DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 8 mars 2001 *

I de förenade målen C-397/98 och C-410/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Metallgesellschaft Ltd m.fl. (C-397/98),

Hoechst AG,

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

och

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General,

angående tolkningen av artiklarna 6 och 52 i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 43 EG i ändrad lydelse), 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) och/eller artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG),

meddelar

* Rättegångsspråk: engelska.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. La Pergola samt domarna M. Wathelet (referent), D.A.O. Edward, P. Jann och L. Sevón,

generaladvokat: N. Fennelly,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Metallgesellschaft Ltd m.fl., genom J. Gardiner, QC, och F. Fitzpatrick, barrister, befullmäktigade av Slaughter and May, solicitors,

— Hoechst AG och Hoechst (UK) Ltd, genom M. Barnes, QC, befullmäktigad av Slaughter and May, solicitors,

— Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, i egenskap av ombud, biträdd av D. Wyatt, QC, och R. Singh, barrister,

— Nederländernas regering, genom M.A. Fierstra, i egenskap av ombud,

— Finlands regering, genom H. Rotkirch och T. Pynnä, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, H. Michard och M. Patakia, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 25 maj 2000 av: Metallgesellschaft Ltd m.fl., företrädda av J. Gardiner och F. Fitzpatrick, Hoechst AG och Hoechst (UK) Ltd, företrädda av M. Barnes, Förenade kungarikets regering, företrädd av G. Amodeo, i egenskap av ombud, biträdd av D. Wyatt, Förbundsrepubliken Tysklands regering företrädd av B. Muttelsee-Schön, i egenskap av ombud, Frankrikes regering, företrädd av S. Seam, i egenskap av ombud, Nederländernas regering, företrädd av M.A. Fierstra, och kommissionen, företrädd av R. Lyal och H. Michard,

och efter att den 12 september 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har, genom två beslut av den 2 oktober 1998 som inkom till domstolens kansli den 6 november 1998 (C-397/98) och den 17 november 1998 (C-410/98), i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt fem frågor om tolkningen av

artiklarna 6 och 52 i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 43 EG i ändrad lydelse), 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) och/eller artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan (i mål C-397/98) Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG samt The Metal and Commodity Company Ltd (nedan kallade Metallgesellschaft m.fl.), och (i mål C-410/98) Hoechst AG samt Hoechst (UK) Ltd (nedan kallade Hoechst m.fl.), å ena sidan, och Commissioners of Inland Revenue, å andra sidan, angående skyldigheten för bolag med hemvist i Förenade kungariket att i förskott betala bolagsskatt på utdelningar till sina moderbolag.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Enligt bestämmelserna i del I i Income and Corporation Taxes Act 1988 (1988 års lag om inkomst- och bolagsskatt, nedan kallad ICTA) skall bolag med hemvist i Förenade kungariket samt bolag som saknar hemvist där men som utövar näringsverksamhet i Förenade kungariket genom en filial eller ett kontor, erlägga bolagsskatt (corporation tax) på sina vinster under en räkenskapsperiod.

4 Enligt section 12 ICTA omfattar en räkenskapsperiod i regel tolv månader. För räkenskapsperioder som löpte ut före den 1 oktober 1993 skulle bolagsskatten betalas antingen nio månader efter räkenskapsperioden eller en månad efter utfärdandet av taxeringsbeskedet avseende den räkenskapsperioden, beroende på vad den skattskyldige hade valt. För räkenskapsperioder som löper ut efter den 1 oktober 1993 skall bolagsskatt betalas nio månader och en dag efter det att räkenskapsperioden löpt ut.

Betalning i förskott av bolagsskatt (advance corporation tax)

5 Enligt section 14 ICTA är bolag med hemvist i Förenade kungariket som gör vissa överföringar, såsom utdelningar till sina aktieägare, skyldiga att i förskott betala bolagsskatt (advance corporation tax, nedan kallad ACT) beräknad på ett belopp som motsvarar beloppet eller värdet på den gjorda överföringen.

6 ACT dras inte av från utdelningen, vilken utbetalas i sin helhet, utan utgör en bolagsskatt som skall bestridas av det bolag som ger utdelningarna. Skatten betalas i förskott och kvittas mot den allmänna bolagsskatt (mainstream corporation tax, nedan kallad MCT) som skall betalas varje räkenskapsperiod.

7 Ett bolag är skyldigt att deklarera, i princip varje kvartal, och därvid uppge hur stora överföringar som gjorts under perioden och hur mycket ACT som skall betalas. ACT som skall erläggas för en överföring skall betalas inom fjorton dagar efter det att det kvartal under vilket överföringen gjordes har löpt ut.

8 Enligt section 239 och 240 ICTA skall ACT som ett bolag har betalat för en överföring som gjorts under en viss räkenskapsperiod i princip, med förbehåll för att bolaget kan avstå sin rätt, kvittas mot bolagets MCT för den räkenskapsperioden eller överföras till bolagets dotterbolag som kan kvitta beloppet mot sin egen MCT. Om bolaget inte är skyldigt att betala någon bolagsskatt under räkenskapsperioden i fråga (exempelvis för att vinsten är för låg) kan bolaget antingen kvitta ACT mot den bolagsskatt som skall erläggas för efterföljande räkenskapsperioder eller begära att kvittningen skall avse tidigare räkenskapsperioder.

9 Medan MCT skall betalas nio månader eller nio månader och en dag från det att räkenskapsperioden löpt ut, beroende på om räkenskapsperioden löpte ut före eller efter den 1 oktober 1993, skall ACT betalas inom fjorton dagar efter utgången av det kvartal under vilket överföringen gjordes. ACT betalas således alltid innan MCT — som den normalt kvittas mot — skall betalas. Den nationella domstolen har påpekat att ACT således innebär att tidpunkten för det utdelande bolagets betalning av bolagsskatt på utdelningar tidigareläggs med mellan åtta och en halv månader (i fråga om en överföring som gjorts den sista dagen i en räkenskapsperiod) och ett år och fem och en halv månader (då överföringen görs den första dagen i räkenskapsperioden).

10 ACT kan också kvittas mot vinster under efterföljande räkenskapsperioder, när någon MCT inte skall erläggas under räkenskapsperioden i fråga. Den nationella domstolen har påpekat att i dessa fall tidigareläggs betalningen med en längre, och i vissa fall obestämd, tidsperiod.

Skattetillgodohavande (tax credit)

11 Ett bolag med hemvist i Förenade kungariket är inte skyldigt att betala bolagsskatt på utdelning som det mottar från ett bolag som också har sitt hemvist i Förenade kungariket (section 208 ICTA). Alla överföringar av utdelningar, som omfattas av ACT, från ett bolag med hemvist i Förenade kungariket till ett annat bolag med hemvist där medför följaktligen ett skattetillgodohavande (tax credit) till förmån för det bolag som mottar utdelningen (section 231(1) ICTA).

12 Skattetillgodohavandet motsvarar den ACT som erlagts för överföringen av det bolag som gav utdelningen (section 231(1) ICTA).

