belasting, dreigt, ofschoon het ongeacht de zetel van vennootschappen en dus van hun binding aan de rechtsorde van een staat 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.

RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-330/91 *

1 — De feiten en het procesverloop

A — *De feiten*

Commerzbank AG (hierna: „bank"), een naamloze vennootschap naar Duits recht, beschikt over een filiaal in het Verenigd Koninkrijk. Door tussenkomst van dit filiaal verstrekte de bank tussen 1973 en 1976 leningen aan verschillende Amerikaanse vennootschappen. De bank betaalde aan de Inland Revenue Commissioners (hierna: „belastingdienst") 4 222 234 UKL belasting over de rente die zij van deze vennootschappen ontving.

Nadien verzocht de bank de belastingdienst om teruggaaf op grond dat de betrokken rente in het Verenigd Koninkrijk was vrijgesteld van belasting krachtens artikel XV van het verdrag van 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 ter vermijding van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake de inkomstenbelasting (S. R. & O. 1946 nr. 1327), zoals gewijzigd bij het protocol van 20 september 1966 (S. I. 1966 nr. 1188). Dit artikel bepaalt in hoofdzaak, dat de door een Amerikaanse vennootschap betaalde rente in het Verenigd Koninkrijk is vrijgesteld van belasting, tenzij de ontvanger een Britse vennootschap of een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap in de zin van de belastingwetgeving is. De ten onrechte afgedragen belasting werd in 1990 aan de bank gerestitueerd.

Daarnaast verzocht de bank de belastingdienst om vergoeding, in de vorm van rente, voor het verlies aan inkomsten dat zij had geleden in de periode dat de belastingdienst de te veel betaalde belasting in zijn bezit had; de bank berekende het totaal van de rente die verschuldigd was op de dag van de belastingteruggaaf, op 5 199 258 UKL, dat wil zeggen een bedrag dat groter was dan de betaalde belasting.

De bank baseerde haar verzoek op Section 825 van de Income and Corporation Taxes Act 1988, uit hoofde waarvan een vennootschap, in geval van teruggaaf van belasting,

* Procestaal: Engels.

recht heeft op een vergoeding berekend volgens een rentevoet van 8,25 % op jaarbasis over de terugbetaalde bedragen, op voorwaarde dat zij in het Verenigd Koninkrijk gevestigd is in de zin van de belastingwetgeving. Deze bepaling luidt 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 (...)"

Het verzoek van de bank werd door de belastingdienst afgewezen. De vennootschap heeft vervolgens een beroepsprocedure aanhangig gemaakt bij de High Court of Justice of England and Wales (hierna: „High Court") tegen de weigering van de belastingdienst. Zij betoogde, dat de weigering vergoeding te verlenen aan niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen, een beperking van de vrijheid van vestiging vormde alsook indirecte discriminatie op grond van nationaliteit, aangezien de getroffen vennootschappen voor het merendeel in het buitenland gevestigd waren.

De belastingdienst bracht hiertegen in, dat de bank geen nadeel had ondervonden, maar integendeel een voorkeursbehandeling had genoten wegens de vrijstelling die haar was verleend.

De High Court is van oordeel, dat de uitkomst van het geschil afhankelijk is van de analyse van de fiscale situatie van de bank. Indien men uitgaat van het feit waardoor het gestelde nadeel is ontstaan, te weten de weigering van de vergoeding, is er duidelijk sprake van discriminatie. Wanneer men daarentegen de door de bank genoten vrijstelling in aanmerking neemt, verdwijnt het nadeel en wordt het moeilijk om de situatie van de vennootschap te vergelijken met die van haar Britse concurrenten.

Onder deze omstandigheden heeft de High Court besloten de behandeling van de zaak te schorsen, en heeft zij bij beschikking van 12 april 1991 het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„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, en met name 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 de 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?"

B — *Het procesverloop voor het Hof*

De beschikking van de High Court is op 18 december 1991 bij de griffie van het Hof ingeschreven.

