uitsluiting van de winstderving de vergoeding van de schade feitelijk onmogelijk kan maken.

92 Het argument van de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat aan verzoeksters in de hoofdgedingen geen rente kan worden toegekend indien zij vergoeding vorderen in het kader van een schadevordering, kan niet worden aanvaard.

93 In het reeds aangehaalde arrest Sutton heeft het Hof weliswaar geoordeeld, dat de gemeenschapsrichtlijn die in die zaak aan de orde was, enkel het recht toekende om betaling te verkrijgen van de uitkeringen waarop de persoon zonder die discriminatie recht zou hebben gehad, en dat de betaling van rente over te laat betaalde achterstallige uitkeringen niet als een essentieel onderdeel van dat recht kon worden beschouwd. In de hoofdgedingen is evenwel juist de rente datgene waarover verzoeksters in de hoofdgedingen zonder een ongelijke behandeling zouden hebben beschikt, en is deze rente het essentiële onderdeel van het hun toegekende recht.

94 In de punten 23 tot en met 25 van het reeds aangehaalde arrest Sutton heeft het Hof overigens een onderscheid gemaakt tussen de omstandigheden van die zaak en die van het arrest Marshall van 2 augustus 1993, „Marshall II" (C-271/91, Jurispr. blz. I-4367). In deze laatste zaak, die betrekking had op de toekenning

van rente over bedragen die verschuldigd waren ter vergoeding van schade ten gevolge van een discriminerend ontslag, heeft het Hof geoordeeld, dat voor een volledige vergoeding van de geleden schade geen enkel aspect — zoals het tijdsverloop — waardoor de waarde van de schadevergoeding kan verminderen, buiten beschouwing mag worden gelaten en dat de toekenning van rente een wezenlijk bestanddeel is van een schadeloosstelling die het herstel van een daadwerkelijke gelijkheid van behandeling beoogt (arrest Marshall II, reeds aangehaald, punten 24-32). De toekenning van rente is in die zaak derhalve als een wezenlijk bestanddeel van de door het gemeenschapsrecht vereiste schadeloosstelling in geval van discriminerend ontslag beschouwd.

95 In omstandigheden als die van de hoofdgedingen is de toekenning van rente dus wezenlijk voor de vergoeding van de schade die is veroorzaakt door de schending van artikel 52 van het Verdrag.

96 Bijgevolg moet op de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord:

— Wanneer een in een lidstaat gevestigde dochtermaatschappij verplicht is geweest om bij wege van voorheffing vennootschapsbelasting te betalen over de aan de in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij, uitgekeerde dividenden, terwijl dochtermaatschappijen van in de eerste lidstaat gevestigde moedermaatschappijen in vergelijkbare omstandigheden hebben kunnen opteren voor een belastingregeling waardoor zij aan deze verplichting ontsnappen, vereist artikel 52 van het Verdrag, dat die dochtermaatschappijen en hun in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappijen over een doeltreffend rechtsmiddel beschikken om terugbetaling of vergoeding te verkrijgen van het financiële nadeel dat zij — ten voordele van de autoriteiten van de betrokken lidstaat — hebben geleden als gevolg van de door de dochtermaatschappijen betaalde voorheffing.

— Het enkele feit, dat een dergelijke vordering slechts strekt tot betaling van de rente waaruit het financiële verlies bestaat dat is geleden doordat niet over de voortijdig betaalde bedragen kon worden beschikt, is geen grond voor verwerping van deze vordering.

— Bij gebreke van een gemeenschapsregeling is het weliswaar een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de procesregels te bepalen voor dergelijke rechtsvorderingen, met inbegrip van de bijkomende vraagstukken zoals de eventuele betaling van rente, doch die regels mogen de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken.

De derde en de vierde prejudiciële vraag

97 Gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag behoeven de derde en de vierde vraag niet te worden beantwoord.

De vijfde prejudiciële vraag

98 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of het gemeenschapsrecht zich ertegen verzet, dat een nationale rechter een door een binnenlandse dochtermaatschappij en haar buitenlandse moedermaatschappij bij hem ingestelde vordering tot terugbetaling of vergoeding van het financiële nadeel dat zij als gevolg van de door de dochtermaatschappij bij wege van voorheffing betaalde vennootschapsbelasting hebben geleden, afwijst of vermindert op de enkele grond, dat zij de belastingautoriteiten niet hebben verzocht om toepassing van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen, waardoor de dochtermaatschappij van de voorheffing bevrijd was geweest, en dus geen gebruik hebben gemaakt van de hun ter beschikking staande rechtsmiddelen om de afwijzende beslissingen van de belastingautoriteiten met een beroep op de voorrang en de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht aan te vechten, terwijl het nationale recht de binnenlandse dochtermaatschappijen en hun buitenlandse moedermaatschappijen hoe dan ook van deze regeling uitsluit.