13 Då ett bolag med hemvist i Förenade kungariket från ett dotterbolag med hemvist där mottar en överföring som berättigar till skattetillgodohavande kan bolaget avräkna den ACT som dotterbolaget betalat från den ACT som bolaget självt skall betala när det gör överföringar till sina egna aktieägare, så att bolaget endast betalar ACT på överskjutande belopp.

14 När ett bolag med hemvist i Förenade kungariket, som är helt undantaget från MCT, får en utdelning från ett dotterbolag med hemvist där på vilken ACT har betalats, har bolaget rätt till betalning av ett belopp motsvarande skattetillgodohavandet (section 231(2) ICTA).

15 Ett bolag med hemvist utanför Förenade kungariket som inte utövar någon näringsverksamhet i Förenade kungariket genom en filial eller ett kontor är inte skyldigt att erlägga bolagsskatt i Förenade kungariket. Det är emellertid i princip skyldigt att erlägga inkomstskatt i Förenade kungariket (income tax) på inkomster från denna medlemsstat, vilket omfattar utdelningar från dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket.

16 Eftersom ett moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket i princip inte är berättigat till skattetillgodohavande annat än då detta föreskrivs i ett dubbelbeskattningsavtal mellan Förenade kungariket och den stat där bolaget har sitt hemvist, är det enligt section 233(1) ICTA inte skyldigt att erlägga inkomstskatt i Förenade kungariket på utdelningar från dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket.

17 Om moderbolaget med hemvist utanför Förenade kungariket däremot är berättigat till skattetillgodohavande enligt ett dubbelbeskattningsavtal mellan Förenade kungariket och den stat där bolaget har sitt hemvist, är det skyldigt att erlägga inkomstskatt i Förenade kungariket på utdelningar från dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket.

18 Förenade kungarikets dubbelbeskattningsavtal med Förbundsrepubliken Tyskland av den 26 november 1964, i dess lydelse av den 23 mars 1970, föreskriver inte någon rätt till skattetillgodohavande för bolag med hemvist i Tyskland som äger aktier i och erhåller utdelning från bolag med hemvist i Förenade kungariket.

19 Ett moderbolag med hemvist i Tyskland, som erhåller utdelning från ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket på vilken ACT skall betalas, är följaktligen inte berättigat till ett skattetillgodohavande i Förenade kungariket motsvarande den ACT som betalats och är, enligt brittisk skattelagstiftning, inte skattskyldigt i Förenade kungariket för den utdelning som mottagits från dotterbolaget med hemvist i Förenade kungariket.

20 Om ett moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket är berättigat till ett skattetillgodohavande enligt ett dubbelbeskattningsavtal mellan Förenade kungariket och den stat där bolaget har sitt hemvist, kan det ansöka om att skattetillgodohavandet skall kvittas mot den inkomstskatt som bolaget således skall erlägga i Förenade kungariket på utdelningarna från dess dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket och, om skattetillgodohavandet överstiger skatten, att överskjutande belopp återbetalas. Om ansökan avslås kan det bolag som ingav ansökan begära omprövning av beslutet vid Special Commissioners eller General Commissioners, och eventuellt därefter väcka talan vid High Court.

Frivillig koncernbeskattning (Group Income Election)

21 Enligt section 247 ICTA kan två bolag med hemvist i Förenade kungariket, varav det ena äger minst 51 procent av det andra bolaget, välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning (Group Income Election).

22 Frivillig koncernbeskattning innebär att dotterbolaget inte betalar ACT på utdelningarna till moderbolaget, om det inte uppger att reglerna om koncernbeskattning inte skall tillämpas på vissa utdelningar.

23 Ansökan om att reglerna om frivillig koncernbeskattning skall tillämpas skall inges till en Inspector of Taxes. Om ansökan avslås kan det bolag som ingav ansökan begära omprövning av beslutet vid Special Commissioners eller General Commissioners, och eventuellt överklaga till High Court i rättsfrågor.

24 Om ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket ger moderbolaget, som även det har sitt hemvist i Förenade kungariket, en utdelning enligt reglerna om frivillig koncernbeskattning, skall dotterbolaget inte erlägga någon ACT och moderbolaget har inte rätt till något skattetillgodohavande. En bolagskoncern kan nämligen inte i fråga om samma utdelning vara berättigad till skattetillgodohavande och samtidigt omfattas av reglerna om koncernbeskattning.

25 Det skall påpekas att ACT avskaffades från och med den 6 april 1999 genom section 31 i Finance Act från år 1998 (1998 års skattelag). I punkterna 5—24 i denna dom beskrivs de bestämmelser som var i kraft före detta datum.

Bakgrunden till målen vid den nationella domstolen

26 I mål C-397/98 gav Metallgesellschaft Ltd och The Metal and Commodity Company Ltd, bolag med hemvist i Förenade kungariket, sina moderbolag, Metallgesellschaft AG och Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG, bolag

med hemvist i Tyskland, utdelningar och de var av den anledningen skyldiga att erlägga ACT. De två dotterbolagen kunde därefter avräkna denna ACT mot den MCT som de var skyldiga att erlägga.

27 Metallgesellschaft m.fl. väckte talan mot Commissioners of Inland Revenue vid High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, för att få fastställt att de lidit skada på grund av skyldigheten att erlägga ACT på dotterbolagens utdelningar till sina moderbolag. Tvisten i målet vid den nationella domstolen avser de belopp som Metallgesellschaft Ltd erlagt som ACT mellan den 16 april 1974 och den 1 november 1995 och som The Metal and Commodity Company Ltd erlagt mellan den 11 april 1991 och den 13 oktober 1995.

28 I mål C-410/98 gav Hoechst (UK) Ltd, bolag med hemvist i Förenade kungariket, utdelningar till sitt moderbolag, Hoechst AG, bolag med hemvist i Tyskland, och erlade ACT på dessa utdelningar i Förenade kungariket. Bolaget kunde därefter avräkna denna ACT mot den MCT som det var skyldigt att erlägga.

29 Även Hoechst m.fl. väckte talan mot Commissioners of Inland Revenue vid High Court of Justice för att få fastställt att de lidit skada på grund av skyldigheten att erlägga ACT på de utdelningar som Hoechst (UK) Ltd gav till Hoechst AG mellan den 16 januari 1989 och den 26 april 1994. Tvisten i målet vid den nationella domstolen avser de belopp som erlades som ACT mellan den 14 april 1989 och den 13 juli 1994.

30 I båda målen vid den nationella domstolen har moderbolagen gjort gällande att på grund av att det är omöjligt för dem och för deras dotterbolag att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, vilka skulle ha gjort det möjligt för dotterbolagen att undgå att betala ACT, har dotterbolagen lidit skada i likviditetshänseende på ett sätt som inte drabbade dotterbolag till moderbolag med hemvist i Förenade kungariket. Dessa dotterbolag kunde, genom att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, fram till det datum då MCT skulle betalas behålla de belopp som de i annat fall skulle ha erlagt som

ACT för utdelningar till sina moderbolag. Sökandena anser att denna skada innebär indirekt diskriminering på grund av nationalitet i strid med EG-fördraget.