Overeenkomstig artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen ingediend:

— op 15 april 1992 door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door T. Cusack, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

— op 22 april 1992 door Commerzbank AG, vertegenwoordigd door G. Barling, QC, en D. Anderson, Barrister, geïnstrueerd door S. Kon, Solicitor, en

— op 23 april 1992 door de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. Collins, Assistant Treasury Solicitor, bijgestaan door A. Moses, QC, en D. Wyatt, Barrister.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

A — *Opmerkingen van Commerzbank*

Commerzbank stelt in de eerste plaats, dat het verschil in behandeling dat zij ondergaat wegens haar status van niet in het binnenland gevestigde vennootschap, een beperking vormt op de vrijheid van vestiging en derhalve in strijd is met artikel 52 (juncto artikel 58) van het Verdrag.

Dienaangaande verwijst de bank in de eerste plaats naar het arrest van 28 januari 1986 (zaak 270/83, Commissie/Frankrijk, „Vrijheid van vestiging van verzekeringsmaatschappijen — Vennootschapsbelasting en ‚avoir fiscal'", Jurispr. 1986, blz. 273), waarvan de feiten, naar haar mening, in alle belangrijke opzichten precies hetzelfde zijn als in de onderhavige zaak. De betrokken Franse wet verleende aandeelhouders een belastingvoordeel op voorwaarde dat zij hun werkelijke woonplaats (in geval van een natuurlijk persoon) of hun zetel (in geval van een rechtspersoon) in Frankrijk hadden. De wet beoogde te voorkomen dat, nadat belasting was geheven bij de vennootschap, de inkomsten vervolgens opnieuw werden belast bij de ontvanger van de dividenden. Om deze dubbele belastingheffing te voorkomen, stond de wet de ontvanger van de dividenden toe, een deel van de over dezelfde inkomsten door de vennootschap betaalde belasting af te trekken van zijn belasting.

In die zaak was het Hof van oordeel, dat Frankrijk, door een fiscaal voordeel voor te behouden aan in het binnenland gevestigde (rechts-)personen, discriminerend handelde jegens elders gevestigde (rechts-)personen en derhalve inbreuk maakte op hun vrijheid een secundaire vestiging in te richten. Deze rechtspraak van het Hof is eveneens van toepassing in het onderhavige geval, omdat, zoals in voornoemd arrest, een fiscaal voordeel is geweigerd op grond dat de betrokken vennootschap niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigd was.

Voorts betoogt de bank, dat het verbod onderdanen van Lid-Staten verschillend te behandelen afhankelijk van hun vestiging, niet alleen voortvloeit uit de artikelen 52 en 58 van het Verdrag, maar eveneens uit het Algemeen programma voor de opheffing van de beperkingen van de vrijheid van vestiging (PB 1962, blz. 36). Dit programma beoogt de afschaffing van elke maatregel die, hoewel van toepassing zonder onderscheid naar nationaliteit, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst of de uitoefening daarvan door onderdanen van een andere Lid-Staat uitsluitend of in hoofdzaak hindert. De bank meent, dat een bepaling die de toekenning van rentevergoeding afhankelijk stelt van een vestigingsvoorwaarde, de toegang van onderdanen van andere Lid-Staten tot een beroepsactiviteit en de uitoefening daarvan door die personen belemmert.

Het verbod van discriminatie op grond van vestiging vloeit indirect ook voort uit de bepalingen omtrent het vrije verkeer van werknemers, diensten en kapitaal. Deze bepalingen verbieden dergelijke discriminatie op de betrokken gebieden. Aangezien het recht van vestiging is „gebaseerd op dezelfde beginselen" als deze bepalingen, dient dit eveneens te worden uitgelegd als bevatte het een dergelijk verbod.

In de tweede plaats betoogt de bank, dat het verschil in behandeling dat zij ondergaat,

ook beschouwd kan worden als indirecte discriminatie op grond van nationaliteit, verboden door de artikelen 7 en 52 (juncto artikel 58) van het Verdrag.

Ten bewijze van het bestaan van een dergelijke discriminatie wijst de bank erop, dat de vennootschappen waaraan de rentevergoeding wordt geweigerd, voornamelijk buitenlandse vennootschappen zijn. Dit komt doordat de getroffen vennootschappen in een andere Lid-Staat gevestigd zijn en — aangezien een aantal van deze staten de plaats van vestiging van vennootschappen gebruiken als criterium voor de bepaling van hun nationaliteit — tevens onderdanen zijn van die staat.

