ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
17 oktober 1996 *

In de gevoegde zaken C-283/94, C-291/94 en C-292/94,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Finanzgericht Köln (Duitsland), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Denkavit Internationaal BV (C-283/94),

VITIC Amsterdam BV (C-291/94),

Voormeer BV (C-292/94)

en

Bundesamt für Finanzen,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 3 en 5 van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 6),

wijst

* Procestaal: Duits.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida, kamerpresident, L. Sevón, D. A. O. Edward, P. Jann (rapporteur) en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Denkavit Internationaal BV, vertegenwoordigd door V. Schiller, advocaat te Keulen,

— het Bundesamt für Finanzen, vertegenwoordigd door R. Schupp, Regierungsdirektor, als gemachtigde,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie voor Economische zaken, en G. Thiele, Assessor bij dit ministerie, als gemachtigden,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door J. Devadder, bestuursdirecteur bij de juridische dienst van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door F. Georgakopoulos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, K. Grigoriou, gerechtelijk gemachtigde bij de juridische dienst van de staat, en S. Chala, gespecialiseerd wetenschappelijk medewerkster bij de bijzondere dienst communautaire geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, bijgestaan door M. Fiorilli, avvocato dello Stato, als gemachtigden,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. Grunwald, juridisch adviseur, en H. Michard, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de vennootschap Denkavit Internationaal BV, vertegenwoordigd door V. Schiller; de Duitse regering, vertegenwoordigd door B. Kloke, Oberregierungsrat bij het Bondsministerie voor Economische zaken, als gemachtigde; de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Grigoriou en S. Chala; de Franse regering, vertegenwoordigd door G. Mignot, secretaris buitenlandse zaken bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Fierstra, assistent juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 21 maart 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 2 mei 1996,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikkingen van 19 september 1994, ingekomen bij het Hof op 19 en 27 oktober daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Köln krachtens artikel 177 EG-Verdrag een aantal prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke

fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 6; hierna: „richtlijn"), inzonderheid van de artikelen 3, lid 2, en 5 van deze richtlijn.

2 Die vragen zijn gerezen in drie gedingen die door Denkavit Internationaal BV (hierna: „Denkavit"), VITIC Amsterdam BV (hierna: „VITIC") en Voormeer BV (hierna: „Voormeer"), vennootschappen naar Nederlands recht, die ieder een deelneming in het kapitaal van een Duitse vennootschap bezitten, tegen het Bundesamt für Finanzen (hierna: het „Bundesamt") zijn ingesteld betreffende de belasting op de winst van hun dochterondernemingen.

3 Krachtens artikel 3, lid 1, sub a, van de richtlijn wordt de hoedanigheid van moedermaatschappij toegekend aan iedere vennootschap van een Lid-Staat, die voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 van de richtlijn en die een deelneming van ten minste 25 % bezit in het kapitaal van een vennootschap van een andere Lid-Staat. Krachtens artikel 3, lid 2, tweede streepje, van de richtlijn staat het een Lid-Staat vrij om, in afwijking van lid 1, „deze richtlijn niet toe te passen op de vennootschappen van deze Lid-Staat die niet gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaren een deelneming behouden welke recht geeft op de hoedanigheid van moedermaatschappij of op de maatschappijen waarin een vennootschap van een andere Lid-Staat niet gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaren een dergelijke deelneming behoudt".

4 Artikel 5, lid 1, van de richtlijn bepaalt, dat de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst, althans wanneer laatstgenoemde een minimumdeelneming van 25 % bezit in het kapitaal van de dochteronderneming, van bronbelasting wordt vrijgesteld. Krachtens artikel 5, lid 3, van de richtlijn mag de Bondsrepubliek Duitsland uiterlijk tot medio 1996 een bronbelasting van 5 % heffen.

5 Volgens artikel 8, lid 1, moest de richtlijn vóór 1 januari 1992 in nationaal recht zijn omgezet.

6 In Duitsland is de richtlijn omgezet bij § 44d van het Einkommensteuergesetz (wet inkomstenbelasting; hierna: „EStG"). Terwijl lid 1 van dit artikel overeenkomstig artikel 5, leden 1 en 3, van de richtlijn voorziet in een vermindering van de bronbelasting tot een tarief van 5 %, bepaalt lid 2, waarbij artikel 3, lid 2, tweede streepje, van de richtlijn wordt omgezet: „Moedermaatschappij in de zin van lid 1 is iedere vennootschap die (...) op het tijdstip waarop de Kapitalertragsteuer [belasting op kapitaalopbrengsten] verschuldigd wordt, (...) kan bewijzen dat zij sinds ten minste twaalf maanden ononderbroken een directe deelneming bezit gelijk aan ten minste een kwart van het nominale kapitaal van de [dochter]onderneming".