31 I mål C-397/98 har Metallgesellschaft AG och Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG i andra hand hävdat att de borde vara berättigade till ett skattetillgodohavande, som åtminstone motsvarar en del av den ACT som erlagts av deras dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket, i likhet med ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket som har rätt till sådant skattetillgodohavande eller ett moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket men som har rätt till skattetillgodohavande enligt ett dubbelbeskattningsavtal.

32 I mål C-410/98 har Hoechst AG, för det fall domstolen skulle anse att Hoechst (UK) Ltd inte har rätt till återbetalning av ränta på den ACT som erlagts, i andra hand yrkat att det skall beviljas skattetillgodohavanden motsvarande denna ACT eller ett belopp som motsvarar de skattetillgodohavanden som skulle ha beviljats ett moderbolag med hemvist i Nederländerna. Hoechst AG anser att det, i strid med fördraget, oberättigat medför olika behandling av moderbolag med hemvist i olika medlemsstater när Förenade kungarikets skattelagstiftning endast tillåter att moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket beviljas skattetillgodohavanden för den ACT som erlagts av deras dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket om det föreskrivs i gällande dubbelbeskattningsavtal, vilket är fallet i avtalet mellan Förenade kungariket och Konungariket Nederländerna, men inte i avtalet mellan Förenade kungariket och Förbundsrepubliken Tyskland.

Tolkningsfrågorna

33 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, anser att en tolkning av gemenskapsrätten är nödvändig för att slita tvisten, och den har

därför förklarat målen vilande och hänskjutit följande tolkningsfrågor, vilka är identiska i de båda målen, till domstolen:

"1) Är det, under de omständigheter som framgår av beslutet om hänskjutande, förenligt med gemenskapsrätten, särskilt med artiklarna 6, 52, 58 och/eller 73b i EG-fördraget, att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att det är tillåtet med frivillig koncernbeskattning (som gör det möjligt för ett dotterbolag att göra överföringar till sitt moderbolag utan att erlägga bolagsskatt i förskott, advance corporation tax (ACT)), endast då både dotterbolaget och moderbolaget har hemvist i den medlemsstaten?

2) Om den första frågan besvaras nekande, ger då de ovannämnda bestämmelserna i EG-fördraget ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat en rätt till ersättning, eller nämnda moderbolag rätt att yrka ett räntebelopp som belöper på den ACT som dotterbolaget betalat på grund av att nationella bestämmelser inte medgav att det omfattades av reglerna om frivillig koncernbeskattning, eller kan ett sådant belopp endast, eller över huvud taget, yrkas inom ramen för en skadeståndstalan enligt de principer som domstolen fastslog i dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame (REG 1996, s. I-1029) och av den 22 april 1997 i mål C-66/95, Sutton (REG 1997, s. I-2163), och är den nationella domstolen i båda fallen skyldig att tillerkänna ersättning även om ränta inte kan utges enligt nationell rätt (vare sig direkt eller genom ersättning eller skadestånd) på belopp som sökanden inte längre har rätt till?

3) Är det, under de omständigheter som framgår av beslutet om hänskjutande, förenligt med de ovannämnda bestämmelserna i EG-fördraget att myndigheterna i en medlemsstat inte beviljar ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat skattetillgodohavanden då det beviljar bolag med hemvist i landet och bolag med hemvist i vissa andra medlemsstater sådana skattetill-

godohavanden med stöd av dubbelbeskattningsavtal med dessa andra medlemsstater?

4) Om den tredje frågan besvaras nekande är, och var, då den första medlemsstaten under hela den relevanta tidsperioden skyldig att göra det möjligt för ett sådant bolag att ansöka om skattetillgodohavande på samma villkor som bolag med hemvist i landet eller bolag med hemvist i medlemsstater för vilka detta föreskrivs i dubbelbeskattningsavtal?

5) Har en medlemsstat rätt att som svar på ett sådant krav på ersättning, skattetillgodohavande eller skadestånd göra gällande att sökandena inte har grund för sina anspråk eller att sökandenas anspråk skall nedsättas eftersom de, trots att de enligt gällande nationella bestämmelser var förhindrade att göra så, borde ha ansökt om att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning eller krävt att få skattetillgodohavande samt till Commissioners och, om nödvändigt, till domstol ha överklagat skattemyndighetens beslut att avslå ansökan om att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning eller kravet, med stöd av principerna om gemenskapsrättens företräde och direkta effekt?"

34 Genom beslut av domstolens ordförande av den 14 december 1998 förenades mål C-397/98 och C-410/98 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

Den första frågan

35 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 6, 52, 58 och/eller 73b i fördraget utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning, som den som är i fråga i målen vid den nationella

domstolen, vilken ger bolag med hemvist i denna medlemsstat möjlighet att omfattas av skatteregler som gör det möjligt för dem att ge utdelningar till sina moderbolag utan att behöva erlägga bolagsskatt i förskott, förutsatt att även moderbolaget har sitt hemvist i denna medlemsstat, och inte ger dem denna möjlighet när moderbolaget har sitt säte i en annan medlemsstat.

36 Enligt Metallgesellschaft m.fl. och Hoechst m.fl. är den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen sådan att den avskräcker bolag med hemvist i andra medlemsstater från att etablera sig i Förenade kungariket genom dotterbolag, och den utgör därför en oberättigad inskränkning i etableringsfriheten. De har först i andra hand åberopat att lagstiftningen även tycks vara oförenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

37 Inledningsvis erinrar domstolen om att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna, enligt fast rättspraxis, iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet och avhålla sig från varje form av diskriminering grundad på nationalitet (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089, punkt 36, av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 19, och av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 17).

38 Det framgår av domstolens rättspraxis att artikel 6 i fördraget — i vilken det allmänna förbudet mot varje form av diskriminering på grund av nationalitet slås fast — endast kan tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget (dom av den 30 maj 1989 i mål 305/87, kommissionen mot Grekland, REG 1989, s. 1461, punkterna 12 och 13, av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton Services, REG 1994, s. I-1137, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 15, s. 71, och domarna i de ovannämnda målen Royal Bank of Scotland, punkt 20, och Baars, punkt 23).

39 Principen om icke-diskriminering har emellertid genomförts inom etableringsfrihetens område genom artikel 52 i fördraget (domen i det ovannämnda målet Halliburton Services, punkt 12, dom av den 29 februari 1996 i mål C-193/94, Skanavi och Chryssanthakopoulos, REG 1996, s. I-929, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Baars, punkt 24).

40 Följaktligen är artikel 6 i fördraget inte tillämplig i målen vid den nationella domstolen. Frågan huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen innebär en oberättigad inskränkning i etableringsfriheten skall därför i första hand bedömas mot bakgrund av artikel 52 i fördraget.

41 Artikel 52 i fördraget är en av gemenskapsrättens grundläggande bestämmelser, och den är direkt tillämplig i medlemsstaterna efter övergångsperiodens utgång. Enligt denna bestämmelse inbegriper friheten för medborgare från en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium även rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare. Avvecklingen av inskränkningarna i etableringsfriheten omfattar även inskränkningar för medborgare från en medlemsstat, vilka är etablerade i en annan medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag (dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, och domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 22).

