ARREST VAN HET HOF
13 juli 1993 *

In zaak C-330/91,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, in het aldaar aanhangig geding tussen

The Queen

en

Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 5, 7, 52 en 58 EEG-Verdrag,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C Rodríguez Iglesias, kamerpresident, waarnemend voor de president, M. Zuleeg en J. L. Murray, kamerpresidenten, G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse en D. A. O. Edward, rechters,

advocaat-generaal: M. Darmon
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Commerzbank AG, vertegenwoordigd door G. Barling, QC, en D. Anderson, Barrister, geïnstrueerd door S. Kon, Solicitor,

* Procestaal: Engels.

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. Collins, Assistant Treasury Solicitor, bijgestaan door A. Moses, QC, en D. Wyatt, Barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door T. Cusack, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Commerzbank AG, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie ter terechtzitting van 20 januari 1993,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 maart 1993,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 12 april 1991, ingekomen bij het Hof op 18 december daaraanvolgend, heeft de High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division (hierna: „High Court"), krachtens artikel 177 EEG-Verdrag het Hof een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van de artikelen van het Verdrag inzake de vrijheid van vestiging en het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit.

2 Deze vragen zijn gerezen in verband met een geschil tussen de vennootschap naar Duits recht Commerzbank AG (hierna: „Commerzbank"), die haar zetel in Duitsland heeft, en de Inland Revenue Commissioners (hierna: „belastingdienst"), over de voorwaarden waaronder belasting is verschuldigd overeenkomstig de Income and Corporation Taxes Act 1988.

3 De feiten, zoals uiteengezet in de verwijzingsbeschikking, zijn als volgt.

4 Commerzbank heeft een filiaal in het Verenigd Koninkrijk, via hetwelk zij tussen 1973 en 1976 leningen heeft verstrekt aan verscheidene Amerikaanse vennootschappen. Over de rente die zij van deze vennootschappen ontving, betaalde Commerzbank in het Verenigd Koninkrijk 4 222 234 UKL belasting.

5 Nadien verzocht Commerzbank de belastingdienst om teruggaaf van dit bedrag op grond dat de betrokken rente in het Verenigd Koninkrijk was vrijgesteld van belasting krachtens artikel XV van het op 2 augustus 1946 tussen de regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de regering van de Verenigde Staten van Amerika gesloten verdrag tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot de inkomstenbelasting (S. R. & O. 1946 nr. 1327), zoals gewijzigd bij protocol van 20 september 1966 (S. I. 1966 nr. 1188). Deze bepaling voorziet in hoofdzaak, dat door een Amerikaanse vennootschap betaalde rente in het Verenigd Koninkrijk slechts belastbaar is indien zij wordt betaald aan een Britse vennootschap of aan een vennootschap die haar zetel, in de zin van de belastingwetgeving, in het Verenigd Koninkrijk heeft. Aangezien Commerzbank in de zin van de belastingwetgeving niet in het Verenigd Koninkrijk was gevestigd, ontving zij teruggaaf van de onverschuldigd betaalde belasting.

6 In verband met deze teruggaaf verzocht Commerzbank vervolgens om toepassing van Section 825 van de Income and Corporation Taxes Act 1988. Dit artikel bepaalt als volgt:

„1. Dit artikel is van toepassing op de navolgende betalingen gedaan aan een vennootschap gedurende de belastingjaren tijdens welke zij gevestigd was in het Verenigd Koninkrijk (...):

a) de teruggaaf van de vennootschapsbelasting betaald door de vennootschap gedurende deze belastingjaren (...)

2. Wanneer een betaling zoals bedoeld in dit artikel, van minimaal 100 UKL is gedaan door de Board of door een inspecteur na een periode van twaalf maanden volgende op de relevante datum, wordt, onverminderd de navolgende bepalingen van dit artikel, deze betaling uit hoofde van dit artikel verhoogd met een bedrag, genoemd ‚aanvulling bij teruggaaf', dat gelijk is aan de rente over het betaalde bedrag, berekend volgens een rentevoet van 8,25 % op jaarbasis (...)"

7 De bank verzocht de belastingdienst om deze aanvulling bij teruggaaf, waarbij het volgens haar berekening ging om een bedrag van 5 199 258 UKL.

8 De belastingdienst wees het verzoek van Commerzbank af, op grond dat de vennootschap niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigd was. De bank heeft vervolgens een beroepsprocedure aanhangig gemaakt bij de High Court tegen de weigering van de belastingdienst. Zij betoogde, dat de weigering om aanvulling op teruggaaf te betalen aan niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts) personen, een beperking vormde van het recht van vestiging en een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit, aangezien de getroffen vennootschappen voor het merendeel buitenlandse vennootschappen waren.