7 In zaak C-283/94 bezat Denkavit sinds 1973 een rechtstreekse deelneming van 20 % in het kapitaal van de Duitse vennootschap Denkavit Futtermittel GmbH. Op 14 juli 1992 kwam de deelneming van Denkavit in haar dochteronderneming door de verwerving van andere aandelen op 99,4 %. Klaarblijkelijk met het oog op een voor 16 oktober 1992 voorziene winstuitkering door de dochteronderneming verzocht Denkavit de Duitse belastingadministratie op 6 oktober 1992 om vermindering van de bronbelasting overeenkomstig § 44d, lid 1, EStG. In haar verzoek verbond zij zich uitdrukkelijk, gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaar na de datum van verkrijging, namelijk 14 juli 1992, haar deelneming van meer dan 25 % in haar dochteronderneming te behouden.

8 De belastingadministratie weigerde evenwel de aangevraagde vrijstelling, op grond dat de bij § 44d, lid 2, EStG gestelde termijn van twaalf maanden voor het behoud van de deelneming niet in acht was genomen.

9 Nadat Denkavit vergeefs een bezwaarschrift had ingediend en bij het Finanzgericht Köln beroep had ingesteld, wijzigde de belastingadministratie op 17 mei 1993 haar beschikking en stemde zij in met een bronbelasting tegen een lager tarief met ingang van 15 juli 1993, dat wil zeggen een jaar na de verwerving van de grotere deelneming, op voorwaarde dat Denkavit tot 30 september 1995 een toereikende deelneming behield.

10 Daarop beperkte Denkavit haar beroep tot de periode vóór 15 juli 1993. Voor de verwijzende rechter betoogde zij met name, dat zij een rechtmatig belang had bij de vaststelling van de onwettigheid van de beschikking waarbij het Bundesamt had geweigerd de bronbelasting voor de periode tot 14 juli 1993 te verlagen, omdat de dochteronderneming als gevolg van deze weigering de aanvankelijk voor 16 oktober 1992 voorziene winstuitkering achterwege had gelaten. Door dit gedwongen uitblijven van de winstuitkering had zij aanzienlijke rente gederfd, waarvoor zij na afloop van de procedure voor het Finanzgericht vergoeding wilde vorderen.

11 In zaak C-291/94 bezat VITIC sinds 1987 een rechtstreekse deelneming van 19 % in het kapitaal van de Duitse vennootschap Wesumat GmbH. Op 2 januari 1992 werd deze deelneming door de verwerving van andere aandelen vergroot tot 95 %. Op 15 oktober 1991 besloot de dochteronderneming uit de winst op de balansdatum op 31 december 1990 dividend uit te keren dat op 15 januari 1992 betaalbaar werd gesteld. Het aan de moedermaatschappij toekomende dividend werd uitbetaald na aftrek van onder meer de Kapitalertragsteuer tegen het normale tarief.

12 Op 29 juni 1992 vorderde VITIC overeenkomstig § 44d, lid 1, EStG terugbetaling van de ingehouden belasting, voor zover deze hoger was dan het verlaagde tarief van 5 %.

13 Op 16 oktober 1992 weigerde de belastingadministratie de gevorderde terugbetaling op grond dat de in § 44d, lid 2, EStG gestelde termijn van twaalf maanden niet in acht was genomen.

14 Nadat haar bezwaarschrift was verworpen, stelde VITIC beroep in bij het Finanzgericht Köln.

15 In zaak C-292/94 verwierf Voormeer op 27 februari 1992 96,13 % van het kapitaal van de Duitse vennootschap Framode GmbH. Op 28 april 1992 besloot deze over het boekjaar van 1 maart 1991 tot 29 februari 1992 een dividend uit te keren dat betaalbaar werd gesteld op 4 mei 1992. Het aan de moedermaatschappij toekomende dividend werd uitbetaald na aftrek van onder meer de Kapitalertragsteuer tegen het normale tarief.

16 Op 15 oktober 1992 vorderde Voormeer terugbetaling van de ingehouden belasting, voor zover deze hoger was dan het verlaagde tarief van 5 %. Aangezien de belastingadministratie om dezelfde redenen als in de zaak VITIC de gevorderde terugbetaling weigerde, diende Voormeer op 22 januari 1993 een bezwaarschrift in. Nadat dit op 23 februari 1993 was afgewezen, stelde zij beroep in bij het Finanzgericht Köln.