42 Denna etableringsfrihet inbegriper, i enlighet med artikel 58 i fördraget, en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 20 och däri angiven rättspraxis, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35). För bolagens vidkommande är det i detta sammanhang viktigt att framhålla att sätet, i den mening som här avses, tjänar till att fastställa deras anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer (se domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 20 och däri angiven rättspraxis, och Saint-Gobain ZN, punkt 36). Om det skulle godtas

att etableringsstaten fritt kan tillämpa en annorlunda behandling enbart på grund av att bolagets säte ligger i en annan medlemsstat skulle artikel 52 i fördraget bli innehållslös (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 18).

43 Den lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen innebär, vad gäller möjligheten att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket behandlas olika beroende på om moderbolaget har sitt hemvist i Förenade kungariket eller ej. Dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till bolag med hemvist i Förenade kungariket kan nämligen på vissa villkor omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning och på så sätt befrias från skyldigheten att betala ACT vid utdelningar till moderbolagen. Denna förmån medges dock inte dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till bolag med hemvist utanför Förenade kungariket, som under alla omständigheter är skyldiga att betala ACT vid utdelningar till moderbolagen.

44 Det är ostridigt att dotterbolaget till ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket därigenom ges en fördel i likviditetshänseende, eftersom det behåller de belopp som annars skulle ha erlagts som ACT fram till dess MCT skall betalas, det vill säga under minst åtta och en halv månader till högst sjutton och en halv månader, beroende på när överföringen sker. Om MCT inte skall betalas under räkenskapsperioden i fråga kan perioden till och med bli ännu längre, eftersom ACT kan kvittas mot bolagsskatt som skall erläggas under senare räkenskapsperioder.

45 Förenade kungarikets regering, den finska och den nederländska regeringen anser att det finns sakliga skäl för denna skillnad i skattemässig behandling av dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket beroende på om moderbolaget har sitt hemvist i denna medlemsstat eller ej.

46 För det första har Förenade kungarikets regering gjort gällande att den situation som dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist i Förenade kungariket befinner sig i inte motsvarar situationen för dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat.

47 Vad beträffar dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist där har Förenade kungarikets regering hävdat att även om dotterbolaget genom att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning befrias från skyldigheten att erlägga ACT vid utdelningar till moderbolaget skjuts denna betalning endast upp, eftersom moderbolaget, som har sitt hemvist i Förenade kungariket, självt är skyldigt att betala ACT när det gör överföringar som omfattas av denna skatt. Skyldigheten att erlägga ACT vid utdelningar överförs således från dotterbolaget till moderbolaget och det undantag från ACT som dotterbolaget åtnjuter kompenseras av att moderbolaget är skyldigt att erlägga ACT.

48 Om däremot dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket och deras moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket skulle kunna omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning skulle det inte erläggas någon ACT i Förenade kungariket, enligt Förenade kungarikets regering. Dotterbolaget skulle undantas från skyldigheten att betala ACT vid utdelningar till moderbolaget, utan att undantaget för den skull skulle kompenseras av att moderbolaget med hemvist utanför Förenade kungariket senare erlägger ACT när moderbolaget självt gör överföringar, eftersom moderbolaget inte är skyldigt att erlägga bolagsskatt i Förenade kungariket och således inte är skyldigt att erlägga någon ACT.

49 Den nederländska regeringen har hävdat att det är förenligt med territorialitetsprincipen att en medlemsstat förbehåller moderbolagen med hemvist i medlemsstaten möjligheten att välja att omfattas av regler om till exempel koncernbeskattning. Även om staten enligt sådana regler avstår från att ta ut skatt av dotterbolaget, avsäger den sig inte rätten till sådan beskattning, eftersom reglerna endast medför att uttaget av ACT övervältras på en annan nivå inom samma bolagskoncern. Om däremot dotterbolag till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket skulle beviljas det undantag från ACT som följer av reglerna om koncernbeskattning skulle det inte tas ut någon ACT i Förenade kungariket på transaktioner inom koncernen, eftersom de övriga bolagen inom koncernen är belägna i en annan medlemsstat och inte är skyldiga att erlägga bolagsskatt i Förenade kungariket, vilket skulle innebära skatteflykt.

50 Även den finska regeringen anser att om dotterbolagen till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket gavs möjlighet att välja att omfattas av

reglerna om frivillig koncernbeskattning skulle det möjliggöra för dotterbolagen att undgå skatt i Förenade kungariket, eftersom moderbolagen inte är skattskyldiga i denna medlemsstat.

51 Domstolen anser att en sådan argumentation inte kan godtas.

52 Eftersom ACT inte utgör en skatt på utdelningar utan en betalning i förskott av bolagsskatt, är det felaktigt att anse att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket skulle kunna undgå att betala skatt i Förenade kungariket på vinster som betalats ut i form av utdelningar, om de gavs möjlighet till frivillig koncernbeskattning.

53 Den del av bolagsskatten som ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket inte är skyldigt att betala i förskott vid utdelning till moderbolaget enligt reglerna om frivillig koncernbeskattning skall i princip betalas när dotterbolagets MCT skall betalas. Ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat är skyldigt att i Förenade kungariket betala MCT på sina vinster på samma sätt som ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett moderbolag som också har sitt hemvist där.

54 Om dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket gavs möjlighet till frivillig koncernbeskattning skulle det följaktligen enbart leda till att de fick behålla de belopp som annars skulle erlagts som ACT fram till dess MCT skall betalas. Därigenom skulle de ges samma fördel i likviditetshänseende som dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist i Förenade kungariket åtnjuter, utan att det kvarstår någon annan skillnad, när beskattningsunderlaget är detsamma, mellan den MCT som båda grupperna av dotterbolag är skyldiga att erlägga för samma räkenskapsperiod.

55 Vidare kan det inte anföras som skäl för att inte ge ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket, möjligheten att inte behöva betala ACT när det ger utdelningar till moderbolaget, att moderbolaget inte är skyldigt att betala ACT när det självt ger utdelningar, i motsats till ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket.

56 Anledningen till att moderbolaget med hemvist utanför Förenade kungariket inte är skyldigt att betala ACT är att det inte är skyldigt att erlägga bolagsskatt i Förenade kungariket, eftersom det betalar sådan skatt i etableringsstaten. Det är därför logiskt att ett bolag inte skall behöva betala i förskott en skatt som det aldrig kommer att bli skyldigt att erlägga.

57 Vad beträffar risken för skatteflykt skall det, såsom domstolen redan har fastslagit, erinras om att etablering av ett dotterbolag utanför Förenade kungariket inte i sig innebär skatteflykt, eftersom bolaget i fråga i varje fall omfattas av etableringsstatens skattelagstiftning (domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 26).

58 För övrigt framgår det att Förenade kungarikets skattelagstiftning, vad beträffar moderbolag med hemvist i Förenade kungariket, överser med att de bolag som valt att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning inte erlägger någon ACT alls. I vissa fall erlägger nämligen moderbolaget, som mottagit utdelningen enligt sådana skatteregler, inte självt någon ACT. Bolaget kan bland annat avstå från att göra överföringar som omfattas av ACT, eller, med stöd av reglerna om frivillig koncernbeskattning, göra överföringar som i annat fall skulle omfattas av ACT. Att ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett dotterbolag med hemvist där omfattas av ACT kompenserar därför inte ens i samtliga fall att dotterbolaget befriats från skyldigheten att betala ACT, till följd av reglerna om frivillig koncernbeskattning.