9 De High Court achtte het noodzakelijk het Hof een prejudiciële vraag te stellen over de uitlegging van de artikelen 5, 7, 52 en 58 van het Verdrag.

10 Deze vraag luidt als volgt:

„Wanneer

i) een vennootschap, opgericht volgens het recht van een Lid-Staat, waar zij haar hoofdvestiging heeft, door middel van een filiaal in een andere Lid-Staat werkzaam is;

ii) de vennootschap in die andere Lid-Staat wordt aangeslagen in de belasting ter zake van bepaalde, door het filiaal behaalde winsten en die belasting voldoet;

iii) bedoelde belasting in werkelijkheid niet is verschuldigd indien de onderneming ingevolge een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing tussen de tweede Lid-Staat en een derde land, aanspraak heeft op de vrijstelling voor ondernemingen die niet de nationaliteit hebben van de tweede Lid-Staat of daar zijn gevestigd in de zin van de belastingwetgeving;

iv) de vennootschap zich met succes op de vrijstelling beroept en de onverschuldigd betaalde belasting terugkrijgt;

v) het recht van de tweede Lid-Staat de mogelijkheid van een wettelijke vergoeding kent in de vorm van rente (zogenoemde ‚aanvulling bij teruggaaf van belasting'), wanneer de vennootschap die de onverschuldigd betaalde belasting terugvordert, in de betrokken periode in die Lid-Staat was gevestigd;

vi) de vennootschap de aanvulling bij teruggaaf vordert ondanks het feit dat zij op het betrokken tijdstip niet in het Verenigd Koninkrijk was gevestigd;

vii) de tweede Lid-Staat op die grond weigert om de aanvulling bij teruggaaf aan de vennootschap te betalen;

is dan die weigering van de tweede Lid-Staat om de vennootschap enige aanvulling bij teruggaaf te betalen, op grond dat zij niet in het binnenland is gevestigd, onverenigbaar met het gemeenschapsrecht, met name met de artikelen 5, 7 en 52-58 EEG-Verdrag, en is het voor het antwoord op die vraag van belang, dat de vennootschap niet van belasting zou zijn vrijgesteld (zodat teruggaaf van belasting en daarmee de aanvulling bij teruggaaf niet aan de orde zou komen) indien zij wel in die Lid-Staat was gevestigd?"

11 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding, de toepasselijke bepalingen en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

12 Uit het dossier blijkt, dat de nationale rechter met zijn vraag in de eerste plaats wenst te vernemen, of de artikelen 52 en 58 en de artikelen 5 en 7 van het Verdrag eraan in de weg staan, dat de wetgeving van een Lid-Staat aanvulling bij teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting toekent aan vennootschappen die in die staat zijn gevestigd in de zin van de belastingwetgeving, en deze aanvulling weigert aan vennootschappen die in een andere Lid-Staat zijn gevestigd in de zin van de

belastingwetgeving, en in de tweede plaats, of een dergelijke regel nog steedsdiscriminerend is, wanneer de vrijstelling van belasting welke tot teruggaaf heeft geleid, slechts geldt voor vennootschappen die niet in die Lid-Staat gevestigd zijn in de zin van de belastingwetgeving.

13 Zoals het Hof reeds vaststelde in zijn arrest van 28 januari 1986 (zaak 270/83, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1986, blz. 273, r. o. 18), brengt de vrijheid van vestiging die in artikel 52 aan de onderdanen van de Lid-Staten wordt toegekend en die inhoudt, dat zij toegang hebben tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan overeenkomstig dezelfde bepalingen welke in de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld, overeenkomstig artikel 58 EEG-Verdrag voor de vennootschappen die volgens de wetgeving van een Lid-Staat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, het recht mee om in de betrokken Lid-Staat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een agentschap of een filiaal. Met betrekking tot vennootschappen zij in dit verband opgemerkt, dat hun zetel in bovengenoemde zin, naar het voorbeeld van de nationaliteit van natuurlijke personen, dient ter bepaling van hun binding aan de rechtsorde van een staat. In hetzelfde arrest oordeelde het Hof, dat indien de Lid-Staat van vestiging vrijelijk een andere behandeling zou mogen toepassen, enkel omdat de zetel van een vennootschap in een andere Lid-Staat is gevestigd, daarmee aan deze bepaling iedere inhoud zou worden ontnomen.