17 Wanneer alleen van het nationale recht wordt uitgegaan, moeten de beroepen in de drie hoofdgedingen volgens het Finanzgericht Köln worden verworpen. Het Finanzgericht betwijfelt evenwel, of § 44d, lid 2, EStG verenigbaar is met artikel 3, lid 2, van de richtlijn, dat niet lijkt te eisen dat de minimumperiode gedurende welke de moedermaatschappij haar deelneming in het kapitaal van de dochteronderneming moet behouden, reeds is verstreken op het tijdstip waarop om vermindering van de bronbelasting wordt verzocht. Daarom heeft het Finanzgericht besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

In zaak C-283/94

„1) Moet richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 6), inzonderheid artikel 3, lid 2, van deze richtlijn, aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten een in een andere Lid-Staat gevestigde moedermaatschappij van de in artikel 5 voorziene belastingvoordelen mogen uitsluiten, wanneer de moedermaatschappij op het tijdstip van de uitkering van de betrokken winst weliswaar nog niet sinds een ononderbroken periode van ten minste twaalf maanden rechtstreeks ten minste een kwart van het nominale kapitaal van de

binnenlandse dochteronderneming bezit, doch zich jegens de fiscus van de Lid-Staat van vestiging van de dochteronderneming verbonden heeft, haar deelneming in de dochteronderneming gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaar na de verwerving ervan te behouden?

2) Zo neen, moet richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 6), aldus worden uitgelegd, dat een moedermaatschappij die voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 2 en 3 van de richtlijn, zich tegenover de Lid-Staat van vestiging van de dochteronderneming rechtstreeks op artikel 5 van de richtlijn kan beroepen tot staving van haar recht op vrijstelling of vermindering van de bronbelasting, waarin dat artikel voorziet, en is het, zo dit het geval is, de nationale rechter van de Lid-Staat van vestiging van de dochteronderneming, die dit recht moet beschermen?

3) Indien vraag 1 ontkennend wordt beantwoord: wanneer de Lid-Staat van vestiging van de dochteronderneming artikel 3, lid 2, van de richtlijn onjuist in nationaal recht heeft omgezet, voor zover de in de richtlijn gestelde minimumtermijn van deelneming naar nationaal recht reeds moet zijn verstreken voor de winstuitkering waarvoor ingevolge artikel 5 van de richtlijn het belastingvoordeel geldt, heeft de in de vragen 1 en 2 bedoelde moedermaatschappij dan volgens de criteria van het arrest van het Hof van 19 november 1991 (gevoegde zaken C-6/90 en C-9/90, Francovich e. a. , Jurispr. 1991, blz. I-5357) tegenover die Lid-Staat een op het gemeenschapsrecht gebaseerd of uit het gemeenschapsrecht voortvloeiend recht op schadevergoeding voor de gederfde rente als gevolg van het uitstel van de daadwerkelijke winstuitkering van de dochteronderneming waartoe gedurende de genoemde nationale termijn is besloten, tot na afloop van die termijn?"

In de zaken C-291/94 en C-292/94

„1) Moet richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 6), inzonderheid artikel 3, lid 2, van de richtlijn, aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten

een in een andere Lid-Staat gevestigde moedermaatschappij van de in artikel 5 voorziene fiscale voordelen mogen uitsluiten, wanneer de moedermaatschappij op het tijdstip van de uitkering van de betrokken winst weliswaar nog niet sinds een ononderbroken periode van ten minste twee jaar rechtstreeks ten minste een kwart van het nominale kapitaal van de binnenlandse dochteronderneming bezit, doch deze minimumperiode van behoud van de deelneming nadien in acht wordt genomen?

2) Zo neen, moet richtlijn 90/435/EEG aldus worden uitgelegd, dat een moedermaatschappij die voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 2 en 3 van de richtlijn, zich tegenover de Lid-Staat van vestiging van de dochteronderneming rechtstreeks op artikel 5 van de richtlijn kan beroepen tot staving van haar recht op vrijstelling of vermindering van de bronbelasting, waarin dat artikel voorziet, en is het, zo dit het geval is, de nationale rechter van de Lid-Staat van vestiging van de dochteronderneming die dit recht moet beschermen?"