Om haar standpunt kracht bij te zetten, verwijst de bank naar het arrest van 8 mei 1990 (zaak C-175/88, Biehl, Jurispr. 1990, blz. I-1779), waarin naar het oordeel van het Hof het criterium van permanente vestiging op nationaal grondgebied als voorwaarde voor de toekenning van een voordeel (te weten teruggaaf van te veel geheven belasting), ofschoon het ongeacht de nationaliteit van de betrokken belastingplichtige van toepassing was, toch in het nadeel dreigde te werken van belastingplichtigen die onderdaan van een andere Lid-Staat waren.

Na te hebben onderzocht op welke wijze niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts-)personen worden behandeld, merkt de bank in de derde plaats op, dat een verschil in behandeling — of dit nu gebaseerd is op vestiging dan wel op nationaliteit — verenigbaar kan zijn met het Verdrag, wanneer het objectief is gerechtvaardigd.

De bank is van mening, dat de rechtvaardiging die de regering van het Verenigd Koninkrijk aanvoert, niet aan dit vereiste voldoet.

Zij betwist, dat het toekennen van rentevergoeding aan vennootschappen die hun hoofdzetel in een andere Lid-Staat hebben, extra administratieve kosten en overlast met zich mee zou brengen in verband met de noodzaak de status en de inkomsten van deze vennootschappen te verifiëren.

Zij bekritiseert eveneens het argument van de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat de weigering vergoeding te verlenen, bedoeld zou zijn om de belastingvrijstelling die de bank genoten heeft, te compenseren of te beperken. Hiertoe baseert de bank zich op twee argumenten. In de eerste plaats beklemtoont zij, dat de omstandigheden waaronder de teruggaaf plaatsvond, en met name de reden waarom de belasting niet verschuldigd is, niet in aanmerking genomen kunnen worden om te bepalen of het verschil in behandeling gerechtvaardigd is; naar haar mening is enkel van belang, dat belastingplichtigen die in geval van onverschuldigde betaling hetzelfde verlies lijden, verschillend worden behandeld bij de terugbetaling. Vervolgens herinnert de bank eraan, dat volgens het arrest van 28 januari 1986 (Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald) het weigeren van een belastingvoordeel aan vennootschappen die gevestigd zijn in een andere Lid-Staat, niet gerechtvaardigd kan worden op grond dat de fiscale voordelen die zij zouden genieten, daardoor worden gecompenseerd. Gesteld al dat dergelijke voordelen bestaan, dan kunnen zij niet de inbreuk rechtvaardigen op de in artikel 52 neergelegde verplichting om nationale behandeling te verlenen aan vennootschappen uit andere Lid-Staten.

Bovendien betwist de bank het standpunt van de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat er slechts sprake is van schending van het Verdrag wanneer de niet in het land gevestigde (rechts-)personen nadeel ondervinden. Dienaangaande verwijst zij naar het arrest van 8 mei 1990 (Biehl, reeds aangehaald), waarin, zo stelt de bank, een nationale

wetgeving die in het betrokken geval geen nadeel tot gevolg had, toch in strijd werd geacht met het Verdrag, omdat zij in andere omstandigheden in het nadeel zou kunnen werken van niet in het land gevestigde (rechts) personen. De bank meent, dat die rechtspraak in de onderhavige zaak moeten worden toegepast. Naar het oordeel van de bank kan de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk in bepaalde situaties nadelig zijn voor niet in het land gevestigde (rechts-)personen, zelfs wanneer in dit geval — gesteld dat de analyse van de regering van het Verenigd Koninkrijk correct is — de vennootschap geen enkel nadeel heeft ondervonden. Tot staving van haar standpunt noemt de bank het geval dat zowel de in het land gevestigde (rechts-)persoon als de niet in het land gevestigde (rechts-)persoon gerechtigd is tot belastingteruggaaf. Overeenkomstig de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk zou de vergoeding worden verleend aan de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts-)persoon en worden geweigerd aan de (rechts-)persoon die niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigd is; deze laatste zou dientengevolge benadeeld worden.