59 Vad slutligen beträffar den ekonomiska förlust som det skulle medföra för Förenade kungarikets skattemyndighet att ge dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket möjlighet

att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning och därigenom befrias från skyldigheten att betala ACT, skall det erinras om att minskningen av skatteintäkter, enligt fast rättspraxis, inte kan anses som tvingande hänsyn av allmänintresse, som kan åberopas för att berättiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se beträffande artikel 52 i fördraget domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 28).

60 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 25 i sitt förslag till avgörande, kan de olika skatteregler som är tillämpliga på moderbolagen, beroende på om de har sitt hemvist i Förenade kungariket eller ej, inte motivera att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat inte beviljas en skatteförmån som dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag som också har hemvist i Förenade kungariket kan medges, eftersom samtliga dessa dotterbolag är skyldiga att erlägga MCT på sina vinster, oavsett var moderbolaget har sitt hemvist.

61 Vidare har Förenade kungarikets regering hävdat att behovet av att upprätthålla kongruensen i Förenade kungarikets skattesystem motiverar att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket inte ges möjlighet till frivillig koncernbeskattning.

62 Förenade kungarikets regering har uppgett att principen som ligger till grund för Förenade kungarikets skattesystem är att skatt skall utgå både på bolagens vinster och på de delar av samma vinster som överförs till bolagens aktieägare, eventuellt genom utdelning. Det är för att mildra denna ekonomiska dubbelbeskattning som aktieägande bolag med hemvist i Förenade kungariket är undantagna från bolagsskatt i fråga om de utdelningar som de får från sina dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket, eftersom undantaget från skatteplikten kompenseras av att ACT tas ut på dotterbolagens utdelningar till sina moderbolag.

63 Förenade kungarikets regering anser att det således finns ett direkt samband mellan det undantag från bolagsskatt som moderbolaget åtnjuter i fråga om utdelningar från sitt dotterbolag, och dotterbolagets skyldighet att erlägga ACT när samma utdelningar ges. Kravet på att det bolag som ger utdelningarna skall betala ACT är väsentligt för att säkerställa att, innan det bolag som mottar utdelningarna undantas från skattskyldighet, det bolag som ger utdelningarna erlägger skatt på samma utdelningar, oavsett om det är skyldigt att erlägga bolagsskatt på vinster under det räkenskapsår då utdelningarna skedde.

64 För det fall dotterbolaget med hemvist i Förenade kungariket inte är skyldigt att erlägga ACT vid utdelningar, därför att det tillsammans med moderbolaget med hemvist i Förenade kungariket har valt att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, kompenseras undantaget från bolagsskatteplikten i fråga om de utdelningar som moderbolaget mottagit av den ACT som moderbolaget kommer att erlägga när det självt ger utdelningar.

65 Förenade kungarikets regering anser att om undantag från ACT skulle medges när ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket ger sitt moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket en utdelning, skulle det leda till att undantaget från skatt på de utdelningar som moderbolaget mottagit inte kompenseras av någon skatt som tas ut när utdelningarna ges, vilket skulle strida mot kongruensen i Förenade kungarikets skattesystem.

66 Domstolen anser att denna argumentation inte kan godtas.

67 Domstolen har visserligen ansett att behovet att säkerställa kongruensen i skattesystemet kan rättfärdiga en lagstiftning som är av sådan art att den inskränker de grundläggande friheterna (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305).

68 Så är emellertid inte fallet här.

69 I de ovannämnda målen Bachmann respektive kommissionen mot Belgien fanns ett direkt samband mellan möjligheten att dra av avgifter enligt försäkringsavtal rörande ålderdom och dödsfall och beskattningen av de belopp som uppbars på grundval av sådana avtal. Detta samband skulle bevaras för att värna om kongruensen i ifrågavarande skattesystem. I förevarande fall finns däremot inget sådant direkt samband mellan att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket inte ges möjlighet till befrielse från skyldigheten att erlägga ACT genom att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning och att moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat inte är skyldiga att erlägga någon bolagsskatt i Förenade kungariket på de utdelningar som de mottar från sina dotterbolag i Förenade kungariket.

70 Oavsett om moderbolagen har sitt hemvist i Förenade kungariket eller ej undantas de från bolagsskatt i Förenade kungariket i fråga om de utdelningar som de mottar från sina dotterbolag med hemvist där. Det saknar betydelse för beviljandet av en skatteförmån, som till exempel befrielse från ACT till följd av reglerna om frivillig koncernbeskattning, att detta undantag från bolagsskatt, vad gäller moderbolag med hemvist i Förenade kungariket, har till syfte att förhindra att skatt tas ut två gånger på dotterbolagets vinster i Förenade kungariket och att undantaget, vad gäller moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket, enbart beror på att dessa bolag i vilket fall som helst inte är skyldiga att erlägga bolagsskatt i denna medlemsstat, eftersom de är skyldiga att erlägga sådan skatt i den stat där de är etablerade.

71 Den enda skatt som ett moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket är skyldigt att erlägga i Förenade kungariket med anledning av de utdelningar som det mottagit från sitt dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket är för övrigt inkomstskatt. Huruvida denna skatt skall betalas är dock knutet till beviljandet av skattetillgodohavanden som eventuellt föreskrivs i dubbelbeskattningsavtal mellan Förenade kungariket och den stat där moderbolaget har sitt hemvist.

72 I sökandenas fall föreligger det inte någon skyldighet att i Förenade kungariket erlägga inkomstskatt på de utdelningar som moderbolag med hemvist i Tyskland mottagit från sina dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket. I dubbelbeskattningsavtalet mellan Förenade kungariket och Förbundsrepubliken Tyskland föreskrivs nämligen inte några skattetillgodohavanden, motsvarande den ACT som dotterbolagen erlagt.

73 Följaktligen kan inte skäl som avser behovet av att säkerställa kongruensen i Förenade kungarikets skattesystem motivera att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat inte ges möjlighet till frivillig koncernbeskattning.

74 Det faktum att ACT under tiden har avskaffats visar för övrigt att skatten inte var nödvändig för att Förenade kungarikets bolagsskattesystem skulle fungera.

75 Eftersom fördragets bestämmelser om etableringsfrihet utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, är det inte nödvändigt att domstolen undersöker huruvida även fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital utgör hinder för sådan lagstiftning.

76 Följaktligen skall den första frågan besvaras så, att artikel 52 i fördraget utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning, som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, vilken ger bolag med hemvist i denna medlemsstat möjlighet att omfattas av skatteregler som gör det möjligt för dem att ge utdelningar till sina moderbolag utan att behöva erlägga bolagsskatt i förskott, förutsatt att även moderbolaget har sitt hemvist i denna medlemsstat, och inte ger dem denna möjlighet när moderbolaget har sitt hemvist i en annan medlemsstat.