De eerste vraag

18 Met zijn eerste vraag in de drie zaken wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of een Lid-Staat het verlenen van het bij artikel 5, lid 1, van de richtlijn voorziene voordeel afhankelijk mag stellen van de voorwaarde dat de moedermaatschappij op het tijdstip van de winstuitkering gedurende een periode die ten minste gelijk is aan die welke deze Lid-Staat krachtens artikel 3, lid 2, van de richtlijn heeft vastgesteld, een minimumdeelneming van 25 % in het kapitaal van de dochteronderneming heeft bezeten. In zaak C-283/94 vraagt het Finanzgericht bovendien, of het antwoord anders dient te luiden, wanneer de moedermaatschappij die vóór het verstrijken van de minimumperiode het voordeel aanvraagt, zich eenzijdig verbindt om haar deelneming gedurende deze periode te behouden.

19 Volgens Denkavit en de Commissie blijkt uit de tekst zelf van de richtlijn, dat de krachtens artikel 3, lid 2, gestelde minimumperiode niet noodzakelijkerwijs moet zijn verstreken op het tijdstip waarop het belastingvoordeel wordt verleend. De

richtlijn beoogt immers de grensoverschrijdende deelnemingen te stimuleren en niet de totstandkoming van dergelijke deelnemingen af te remmen door de toegang te belemmeren tot de belastingvoordelen die in het kader van de bilaterale samenwerking worden verleend.

20 De Commissie voegt daaraan toe, dat zij in het op 16 januari 1969 bij de Raad ingediende voorstel voor een richtlijn (PB 1969, C 39, blz. 1) had aanbevolen een vennootschap die normaliter aan de gestelde voorwaarden voldoet niet meer (met terugwerkende kracht) als moedermaatschappij te beschouwen, indien deze zich binnen twee jaar van de door haar verworven deelneming ontdoet. Het belastingvoordeel zou bijgevolg vanaf de verwerving van de deelneming moeten worden verleend, waarbij later kan worden gecontroleerd of de periode in acht is genomen.

21 Het Bundesamt betoogt hoofdzakelijk, dat bij gebreke van enige aanwijzing op dit punt in artikel 3, lid 2, van de richtlijn, de Lid-Staten ter zake vrij kunnen oordelen. De Belgische, de Duitse, de Griekse, de Italiaanse en de Nederlandse regering delen in grote lijnen deze opvatting. Huns inziens biedt trouwens alleen de uit de betrokken Duitse bepaling voortvloeiende uitlegging de administratie de mogelijkheid misbruik te bestrijden. Een latere controle, of de periode van deelneming daadwerkelijk in acht is genomen, stuit op heel wat praktische en technische moeilijkheden, met name bij grensoverschrijdende dividenduitkering.

22 Dienaangaande zij allereerst eraan herinnerd, dat de richtlijn, zoals met name blijkt uit de derde overweging van de considerans, ten doel heeft, door de invoering van een gemeenschappelijke fiscale regeling iedere benadeling van de samenwerking tussen vennootschappen uit verschillende Lid-Staten tegenover de samenwerking tussen vennootschappen van eenzelfde Lid-Staat op te heffen en aldus de grensoverschrijdende samenwerking te vergemakkelijken. Ter voorkoming van dubbele belasting, bepaalt artikel 5, lid 1, van de richtlijn dan ook, dat de winstuitkering in de staat van de dochteronderneming van bronbelasting wordt vrijgesteld.

23 Krachtens artikel 3, lid 2, van de richtlijn kunnen de Lid-Staten dit belastingvoordeel weliswaar afhankelijk stellen van een minimumperiode van deelneming die de Lid-Staten vrij kunnen vaststellen, doch die in geen geval langer mag zijn dan twee jaar.

24 Volgens de tekst zelf van artikel 3, lid 2, tweede streepje, van de richtlijn kan de vrijstelling van de inhouding evenwel slechts aan de moedermaatschappij worden ontzegd, indien zij „niet gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaren een dergelijke deelneming behoudt".

25 Uit de tekst van deze bepaling en met name uit het gebruik van de tegenwoordige tijd („behoudt") in alle taalversies, behalve de Deense, blijkt dat de moedermaatschappij om in aanmerking te komen voor het belastingvoordeel, gedurende een bepaalde periode een deelneming in de dochtermaatschappij moet bezitten zonder dat het noodzakelijk is dat deze periode reeds is verstreken op het tijdstip waarop het belastingvoordeel wordt verleend. Het gebruik van een verleden tijd in de Deense versie van deze bepaling doet aan deze uitlegging niet af.