Voorts merkt de bank op, dat artikel 220 van het Verdrag, waarin de Lid-Staten worden uitgenodigd met elkaar in onderhandeling te treden ter verzekering van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap, de Lid-Staten niet toestaat af te wijken van de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 52, door niet te lande gevestigde (rechts) personen op minder gunstige wijze te behandelen. Te dezen herinnert de bank eraan, dat het Hof in zijn arrest van 28 januari 1986 (Commissie-Frankrijk, reeds aangehaald) heeft geoordeeld, dat de aan artikel 52 EEG-Verdrag ontleende rechten onvoorwaardelijk zijn en dat een Lid-Staat de eerbiediging van deze rechten niet afhankelijk kan stellen van de inhoud van een overeenkomst met een andere Lid-Staat.

Ten slotte wijst de bank erop, dat de regering van het Verenigd Koninkrijk, zich bewust van de toegepaste discriminatie, in 1975 heeft toegezegd de wijziging van de betwiste bepaling in overweging te nemen, en sindsdien heeft besloten de vergoeding ook aan niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts) personen te betalen vanaf een door de minister van Financiën vast te stellen datum.

Concluderend geeft de bank in overweging, de vraag van de nationale rechter te beantwoorden als volgt:

„De artikelen 5, 7, 52 en 58 van het Verdrag moeten aldus worden uitgelegd, dat een Lid-Staat niet mag weigeren om een bedrag in de vorm van rente te betalen over een ten onrechte betaalde belasting, enkel op grond dat de vennootschap die deze rente vordert, in de betrokken periode niet in die Lid-Staat gevestigd was, maar haar zetel had in een andere Lid-Staat op wiens grondgebied zij gevestigd was."

B — *Opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk*

De regering van het Verenigd Koninkrijk is van mening, dat de in geding zijnde maatregel noch met artikel 7, noch met de artikelen 52 en 58 van het Verdrag in strijd is.

Haar betoog is gebouwd op de analyse van de fiscale situatie van het filiaal van de bank. De discussie over de betaling van rentevergoeding is ontstaan naar aanleiding van een teruggaaf waarop alleen niet in het land gevestigde (rechts-)personen recht hebben. De vrijstelling die het filiaal heeft gekregen, is het gevolg van het feit dat zij niet in het Verenigd Koninkrijk was gevestigd. Een Britse bank die in het Verenigd Koninkrijk werkzaam is, zou onder dezelfde omstandigheden wel belastingplichtig zijn.

Voor zover de regering van het Verenigd Koninkrijk weet, is de bank in geen enkele Lid-Staat belastingplichtig over de door de Amerikaanse vennootschappen betaalde

rente. De rente is niet alleen in het Verenigd Koninkrijk vrijgesteld, maar ook, krachtens hetzelfde verdrag, in de Verenigde Staten, alsmede in Duitsland overeenkomstig een vergelijkbaar verdrag tussen Duitsland en het Verenigd Koninkrijk.

Uit de vrijstelling die het filiaal van de bank heeft genoten, kunnen de volgende conclusies worden getrokken:

In de eerste plaats dient de weigering vergoeding te verlenen aan niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts-)personen, in de juiste context te worden geplaatst door ze te onderzoeken in het licht van de verleende vrijstelling. Het Hof heeft het probleem op deze wijze benaderd in zijn arrest van 12 februari 1974 (zaak 152/73, Sotgiu, Jurispr. 1974, blz. 153), betreffende een toelage voor werknemers, die hoger was voor werknemers afkomstig uit het land zelf, dan voor werknemers afkomstig uit een andere Lid-Staat. Ondanks dit verschil werd de betrokken wetgeving verenigbaar geacht met het Verdrag, omdat de lagere toelage voor buitenlandse werknemers werd gecompenseerd door het feit dat hun toelage langer werd doorbetaald.

In de tweede plaats is in het onderhavige geval het vestigingsrecht waarop de bank zich beroept, op geen enkele wijze in strijd met het Verdrag beperkt, aangezien de bank heeft geprofiteerd van een vrijstelling en geen nadeel heeft ondervonden. Onder deze omstandigheden zou het verlenen van vergoeding aan de bank neerkomen op het nog voordeliger maken van de voorkeursbehandeling die zij al genoot. Het zou verder gaan dan het in artikel 52 beoogde doel indien men dit aldus zou uitleggen, dat het een extra voordeel toekent aan niet te lande gevestigde (rechts-)personen.