14 Uit de rechtspraak van het Hof (arrest van 12 februari 1974, zaak 152/73, Sotgiu, Jurispr. 1974, blz. 153, r. o. 11) volgt voorts, dat de regels omtrent de gelijkheid van behandeling niet alleen zichtbare discriminatie op grond van nationaliteit — of op grond van de zetel wat vennootschappen betreft — verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie, die door toepassing van andere onderscheidingscriteria tot hetzelfde resultaat zouden leiden.

15 Het criterium van fiscale vestiging op nationaal grondgebied als voorwaarde voor toekenning van een eventuele aanvulling bij teruggaaf van onverschuldigde belasting, dreigt, ofschoon het ongeacht de zetel van vennootschappen van toepassing is, toch in het nadeel te werken van in het bijzonder die vennootschappen die hun zetel in andere Lid-Staten hebben. Dat zijn immers meestal de vennootschappen die hun fiscale vestiging buiten het grondgebied van de betrokken Lid-Staat hebben.

16 Ter rechtvaardiging van de in het hoofdgeding aangevochten bepaling voert de regering van het Verenigd Koninkrijk aan, dat vennootschappen die niet in het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd, niet gediscrimineerd worden door de Britse belastingregels, maar integendeel, zoals in het geval van de bank, een voorkeursbehandeling genieten. Zij zijn namelijk vrijgesteld van een belasting die gewoonlijk verschuldigd is door in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen. In deze omstandigheden is er geen sprake van discriminatie met betrekking tot de aanvulling bij teruggaaf: de vennootschappen die in het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd, worden anders behandeld dan de vennootschappen die er niet zijn gevestigd, omdat zij zich met betrekking tot de vennootschapsbelasting in een verschillende situatie bevinden.

17 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

18 Een nationale bepaling als de onderhavige houdt een ongelijkheid van behandeling in. Wanneer immers het recht op aanvulling bij teruggaaf wordt ontzegd aan een vennootschap die niet in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd, terwijl dit recht altijd wordt toegekend aan vennootschappen die daar wel zijn gevestigd, wordt de eerstbedoelde benadeeld ten opzichte van de laatste.

19 De omstandigheid dat enkel niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen aanspraak kunnen maken op de belastingvrijstelling die tot de teruggaaf heeft geleid, vermag een regel van algemene strekking die een bepaalde categorie uitsluit, niet te rechtvaardigen. Deze regel is derhalve discriminerend.

20 Gelet op het voorgaande moet aan de nationale rechter worden geantwoord, dat de artikelen 52 en 58 EEG-Verdrag eraan in de weg staan, dat de wetgeving van een Lid-Staat een aanvulling bij teruggaaf van onverschuldigde belasting toekent aan vennootschappen die in die Lid-Staat gevestigd zijn in de zin van de belastingwetgeving, en ze weigert aan vennootschappen die in een andere Lid-Staat gevestigd zijn in de zin van de belastingwetgeving. De omstandigheid dat deze laatste niet van de belasting zouden zijn vrijgesteld indien zij in die Lid-Staat gevestigd waren, is hierbij niet van belang.

21 Aangezien een wetgeving als die waarom in het hoofdgeding gaat, in strijd is met de artikelen 52 en 58 van het Verdrag, behoeft de verenigbaarheid ervan met de artikelen 5 en 7 niet te worden onderzocht.

Kosten

22 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in 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,

uitspraak doende op de door de High Court of England and Wales, Queen's Bench Division, bij beschikking van 12 april 1991 gestelde vragen, verklaart voor recht:

De artikelen 52 en 58 EEG-Verdrag staan eraan in de weg, dat de wetgeving van een Lid-Staat een aanvulling bij teruggaaf van onverschuldigde belasting verleent aan vennootschappen die in die Lid-Staat gevestigd zijn in de zin van de belastingwetgeving, en ze weigert aan vennootschappen die in een andere Lid-Staat gevestigd zijn in de zin van de belastingwetgeving. De omstandigheid dat deze laatste niet van de belasting zouden zijn vrijgesteld indien zij wel in die Lid-Staat waren gevestigd, is hierbij niet van belang.

Rodríguez Iglesias Zuleeg Murray Mancini

Joliet Schockweiler Mointinho de Almeida Grévisse Edward

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 13 juli 1993.

De griffier

J.-G. Giraud

De waarnemend president

G. C. Rodríguez Iglesias

kamerpresident