Den andra frågan

77 Med beaktande av svaret på den första frågan syftar den andra frågan till att få klarhet i huruvida artikel 52 i fördraget skall tolkas så, att när ett dotterbolag med hemvist i den berörda medlemsstaten och dess moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat felaktigt har berövats rätten att omfattas av vissa skatteregler, som skulle ha gjort det möjligt för dotterbolaget att ge utdelningar till moderbolaget utan att behöva betala bolagsskatt i förskott, har dotterbolaget och/eller moderbolaget rätt till ett belopp som motsvarar räntan på de förskottsbetalningar som dotterbolaget gjort, vilken löper från det att betalningarna gjordes till dess skatten skulle betalas, trots att det enligt nationell lagstiftning inte är möjligt att betala ut räntor på belopp som inte skall betalas. Den nationella domstolens fråga avser både fallet när dotterbolagets och/eller moderbolagets yrkande framställs inom ramen för en talan om återbetalning av skatter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten och fallet när yrkandet framställs inom ramen för en talan om ersättning för skada till följd av att gemenskapsrätten har åsidosatts.

78 Förenade kungarikets regering har i det avseendet hävdat att om det skulle anses strida mot gemenskapsrätten att inte medge dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket rätten att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, krävs det enligt gemenskapsrätten att åsidosättandet avhjälps, inte genom en talan om återbetalning utan genom en talan för att fastställa statens skadeståndsansvar för skador som orsakats av att gemenskapsrätten åsidosatts. Förenade kungarikets regering anser att ACT inte är en skatt som tas ut i strid med gemenskapsrätten, eftersom dotterbolagen hur som helst är skyldiga att som MCT betala de belopp som erlagts som ACT. Tvisterna i målen vid den nationella domstolen har sin grund i att lagstiftaren i Förenade kungariket underlåtit att föreskriva en möjlighet för ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket och ett moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, vilket kan medföra utomobligatoriskt skadeståndsansvar för Förenade kungariket. I domen i det ovannämnda målet Sutton fastslog emellertid domstolen att när skada uppkommit på grund av att ett direktiv åsidosatts krävs det inte enligt gemenskapsrätten att en medlemsstat betalar ett belopp som motsvarar räntan på ett belopp som betalas för sent (i det fallet rörde det sig om sociala trygghetsförmåner). Av denna dom har Förenade kungarikets regering

dragit slutsatsen att det enligt gemenskapsrätten inte krävs att ränta utbetalas för att man under en viss tid inte har kunnat förfoga över en summa pengar på grund av att en skatt tagits ut i förskott i strid med gemenskapsrätten.

79 Vidare har Förenade kungarikets regering gjort gällande att även om de yrkanden som framställts av sökandena i målen vid den nationella domstolen skulle anses utgöra en talan om återbetalning av belopp som tagits ut i strid med gemenskapsrätten, kan en sådan talan inte bifallas. Enligt fast rättspraxis är det nämligen nationell lagstiftning som avgör om ränta skall utgå vid återbetalning av skatter som enligt gemenskapsrätten uttagits felaktigt. Enligt engelsk rätt beror rätten till ränta på huruvida förfarandet inleddes innan det belopp som yrkandet om ränta avser hade erlagts.

80 Följaktligen anser Förenade kungarikets regering att sökandena i målen vid den nationella domstolen inte kan göra anspråk på ränta, vare sig genom en talan om återbetalning eller en skadeståndstalan, eftersom de belopp som är i fråga har återbetalats genom att ACT som kompensation har kvittats mot den MCT som dotterbolagen skulle betala innan förfarandet inleddes.

81 Domstolen påpekar att det inte ankommer på den att rättsligt kvalificera de ansökningar som sökandena har ingett till den nationella domstolen. I detta fall ankommer det på Metallgesellschaft m.fl. och Hoechst m.fl. att ange vad talan avser och grunden för denna (talan om återbetalning eller om skadestånd), med förbehåll för den nationella domstolens prövning.

82 För det fall sökandenas ansökningar skall anses utgöra talan om återbetalning av en skatt som har uppburits i strid med gemenskapsrätten är frågan om den omständigheten att en medlemsstat har åsidosatt artikel 52 i fördraget, under sådana omständigheter som de som föreligger i målen vid den nationella

domstolen, ger de skattskyldiga rätt till ränta på den skatt som de betalat, som löper från dagen för förskottsbetalningen till den dag då skatten skall betalas.

83 I det avseendet skall det erinras om att vad som strider mot gemenskapsrätten i målen vid den nationella domstolen är inte det faktum att en skatt tas ut i Förenade kungariket när ett dotterbolag ger sitt moderbolag en utdelning, utan det faktum att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat är skyldiga att erlägga denna skatt i förskott, medan dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist där har möjlighet att undgå denna skyldighet.

84 Enligt fast rättspraxis utgör rätten att erhålla återbetalning av avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga regler en följd av och ett komplement till de rättigheter som medborgarna har tillerkänts i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen (dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3595, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, av den 2 februari 1988 i mål 309/85, Barra, REG 1988, s. 355, punkt 17, svensk specialutgåva, volym 9, s. 325, av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 40, av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport, REG 1999, s. I-579, punkt 23, och av den 21 september 2000 i de förenade målen C-441/98 och C-442/98, Michaïlidis, REG 2000, s. I-7145, punkt 30). Medlemsstaten skall således i princip återbetala de avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten (dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95—C-218/95, Comateb m.fl., REG 1997, s. I-165, punkt 20, domarna i de ovannämnda målen Dilexport, punkt 23, och Michaïlidis, punkt 30).

85 I avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter på området för återbetalning av nationella avgifter som har tagits ut felaktigt skall det i varje medlemsstats rättsordning anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen) (se särskilt dom av den 15 september 1998 i mål C-231/96, Edis, REG 1998, s. I-4951, punkterna 19 och 34, och i mål C-260/96, Spac, REG 1998, s. I-4997, punkt 18,

av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile, REG 1998, s. I-7141, punkt 18, och domen i det ovannämnda målet Dilexport, punkt 25).

86 Även andra frågor som sammanhänger med återbetalning av felaktigt uppburna avgifter, såsom eventuell betalning av ränta, däribland den dag från vilken räntan skall beräknas och räntesatsen, skall regleras i nationell lagstiftning (dom av den 21 maj 1976 i mål 26/74, Roquette frères mot kommissionen, REG 1976, s. 677, punkterna 11 och 12, och av den 12 juni 1980 i mål 130/79, Express Dairy Foods, REG 1980, s. 1887, punkterna 16 och 17, svensk specialutgåva, volym 5, s. 227).

87 I målen vid den nationella domstolen är emellertid yrkandet om betalning av ränta för att täcka kostnaden för att de belopp som erlagts som ACT bundits upp inte en ytterligare, underordnad fråga, utan utgör själva föremålet för sökandenas anspråk. Under sådana omständigheter, när gemenskapsrätten åsidosätts inte till följd av att själva skatten erläggs utan på grund av att den skall betalas i förskott, utgör ränta "återbetalning" av vad som felaktigt erlagts och förefaller vara nödvändig för att återställa den likabehandling som garanteras genom artikel 52 i fördraget.