26 Deze uitlegging wordt bovendien bevestigd door het doel van de richtlijn dat, zoals aangegeven in rechtsoverweging 22 van dit arrest, strekt tot verlichting van de fiscale regeling voor grensoverschrijdende samenwerkingen. De Lid-Staten kunnen dus op dit punt niet eenzijdig beperkende maatregelen vaststellen, bij voorbeeld door het vereiste, zoals in casu wordt gesteld, dat op het tijdstip van de winstuitkering waarvoor het fiscaal voordeel wordt aangevraagd, reeds een minimumperiode van deelneming in acht is genomen.

27 Ook moet de mogelijkheid van de Lid-Staten om een minimumperiode voor te schrijven, gedurende welke de moedermaatschappij een deelneming in de dochteronderneming moet bezitten, strikt worden uitgelegd aangezien zij een afwijking is op het in artikel 5, lid 1, van de richtlijn neergelegde beginsel van de vrijstelling van de bronbelasting. Een uitlegging die, ten nadele van de rechthebbende ondernemingen, verder gaat dan de tekst zelf van artikel 3, lid 2, is dus niet aanvaardbaar.

28 De regeringen die opmerkingen hebben ingediend, brengen tegen de gegeven uitlegging in, dat de Lid-Staten die gebruik hebben gemaakt van de door artikel 3, lid 2, van de richtlijn geboden mogelijkheid, voor het merendeel deze bepaling aldus hebben uitgelegd, dat daarin wordt verlangd dat de minimumperiode van deelneming is verstreken op het tijdstip waarop de belastingvrijstelling wordt aangevraagd of de winsten door de dochteronderneming worden uitgekeerd. Bij de vaststelling van de richtlijn door de Raad zou namelijk zijn overeengekomen om betrekkelijk vage bewoordingen te gebruiken om verschillende uitleggingen mogelijk te maken naar gelang van de behoeftes van de nationale rechtsorde. De door de Commissie en Denkavit voorgestane restrictieve uitlegging zou dus in strijd zijn met de bedoeling van de wetgever.

29 Dit argument kan niet slagen. Door de Lid-Staten in de Raad geuite intenties, zoals die welke door de regeringen in hun opmerkingen zijn aangevoerd, hebben geen rechtskracht, wanneer zij niet in wettelijke bepalingen zijn neergelegd. Deze laatste zijn immers bestemd voor de justitiabelen die overeenkomstig de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel op de inhoud ervan moeten kunnen afgaan.

30 In de tweede plaats betogen het Bundesamt en de Duitse regering, dat de uitlegging die voortvloeit uit de omzetting door de Duitse wetgever van artikel 3, lid 2, van de richtlijn, steun vindt in artikel 1, lid 2, dat bepaalt dat de richtlijn, „geen beletsel [vormt] voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke voorschriften ter bestrijding van fraude en misbruiken".

31 Dienaangaande zij opgemerkt, dat artikel 1, lid 2, van de richtlijn een beginselbepaling is, waarvan de inhoud in artikel 3, lid 2, van deze richtlijn nader wordt gepreciseerd. Zo dient deze laatste bepaling met name, hetgeen door geen van de partijen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, wordt betwist, ter bestrijding van misbruiken, die bestaan in deelnemingen in het kapitaal van vennootschappen die enkel tot doel hebben om te profiteren van het voorziene belastingvoordeel, zonder dat het de bedoeling is om de deelneming duurzaam te behouden. Derhalve is het niet aangewezen om artikel 1, lid 2, van de richtlijn als basis te gebruiken voor de uitlegging van artikel 3, lid 2.

32 Bijgevolg kunnen de Lid-Staten het verlenen van het bij artikel 5, lid 1, van de richtlijn voorziene belastingvoordeel niet afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de moedermaatschappij op het tijdstip van de winstuitkering gedurende de bij artikel 3, lid 2, gestelde minimumperiode een deelneming in de dochteronderneming heeft bezeten, voor zover deze periode nadien nog in acht wordt genomen.

33 Met betrekking tot dit laatste punt staat het de Lid-Staten, gelet op de behoeften van hun nationale rechtsorde, vrij te bepalen volgens welke modaliteiten de inachtneming van deze periode wordt verzekerd. De richtlijn zegt immers niets over de wijze waarop de Lid-Staten die gebruik hebben gemaakt van de bij artikel 3, lid 2, van de richtlijn geboden mogelijkheid, de minimumperiode van deelneming moeten doen naleven wanneer deze na het verzoek om belastingvrijstelling verstrijkt. In het bijzonder zijn de Lid-Staten, anders dan de Commissie betoogt, niet verplicht, de vrijstelling reeds aan het begin van deze periode te verlenen, zonder de zekerheid te hebben dat zij, indien de moedermaatschappij de door hen gestelde minimumperiode van deelneming niet in acht neemt, de belasting later zullen kunnen innen. Evenmin blijkt uit de richtlijn dat de Lid-Staten de belastingvrijstelling onmiddellijk moeten verlenen, wanneer de moedermaatschappij zich eenzijdig verbindt tot inachtneming van de minimumperiode van deelneming.