Om haar standpunt kracht bij te zetten, wijst de regering van het Verenigd Koninkrijk op het arrest van 7 mei 1981 (zaak 153/80, Rumhaus Hansen, Jurispr. 1981, blz. 1165) inzake discriminerende binnenlandse belastingen (artikel 95); volgens de formulering van dit arrest verplicht het gemeenschapsrecht de Lid-Staten niet, geïmporteerde produkten gunstiger te behandelen dan nationale produkten.

In de derde plaats ontkent de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat de bank op enigerlei wijze is gediscrimineerd. Te dezen herinnert zij eraan, dat discriminatie een verschillende behandeling onderstelt van personen die zich in een zelfde situatie bevinden. Uit de vrijstelling die de bank heeft genoten, moet worden afgeleid, dat de vennootschap zich niet in een situatie bevond die vergelijkbaar was met die van haar Britse concurrenten; bijgevolg is het onmogelijk te concluderen dat er sprake is van discriminatie.

In verband hiermee merkt de regering van het Verenigd Koninkrijk voorts op, dat volgens de bewoordigingen van het arrest van 28 januari 1986 (Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald) artikel 52 verbiedt, dat een aan in het binnenland gevestigde (rechts) personen toegekend voordeel geweigerd wordt aan niet in het land gevestigde (rechts) personen, wanneer deze twee categorieën van belastingplichtigen op één lijn worden gesteld wat de belastingheffing op hun winsten betreft. Daaruit volgt, dat er geen sprake van discriminatie kan zijn wanneer de vennootschappen niet op dezelfde manier worden behandeld inzake de belastingheffing op hun winsten, wat hier het geval is, omdat de

bank een vrijstelling heeft genoten die niet is verleend aan in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen.

Voorts betoogt de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat de gestelde discriminatie in geen geval gebaseerd kan zijn op nationaliteit. Naar haar mening veronderstelt discriminatie op grond van nationaliteit een maatregel die voornamelijk onderdanen van andere Lid-Staten treft. Deze regel moet echter genuanceerd worden op het gebied van de belastingwetgeving, waar discriminatie is uitgesloten indien ook een „belangrijk" deel van de binnenlandse belastingplichtigen wordt getroffen; deze uitzondering, die werd ontwikkeld in de rechtspraak van het Hof inzake indirecte belastingen, zou uitgebreid moeten worden tot de directe belastingen. De betrokken bepaling treft talrijke Britse vennootschappen die in het buitenland gevestigd zijn in de zin van de belastingwetgeving.

Ten slotte stelt de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat de weigering om rentevergoeding toe te kennen aan niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts) personen, objectief gerechtvaardigd is. De rentevergoeding is bedoeld om de vertraging in de terugbetaling van ten onrechte betaalde belasting te compenseren. Deze vertraging is echter in veel gevallen te wijten aan de nalatigheid van niet in het binnenland gevestigde (rechts-)personen, die hun verzoek om terugbetaling laat indienen. Deze vertraging is eveneens te wijten aan de verdeling van het recht van belastingheffing over verscheidene Lid-Staten, waardoor de hoogte van de terugbetaling afhankelijk kan zijn van de in andere Lid-Staten geheven belasting of verleende vrijstellingen. Van de belastingdienst kan men niet verwachten, dat hij een vertraging compenseert waarvoor hij niet verantwoordelijk is.