99 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk is een aansprakelijkheidsvordering tegen de staat overeenkomstig de door het Hof in het reeds aangehaalde arrest Brasserie de Pêcheur en Factortame opgestelde criteria, het juiste rechtsmiddel ingeval de uitsluiting van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen in strijd met het gemeenschapsrecht wordt verklaard. Tegen dergelijke schadevorderingen kan worden aangevoerd, dat de verzoekers niet al het nodige hebben gedaan door niet dadelijk te verzoeken om toepassing van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen, waarna zij de weigering van de belastingautoriteiten hadden kunnen aanvechten en zich op de voorrang en de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht hadden kunnen beroepen, zodat het Hof bij de eerste gelegenheid om een prejudiciële beslissing kon worden verzocht.

100 Dit argument berust niet op een nationale bepaling inzake verjarings- of vervaltermijnen.

101 De regering van het Verenigd Koninkrijk is immers van mening, dat haar stelling in het bijzonder steun vindt in het reeds aangehaalde arrest Brasserie de pêcheur en Factortame (punten 84 en 85), waarin het Hof heeft geoordeeld, dat volgens een algemeen beginsel dat de rechtsstelsels van de lidstaten gemeen hebben, de benadeelde zich redelijke inspanningen dient te getroosten om de omvang van de schade te beperken, omdat hij anders de schade zelf moet dragen, en dat bijgevolg de nationale rechter ter vaststelling van de voor vergoeding in aanmerking komende schade kan onderzoeken, of de benadeelde persoon zich redelijke inspanningen heeft getroost om de schade te voorkomen of de omvang ervan te beperken, en meer in het bijzonder, of hij tijdig alle te zijner beschikking bestaande rechtsmiddelen heeft aangewend.

102 In de eerste plaats zij eraan herinnerd, dat vorderingen als die in de hoofdgedingen in beginsel onderworpen zijn aan de nationale procesregels, die van de verzoekers in het bijzonder kunnen verlangen dat zij zich redelijke inspanningen getroosten om de schade te voorkomen of de omvang ervan te beperken.

103 Voorts staat vast, dat in de hoofdgedingen de Britse belastingwetgeving binnenlandse dochtermaatschappijen van buitenlandse moedermaatschappijen uitsloot van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen, zodat aan verzoeksters in de hoofdgedingen niet kan worden verweten dat zij niet te kennen hebben gegeven, voor de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen te willen opteren. Volgens de verwijzingsbeschikkingen wordt niet betwist, dat een verzoek om toepassing van deze regeling in het geval van verzoeksters in de hoofdgedingen door de belastinginspecteur zou zijn afgewezen omdat de moedermaatschappijen buiten het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd.

104 Ten slotte blijkt uit de verwijzingsbeschikkingen, dat een dergelijke afwijzende beslissing van de belastingautoriteiten had kunnen worden aangevochten bij de „Special Commissioners" of de „General Commissioners" en vervolgens in voorkomend geval bij de High Court. Volgens de verwijzende rechter zouden de dochtermaatschappijen in afwachting van de uitspraak op het beroep niettemin ACT over alle door hun uitgekeerd dividend hebben moeten voldoen en zou bij toewijzing van het beroep de ACT hun niet zijn terugbetaald omdat naar Engels recht geen recht op terugbetaling bestaat. Indien de dochtermaatschappijen geen ACT over de dividenduitkeringen zouden hebben betaald in afwachting van een uitspraak op hun beroep, zouden zij niettemin aangeslagen zijn in de ACT, zouden zij rente over de desbetreffende bedragen hebben moeten betalen en zou hun mogelijk een geldboete zijn opgelegd, indien hun gedrag als onzorgvuldig en zonder redelijke rechtvaardiging was beschouwd.

105 De regering van het Verenigd Koninkrijk verwijt verzoeksters in de hoofdgedingen derhalve onvoldoende zorgvuldig te hebben gehandeld door niet eerder met andere dan de aangewende rechtsmiddelen de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht aan te vechten van de nationale bepalingen die binnenlandse dochters van buitenlandse moeders uitsluiten van een fiscaal voordeel. Aldus wordt hen verweten, dat zij rekening hebben gehouden met de nationale wetgeving en ACT hebben betaald zonder toepassing van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen trachten te verkrijgen en zonder gebruik te maken van de hun ter beschikking staande rechtsmiddelen om de afwijzende beslissing van de belastingautoriteiten aan te vechten, die onvermijdelijk daarop zou zijn gevolgd.