88 Den nationella domstolen har anfört att det är tvistigt att det i engelsk rätt inte föreskrivs någon rätt till ersättning för skada till följd av att pengabelopp inte varit tillgängliga när något kapitalbelopp inte längre skall erläggas. I det avseendet påpekar domstolen att inom ramen för en talan om återbetalning är det kapitalbelopp som skall erläggas just den ränta som skulle ha löpt på det belopp som inte varit tillgängligt till följd av att skatten erlades i förskott.

89 Följaktligen medför artikel 52 i fördraget att ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket och/eller dess moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat har rätt till ränta på den ACT som dotterbolaget erlagt för perioden från det att betalningen av ACT skedde till dess MCT skulle betalas. Detta belopp kan utkrävas inom ramen för en talan om återbetalning.

90 För det fall sökandenas ansökningar skall anses utgöra talan om skadestånd för en skada på grund av att gemenskapsrätten har åsidosatts, är frågan om den omständigheten att en medlemsstat har åsidosatt artikel 52 i fördraget, under sådana omständigheter som de som föreligger i målen vid den nationella domstolen, ger de skattskyldiga rätt till skadestånd motsvarande räntan på den skatt som de betalat, som löper från dagen för förskottsbetalningen till den dag då skatten skall betalas.

91 I det avseendet skall det erinras om att det, såsom domstolen redan har fastslagit i punkt 87 i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du pêcheur och Factortame, vid överträdelse av gemenskapsrätten inte kan tillåtas att utebliven vinst helt utesluts som ersättningsgill skada. En sådan total uteslutning av utebliven vinst innebär nämligen, särskilt i fråga om tvister av ekonomisk eller kommersiell art, att det i praktiken blir omöjligt att få ersättning för skadan.

92 Det argument som Förenade kungarikets regering har framfört, enligt vilket sökandena inte kan beviljas ränta om de yrkar ersättning inom ramen för en skadeståndstalan, kan i det avseendet inte godtas.

93 I domen i det ovannämnda målet Sutton fann domstolen visserligen att det gemenskapsdirektiv som var i fråga i det målet enbart gav rätt till de förmåner som personen skulle ha haft rätt till om det inte hade förekommit någon diskriminering, och att betalning av ränta på förmåner som betalats för sent inte utgjorde en väsentlig beståndsdel i den på detta sätt definierade rättigheten. I målen vid den nationella domstolen är det emellertid just räntan som motsvarar vad sökandena skulle ha förfogat över om det inte hade förekommit någon särbehandling och som utgör den väsentliga beståndsdelen i den rätt som de tillerkänts.

94 I punkterna 23—25 i domen i det ovannämnda målet Sutton redogjorde domstolen för skillnaderna mellan de faktiska omständigheterna i det målet och de som förelåg i det mål som föranledde domen av den 2 augusti 1993 i

mål C-271/91, Marshall, kallat Marshall II (REG 1993, s. I-4367; svensk specialutgåva, volym 14, s. 315). I sistnämnda mål, som avsåg beviljandet av ränta på ersättning för den skada som orsakats genom en diskriminerande uppsägning, fann domstolen att det vid fullständig gottgörelse för den skada som orsakats inte kan bortses från sådana faktorer, som till exempel att viss tid förflutit, som faktiskt kan minska ersättningens värde, och att beviljandet av ränta måste anses utgöra en väsentlig beståndsdel i en ersättning avsedd att återställa reell likabehandling (domen i det ovannämnda målet Marshall II, punkterna 24—32). Beviljandet av ränta ansågs i det målet utgöra en väsentlig beståndsdel i den ersättning som krävs enligt gemenskapsrätten vid diskriminerande uppsägning.

95 Under de omständigheter som föreligger i målen vid den nationella domstolen förefaller beviljandet av ränta således vara nödvändigt för att ersätta den skada som orsakats genom att artikel 52 i fördraget har åsidosatts.

96 Följaktligen skall den andra tolkningsfrågan besvaras enligt följande:

— När ett dotterbolag med hemvist i en medlemsstat har varit skyldigt att i förskott betala bolagsskatt på utdelningar till sitt moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan dotterbolag till moderbolag med hemvist i den förstnämnda medlemsstaten under liknande omständigheter har kunnat välja att omfattas av skatteregler som gör att de undgår denna skyldighet, krävs det enligt artikel 52 i fördraget att dotterbolagen med hemvist i denna stat och deras moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat har tillgång till verksamma rättsmedel för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de lidit till förmån för myndigheterna i den berörda medlemsstaten på grund av att dotterbolagen betalat skatten i förskott.

— Att en sådan talan enbart syftar till att erhålla ränta som motsvarar den ekonomiska förlusten på grund av att de belopp som erlagts i förskott inte har varit tillgängliga utgör inte skäl för att ogilla en sådan talan.

— I avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter skall det i den berörda medlemsstatens rättsordning anges vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda för en sådan talan, inbegripet regler om därtill knutna frågor såsom eventuell betalning av ränta, och dessa förfaranden får inte göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten.

Den tredje och den fjärde frågan

97 Med hänsyn till svaret på den första frågan är det inte nödvändigt att besvara den tredje och den fjärde frågan.

Den femte frågan

98 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida gemenskapsrätten utgör hinder för att en nationell domstol ogillar eller nedsätter ett anspråk, som framförts vid den av ett bolag med hemvist i medlemsstaten och dess moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de lidit på grund av att dotterbolaget betalat bolagsskatt i förskott, enbart på den grunden att de inte har ansökt hos skattemyndigheten om att få omfattas av de skatteregler enligt vilka dotterbolaget skulle ha undgått skyldigheten att betala skatten i förskott och således inte har utnyttjat de rättsmedel som stod till deras förfogande för att få till stånd en omprövning av skattemyndighetens avslag, med stöd av principerna om gemenskapsrättens företräde och direkta effekt, trots att det enligt nationell lagstiftning under alla omständigheter var uteslutet att dotterbolag med hemvist i medlemsstaten och deras moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat kunde omfattas av dessa skatteregler.

99 Om det skulle anses strida mot gemenskapsrätten att inte medge dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat rätten att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, anser Förenade kungarikets regering att lämpligt rättsmedel vore att väcka talan för att fastställa huruvida staten ådragit sig skadeståndsansvar i enlighet med de kriterier som domstolen fastslagit i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du pêcheur och Factortame. Förenade kungarikets regering har hävdat att den i en sådan skadeståndstalan kan åberopa att sökandena i målen vid den nationella domstolen visat bristande aktsamhet genom att inte redan från början ansöka om att få omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, vilket skulle ha gett dem möjlighet att begära omprövning av skattemyndighetens avslag med stöd av principerna om gemenskapsrättens företräde och direkta effekt särskilt i syfte att vid första bästa tillfälle få till stånd en begäran om förhandsavgörande till domstolen.

100 Det skall påpekas att detta argument inte är grundat på att det i nationell rätt finns en regel om preskription eller preklusion.