34 De argumenten, die door de Duitse en de Griekse regering worden ontleend aan het feit dat wanneer de belastingadministraties belastingvoordelen zouden verlenen waarvan pas later wordt onderzocht of zij gerechtvaardigd zijn, de aard zelf van de bronbelasting zou worden miskend en de rechtszekerheid zou worden aangetast, zijn dus irrelevant.

35 Het verlenen van het belastingvoordeel vanaf het tijdstip van de verwerving, door de moedermaatschappij, van een voldoende deelneming in het kapitaal van de dochteronderneming, te zamen met een eventuele navordering wanneer blijkt dat de minimumperiode van deelneming niet in acht is genomen, is immers niet het enige middel om het vereiste van artikel 3, lid 2, van de richtlijn te doen naleven. Zoals blijkt uit punt 34 van de conclusie van de advocaat-generaal hebben sommige Lid-Staten in dergelijke gevallen regelingen getroffen, welke in adequate procedu-

res voorzien. Bij gebreke van enige aanwijzing in de richtlijn op dit punt, staat het evenwel niet aan het Hof om de Lid-Staten deze of gene van deze regelingen voor te schrijven.

36 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat een Lid-Staat het verlenen van het bij artikel 5, lid 1, van de richtlijn voorziene belastingvoordeel niet afhankelijk mag stellen van de voorwaarde dat de moedermaatschappij op het tijdstip van de winstuitkering gedurende een periode die ten minste gelijk is aan die welke deze Lid-Staat krachtens artikel 3, lid 2, van de richtlijn heeft gesteld, een minimumdeelneming van 25 % van het kapitaal van de dochteronderneming heeft bezeten. Het staat aan de Lid-Staten, overeenkomstig de procedures van hun nationale recht de regels vast te stellen om deze minimumperiode te doen naleven. In elk geval verplicht de richtlijn deze Lid-Staten niet, het voordeel onmiddellijk te verlenen, wanneer de moedermaatschappij zich eenzijdig verbindt om de minimumperiode van deelneming in acht te nemen.

De tweede vraag

37 Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of ingeval de nationale wetgeving onverenigbaar is met artikel 3, lid 2, van de richtlijn, de moedermaatschappijen die voldoen aan de voorwaarden van artikel 3, lid 2, van de richtlijn, zich voor de nationale rechter rechtstreeks op artikel 5 van de richtlijn kunnen beroepen.

38 Dienaangaande zij vastgesteld, dat artikel 5, lid 1, van de richtlijn klaar en duidelijk voorziet in de vrijstelling van de inhouding van de bronbelasting voor de moedermaatschappijen die een minimumdeelneming van 25 % in het kapitaal van hun dochteronderneming bezitten. Evenzo blijkt uit lid 3 van deze bepaling duidelijk, dat de Bondsrepubliek Duitsland tot medio 1996 een bronbelasting van 5 % mag heffen.

39 Artikel 3, lid 2, van de richtlijn biedt de Lid-Staten weliswaar de mogelijkheid om van dit beginsel af te wijken wanneer de moedermaatschappij haar deelneming in de dochteronderneming niet gedurende een minimumperiode behoudt, en laat hun een beoordelingsmarge met betrekking tot de duur van deze periode, die niet langer dan twee jaar mag zijn, en, zoals reeds vastgesteld, met betrekking tot de toepasselijke administratieve procedures, doch deze elementen sluiten niet uit, dat op basis van de in artikel 5 van de richtlijn vervatte beginselbepalingen minimumrechten kunnen worden vastgesteld (zie in die zin het arrest van 14 juli 1994, zaak C-91/92, Faccini Dori, Jurispr. 1994, blz. I-3325, r. o. 17).

40 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord dat wanneer een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de bij artikel 3, lid 2, van de richtlijn geboden mogelijkheid, de moedermaatschappijen zich voor de nationale rechters rechtstreeks op de bij artikel 5, leden 1 en 3, van deze richtlijn verleende rechten kunnen beroepen, voor zover deze moedermaatschappijen de door deze Lid-Staat gestelde periode van deelneming in acht nemen.