106 De uitoefening van de rechten die de particulieren aan de rechtstreeks werkende bepalingen van gemeenschapsrecht ontlenen, zou evenwel onmogelijk of uiterst moeilijk worden gemaakt indien hun op schending van het gemeenschapsrecht steunende vorderingen tot terugbetaling of vergoeding reeds werden afgewezen of verminderd, omdat zij niet hebben verzocht om in aanmerking te komen voor een fiscaal voordeel waarop zij naar nationaal recht geen aanspraak hadden, teneinde de weigering van de belastingautoriteiten aan te vechten met de hiervoor bestaande rechtsmiddelen en met een beroep op de voorrang en de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht.

107 Derhalve moet op de vijfde prejudiciële vraag worden geantwoord, dat het gemeenschapsrecht zich ertegen verzet, dat een nationale rechter een door een binnenlandse dochtermaatschappij en haar buitenlandse moedermaatschappij bij hem ingestelde vordering tot terugbetaling of vergoeding van het financiële nadeel dat zij als gevolg van de door de dochtermaatschappij bij wege van voorheffing betaalde vennootschapsbelasting hebben geleden, afwijst of vermindert op de enkele grond, dat zij de belastingautoriteiten niet hebben verzocht om toepassing van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen, waardoor de dochtermaatschappij van de voorheffing bevrijd was geweest, en dus geen gebruik hebben gemaakt van de hun ter beschikking staande rechtsmiddelen om de afwijzende beslissingen van de belastingautoriteiten met een beroep op de voorrang en de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht aan te vechten, terwijl het nationale recht de binnenlandse dochtermaatschappijen en hun buitenlandse moedermaatschappijen hoe dan ook van deze regeling uitsluit.

Kosten

108 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse, de Franse, de Nederlandse en de Finse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, bij beschikkingen van 2 oktober 1998 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) verzet zich tegen belastingbepalingen van een lidstaat als thans in geding, die de in deze lidstaat gevestigde vennootschappen de mogelijkheid bieden gebruik te maken van een belastingregeling volgens welke zij zonder voorheffing van vennootschapsbelasting dividend kunnen uitkeren aan hun moedermaatschappij wanneer deze eveneens in deze lidstaat is gevestigd, doch die dit niet toestaan wanneer de moedermaatschappij in een andere lidstaat is gevestigd.

2) Wanneer een in een lidstaat gevestigde dochtermaatschappij verplicht is geweest om bij wege van voorheffing vennootschapsbelasting te betalen over de aan de in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij uitgekeerde dividenden, terwijl dochtermaatschappijen van in de eerste lidstaat gevestigde moedermaatschappijen in vergelijkbare omstandigheden hebben kunnen opteren voor een belastingregeling waardoor zij aan deze verplichting ontsnappen, vereist artikel 52 van het Verdrag, dat die dochtermaatschappijen en hun in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappijen over een doeltreffend rechtsmiddel beschikken om terugbetaling of vergoeding te verkrijgen van het financiële nadeel dat zij — ten voordele van de autoriteiten van de betrokken lidstaat — hebben geleden als gevolg van de door de dochtermaatschappijen betaalde voorheffing.

Het enkele feit, dat een dergelijke vordering slechts strekt tot betaling van de rente waaruit het financiële verlies bestaat dat is geleden doordat niet over de

voortijdig betaalde bedragen kon worden beschikt, is geen grond voor verwerping van deze vordering.

Bij gebreke van een gemeenschapsregeling is het weliswaar een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de procesregels te bepalen voor dergelijke rechtsvorderingen, met inbegrip van de bijkomende vraagstukken zoals de eventuele betaling van rente, doch die regels mogen de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken.

3) Het gemeenschapsrecht verzet zich ertegen, dat een nationale rechter een door een binnenlandse dochtermaatschappij en haar buitenlandse moedermaatschappij bij hem ingestelde vordering tot terugbetaling of vergoeding van het financiële nadeel dat zij als gevolg van de door de dochtermaatschappij bij wege van voorheffing betaalde vennootschapsbelasting hebben geleden, afwijst of vermindert op de enkele grond, dat zij de belastingautoriteiten niet hebben verzocht om toepassing van de regeling belastingheffing naar het groepsinkomen, waardoor de dochtermaatschappij van de voorheffing bevrijd was geweest, en dus geen gebruik hebben gemaakt van de hun ter beschikking staande rechtsmiddelen om de afwijzende beslissingen van de belastingautoriteiten met een beroep op de voorrang en de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht aan te vechten, terwijl het nationale recht de binnenlandse dochtermaatschappijen en hun buitenlandse moedermaatschappijen hoe dan ook van deze regeling uitsluit.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 8 maart 2001.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

A. La Pergola