101 Förenade kungarikets regering anser nämligen att dess ståndpunkt stöds särskilt av domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du pêcheur och Factortame (punkterna 84 och 85), där domstolen fann att enligt en allmän princip som är gemensam för medlemsstaternas rättsordningar skall den skadelidande, med risk för att annars själv behöva stå för skadan, visa en rimlig aktsamhet för att begränsa skadans omfattning. För att fastställa den ersättningsgilla skadan kan den nationella domstolen följaktligen kontrollera huruvida den skadelidande visat rimlig aktsamhet för att förhindra skadan eller begränsa dess omfattning och särskilt huruvida samtliga tillgängliga rättsmedel har utnyttjats i rätt tid.

102 Domstolen erinrar inledningsvis om att sådana anspråk som de som framställts i målen vid den nationella domstolen omfattas av nationella förfaranderegler, som i synnerhet kan föreskriva att sökandena skall visa rimlig aktsamhet för att förhindra skadan eller begränsa dess omfattning.

103 Det skall därefter påpekas att det är ostridigt att det i fråga om målen vid den nationella domstolen tydligt föreskrivs i Förenade kungarikets skattelagstiftning att dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag med hemvist utanför Förenade kungariket inte medges rätt att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, varför sökandena i målen vid den nationella domstolen inte kan kritiseras för att de inte uppgav att de hade för avsikt att ansöka om att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning. Enligt besluten om hänskjutande är det ostridigt att ansökan, om sökandena i målen vid den nationella domstolen hade ansökt om att få omfattas av dessa skatteregler, hade fått avslag av skattemyndigheten (Inspector of Taxes) på grund av att moderbolagen inte hade hemvist i Förenade kungariket.

104 Det framgår slutligen av besluten om hänskjutande att ett sådant avslag av skattemyndigheten hade kunnat överklagas till Special Commissioners eller till General Commissioners och eventuellt vidare till High Court. Den nationella domstolen har uppgett att dotterbolagens samtliga utdelningar ändå skulle ha belagts med ACT innan ett sådant överklagande hade avgjorts och att dotterbolagen för det fall överklagandet skulle ha vunnit bifall inte skulle ha haft rätt till återbetalning av ACT, eftersom det enligt engelsk rätt inte föreligger någon sådan rätt till återbetalning. Om dotterbolagen hade valt att inte betala ACT för utdelningar som gavs före avgörandet av ett sådant överklagande skulle de ändå ha belagts med ACT och skulle ha varit skyldiga att därtill betala ränta, och de skulle ha tagit risken att åläggas böter om deras handlande hade ansetts vårdslöst och utan skälig ursäkt.

105 Det framgår följaktligen att Förenade kungarikets regering i målen vid den nationella domstolen kritiserar sökandena för bristande aktsamhet genom att de inte tidigare, och genom andra rättsmedel än dem som utnyttjades, ifrågasatte huruvida de nationella bestämmelserna om att inte bevilja dotterbolag till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat en skatteförmån var förenliga med gemenskapsrätten. Sökandena i målen vid den nationella domstolen har således kritiserats för att ha iakttagit nationell lagstiftning och erlagt ACT utan att ha försökt att få tillämpa reglerna om frivillig koncernbeskattning eller utnyttjat tillgängliga rättsmedel för att överklaga skattemyndighetens oundvikliga avslag.

106 Det skulle dock bli omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter för enskilda som följer av de direkt tillämpliga bestämmelserna i gemenskapsrätten om enskildas anspråk på återbetalning eller skadestånd på grund av åsidosättande av gemenskapsrätten skulle ogillas eller nedsättas enbart på grund av att de inte hade ansökt om att omfattas av skatteförmånen, som de enligt nationell lagstiftning inte kunde beviljas, för att få till stånd en omprövning av skattemyndighetens avslag genom att utnyttja härför avsedda rättsmedel, med stöd av principerna om gemenskapsrättens företräde och direkta effekt.

107 Den femte frågan skall följaktligen besvaras så att gemenskapsrätten utgör hinder för att en nationell domstol ogillar eller nedsätter ett anspråk, som framförts vid den av ett bolag med hemvist i medlemsstaten och dess moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de lidit på grund av att dotterbolaget betalat bolagsskatt i förskott, enbart på den grunden att de inte har ansökt hos skattemyndigheten om att få omfattas av de skatteregler enligt vilka dotterbolaget skulle ha undgått skyldigheten att betala skatten i förskott och således inte har utnyttjat de rättsmedel som stod till deras förfogande för att få till stånd en omprövning av skattemyndighetens avslag, med stöd av principerna om gemenskapsrättens företräde och direkta effekt, trots att det enligt nationell lagstiftning under alla omständigheter var uteslutet att dotterbolag med hemvist i medlemsstaten och deras moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat kunde omfattas av dessa skatteregler.

Rättegångskostnader

108 De kostnader som har förorsakats Förenade kungarikets regering, den tyska, den franska, den nederländska och den finska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 2 oktober 1998 har ställts av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division — följande dom:

1) Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning, som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, vilken ger bolag med hemvist i denna medlemsstat möjlighet att omfattas av skatteregler som gör det möjligt för dem att ge utdelningar till sina moderbolag utan att behöva erlägga bolagsskatt i förskott, förutsatt att även moderbolaget har sitt hemvist i denna medlemsstat, och inte ger dem denna möjlighet när moderbolaget har sitt hemvist i en annan medlemsstat.

2) När ett dotterbolag med hemvist i en medlemsstat har varit skyldigt att i förskott betala bolagsskatt på utdelningar till sitt moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan dotterbolag till moderbolag med hemvist i den förstnämnda medlemsstaten under liknande omständigheter har kunnat välja att omfattas av skatteregler som gör att de undgår denna skyldighet, krävs det enligt artikel 52 i fördraget att dotterbolagen med hemvist i denna stat och deras moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat har tillgång till verksamma rättsmedel för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de lidit till förmån för myndigheterna i den berörda medlemsstaten på grund av att dotterbolagen betalat skatten i förskott.

Att en sådan talan enbart syftar till att erhålla ränta som motsvarar den ekonomiska förlusten på grund av att de belopp som erlagts i förskott inte har varit tillgängliga utgör inte skäl för att ogilla en sådan talan.

I avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter skall det i den berörda medlemsstatens rättsordning anges vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda för en sådan talan, inbegripet regler om därtill knutna frågor såsom eventuell betalning av ränta, och dessa förfaranden får inte göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten.

3) Gemenskapsrätten utgör hinder för att en nationell domstol ogillar eller nedsätter ett anspråk, som framförts vid den av ett bolag med hemvist i medlemsstaten och dess moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de lidit på grund av att dotterbolaget betalat bolagsskatt i förskott, enbart på den grunden att de inte har ansökt hos skattemyndigheten om att få omfattas av de skatteregler enligt vilka dotterbolaget skulle ha undgått skyldigheten att betala skatten i förskott och således inte har utnyttjat de rättsmedel som stod till deras förfogande för att få till stånd en omprövning av skattemyndighetens avslag, med stöd av principerna om gemenskapsrättens företräde och direkta effekt, trots att det enligt nationell lagstiftning under alla omständigheter var uteslutet att dotterbolag med hemvist i medlemsstaten och deras moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat kunde omfattas av dessa skatteregler.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 mars 2001.

R. Grass

Justitiesekreterare

A. La Pergola

Ordförande på femte avdelningen