De derde vraag

41 Met de derde vraag, die enkel zaak C-283/94 betreft, wenst de verwijzende rechter bij een ontkennend antwoord van het Hof op de eerste vraag te vernemen, of de onjuiste omzetting van de richtlijn door de betrokken Lid-Staat de moedermaatschappijen recht geeft op vergoeding van de door hen geleden rente als gevolg van het uitstel van de winstuitkering door de dochteronderneming tot het verstrijken van de krachtens artikel 3, lid 2, van de richtlijn gestelde minimumperiode van deelneming.

42 Volgens de Duitse belastingadministratie is deze vraag irrelevant en dus niet-ontvankelijk, omdat Denkavit in het beroep in het hoofdgeding geen vergoeding heeft gevorderd van de schade die zij zou hebben geleden doordat de verlaging van de inhouding pas later werd verleend.

43 Van haar kant betwijfelt de Duitse regering, of kan worden gesteld dat Denkavit schade heeft geleden, aangezien haar dochteronderneming de mogelijkheid heeft behouden om de voor uitkering bestemde gelden elders te beleggen.

44 Dienaangaande volstaat een verwijzing naar de vaste rechtspraak, volgens welke het uitsluitend aan de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, staat om, gelet op de bijzonderheden van elk geval, te oordelen over de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis alsmede over de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Een verzoek van een nationale rechter kan slechts worden afgewezen, wanneer duidelijk blijkt, dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding (zie onder meer arrest van 28 maart 1996, zaak C-129/94, Ruiz Bernáldez, Jurispr. 1996, blz. I-1829, r. o. 7).

45 In casu heeft Denkavit ter terechtzitting verklaard, dat haar beroep voor de verwijzende rechter strekte tot vaststelling van de onwettigheid van de handeling waarbij het Bundesamt had geweigerd haar een verlaging van de inhouding voor de periode van 14 juli 1992 tot 14 juli 1993 te verlenen, en dus tot vaststelling van haar procesbelang overeenkomstig de vereisten van het nationaal recht, ter voorbereiding van een latere schadevergoedingsactie.

46 Bijgevolg kan niet worden geconcludeerd dat de vraag van de verwijzende rechter geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding. Zij moet dus worden onderzocht.

47 Volgens vaste rechtspraak is het beginsel van de aansprakelijkheid van de staat voor schade die aan particulieren wordt berokkend door aan hem toerekenbare schendingen van het gemeenschapsrecht, inherent aan het systeem van het Verdrag (zie

met name arresten van 5 maart 1996, gevoegde zaken C-46/93 en C-48/93, Brasserie du pêcheur en Factortame, Jurispr. 1996, blz. I-1029, r. o. 31, en 8 oktober 1996, gevoegde zaken C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 en C-190/94, Dillenkofer e. a., Jurispr. 1996, blz. I-4845, r. o. 20).

48 In die arresten was het Hof, gelet op de omstandigheden van de zaak, van oordeel dat het gemeenschapsrecht een recht op schadevergoeding toekent wanneer is voldaan aan drie voorwaarden, te weten dat de geschonden rechtsregel ertoe strekt aan particulieren rechten toe te kennen, dat sprake is van een voldoende gekwalificeerde schending, en ten slotte dat er een direct causaal verband bestaat tussen de schending van de op de staat rustende verplichting en de door de benadeelde personen geleden schade (arresten Brasserie du pêcheur en Factortame, reeds aangehaald, r. o. 51, en Dillenkofer e. a., reeds aangehaald, r. o. 21 en 23). Het Hof heeft met name vastgesteld, dat deze voorwaarden van toepassing zijn wanneer een Lid-Staat een gemeenschapsrichtlijn op onjuiste wijze in zijn nationale recht omzet (arrest van 26 maart 1996, zaak C-392/93, British Telecommunications, Jurispr. 1996, blz. I-1631, r. o. 40).

49 In beginsel staat het weliswaar aan de nationale rechter om na te gaan of is voldaan aan de voorwaarden voor de aansprakelijkheid van een staat ten gevolge van schending van het gemeenschapsrecht, doch zij vastgesteld, dat het Hof in casu over alle elementen beschikt die nodig zijn om te beoordelen of de feiten van de onderhavige zaak als een voldoende gekwalificeerde schending van het gemeenschapsrecht moeten worden aangemerkt.

50 Uit de rechtspraak van het Hof vloeit voort, dat een schending van het gemeenschapsrecht voldoende gekwalificeerd is, wanneer een instelling of een Lid-Staat in de uitoefening van zijn normatieve bevoegdheid de aan de uitoefening van zijn bevoegdheden gestelde grenzen kennelijk en ernstig heeft overschreden (arresten Brasserie du pêcheur en Factortame, reeds aangehaald, r. o. 55, en Dillenkofer

e. a., reeds aangehaald, r. o. 25). Elementen die in dit verband in de beschouwing kunnen worden betrokken, zijn onder meer de mate van duidelijkheid en nauwkeurigheid van de geschonden regel (arresten Brasserie du pêcheur en Factortame, reeds aangehaald, r. o. 56, en British Telecommunications, reeds aangehaald, r. o. 42).

51 Aangaande de voorwaarde betreffende het verstrijken van de periode van deelneming op de datum waarop het belastingvoordeel wordt toegekend, zij in casu opgemerkt, dat de door de Bondsrepubliek Duitsland aangenomen uitlegging wordt gevolgd door vrijwel alle andere Lid-Staten die gebruik hebben gemaakt van de vrijstellingsmogelijkheid. Op grond van overleg in de Raad waren deze Lid-Staten immers blijkbaar van mening, dat zij een dergelijke uitlegging mochten aannemen. Op dit punt zij met name opgemerkt, dat in artikel 1, lid 2, van de richtlijn uitdrukkelijk wordt gesproken van de bestrijding van misbruiken.

52 Aangezien de onderhavige zaak de eerste is die betrekking heeft op de richtlijn, gaf de rechtspraak van het Hof de Duitse Bondsrepubliek geen enkele aanwijzing omtrent de uitlegging die aan de betrokken bepaling moest worden gegeven.

53 Onder deze omstandigheden kan het feit dat een Lid-Staat bij de omzetting van de richtlijn van mening was dat hij mocht verlangen dat de minimumperiode van deelneming op de datum van de winstuitkering reeds was verstreken, niet als een voldoende gekwalificeerde schending van het gemeenschapsrecht in de zin van voormelde arresten Brasserie du pêcheur en Factortame, British Telecommunications en Dillenkofer e. a. worden beschouwd.

54 Derhalve moet op de derde vraag worden geantwoord, dat een Lid-Staat volgens het gemeenschapsrecht niet verplicht is, aan een moedermaatschappij de schade te vergoeden die zij heeft geleden ten gevolge van het feit dat hij bij de omzetting van de richtlijn in strijd met het recht heeft bepaald dat de krachtens artikel 3, lid 2, gestelde minimumperiode van deelneming reeds moet zijn verstreken op het tijdstip van de winstuitkering waarvoor het bij artikel 5 voorziene belastingvoordeel geldt.

Kosten

55 De kosten door de Belgische, de Duitse, de Griekse, de Franse, de Italiaanse en de Nederlandse regering, alsmede door 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 het hoofdgeding 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 het Finanzgericht Köln bij beschikkingen van 19 september 1994 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Een Lid-Staat mag het verlenen van het belastingvoordeel, voorzien bij artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten, niet afhankelijk stellen van de voorwaarde dat de moedermaatschappij op het tijdstip van de winstuitkering gedurende een periode die ten minste gelijk is aan die welke deze Lid-Staat krachtens artikel 3, lid 2, van de richtlijn heeft gesteld, een minimumdeelneming van 25 % van het kapitaal van de dochteronderneming heeft bezeten. Het staat aan de Lid-Staten, overeenkomstig de procedures van hun nationale recht de regels vast te stellen om deze minimumperiode te doen naleven. In elk geval verplicht de richtlijn deze Lid-Staten niet, het voordeel onmiddellijk te verlenen, wanneer de moedermaatschappij zich eenzijdig verbindt om de minimumperiode van deelneming in acht te nemen.**

2) Wanneer een Lid-Staat gebruik heeft gemaakt van de bij artikel 3, lid 2, van voormelde richtlijn geboden mogelijkheid, kunnen de moedermaatschappijen zich voor de nationale rechters rechtstreeks op de bij artikel 5, leden 1 en 3, van deze richtlijn verleende rechten beroepen, voor zover deze moedermaatschappijen de door deze Lid-Staat gestelde periode van deelneming in acht nemen.

3) Een Lid-Staat is volgens het gemeenschapsrecht niet verplicht, aan een moedermaatschappij de schade te vergoeden die zij heeft geleden ten gevolge van het feit dat hij bij de omzetting van de richtlijn in strijd met het recht heeft bepaald dat de krachtens artikel 3, lid 2, gestelde minimumperiode van deelneming reeds moet zijn verstreken op het tijdstip van de winstuitkering waarvoor het bij artikel 5 voorziene belastingvoordeel geldt.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Jann Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 17 oktober 1996.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

J. C. Moitinho de Almeida