Mitsdien stelt de regering van het Verenigd Koninkrijk voor, de vraag van de nationale rechter te beantwoorden als volgt:

„Bij de beslissing in het kader van artikel 52 EEG-Verdrag, of een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige een gelijke behandeling heeft ondergaan overeenkomstig de nationale regels omtrent aanvulling bij teruggaaf van te veel betaalde belasting, moeten alle omstandigheden van de onderhavige zaak in aanmerking genomen worden, daaronder begrepen de omstandigheid dat de teruggaaf van belasting berustte op het feit dat de vennootschap niet in het Verenigd Koninkrijk was gevestigd, noch de Britse nationaliteit had. Daaruit vloeit voort, dat een in een Lid-Staat geregistreerde onderneming met een filiaal in een tweede Lid-Staat zich niet bij de belastingdienst van de tweede Lid-Staat kan beroepen op artikel 52 EEG-Verdrag ter verkrijging van de aanvulling bij teruggaaf van te veel betaalde belasting, wanneer de teruggaaf is gedaan krachtens een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing, op grond dat de betrokken vennootschap niet in deze tweede Lid-Staat gevestigd was, en dat een dergelijke teruggaaf in geen geval had kunnen worden gevorderd door een onderneming met zetel in de tweede Lid-Staat."

C — *Opmerkingen van de Commissie*

De Commissie is van mening, dat de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk duidelijk inbreuk maakt op de artikelen 7, 52 en 58 van het Verdrag.

In haar betoog herinnert zij er in de eerste plaats aan, dat artikel 7 het algemeen beginsel bevat dat discriminatie op grond van nationaliteit verboden is. Dit beginsel wordt in

artikel 52 met betrekking tot de vrijheid van vestiging toegepast en nader uitgewerkt. Uit de samenhang van deze bepalingen blijkt duidelijk, dat een wetgeving die in strijd is met artikel 52, tevens inbreuk maakt op artikel 7.

In de tweede plaats stelt de Commissie, dat om vast te stellen of de weigering om vergoeding te verlenen aan niet te lande gevestigde (rechts-)personen, in strijd is met het Verdrag, deze weigering in haar context moet worden geplaatst en moet worden onderzocht in het licht van de aan deze categorie belastingplichtigen verleende vrijstelling; deze „globale" benadering is door het Hof aanvaard in zijn arresten van 12 februari 1974 (Sotgiu) en 8 mei 1990 (Biehl; beide reeds aangehaald).

In de derde plaats betoogt de Commissie, dat de weigering vergoeding toe te kennen aan bepaalde vennootschappen op grond van het feit dat zij niet gevestigd zijn op nationaal grondgebied, een krachtens de artikelen 7, 52 en 58 van het Verdrag verboden discriminatie is.

Tot staving van haar standpunt herinnert de Commissie eraan, dat volgens het oordeel van het Hof in zijn arrest van 28 januari 1986 (Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald) een fiscaal voordeel dat verleend wordt aan in het binnenland gevestigde (rechts-)personen, niet mag worden geweigerd aan niet aldaar gevestigde (rechts-)personen, wanneer deze twee categorieën van belastingplichtingen op „één lijn worden gesteld voor de belastingheffing op hun winsten". In het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts-)personen zijn belastingplichtig over het geheel van hun inkomsten, terwijl (rechts-)personen die niet in het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd, slechts belastingplichtig zijn voor inkomsten van Britse oorsprong. Ondanks dit verschil bevinden beide categorieën van belastingplichtigen zich in fiscaal opzicht op één lijn, in zoverre beide belastingplichtig zijn in Groot-Brittannië.

De Commissie noemt vervolgens het voorbeeld van twee vennootschappen die te veel belasting hebben betaald en waarvan de een haar zetel heeft in het Verenigd Koninkrijk en de ander in een andere Lid-Staat. Naar de mening van de Commissie dienen beide op dezelfde wijze te worden behandeld en dienen zij de rentevergoeding te ontvangen waarin de wet in geval van teruggaaf voorziet. De niet-toekenning van rentevergoeding aan een van de vennootschappen op grond van haar vestiging in een andere Lid-Staat, is op zichzelf al voldoende om te concluderen dat er sprake is van discriminatie in strijd met de artikelen 7, 52 en 58 van het Verdrag.

De Commissie betoogt voorts, dat volgens het arrest van 28 januari 1986 (Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald) een Lid-Staat een gunstige behandeling waarvan (rechts)personen die niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigd zijn, profiteren, niet mag compenseren door deze een fiscaal voordeel te weigeren dat wel verleend wordt aan (rechts)personen die in het Verenigd Koninkrijk gevestigd zijn. De vrijstelling die de bank heeft genoten, is geen voorkeursbehandeling, maar het resultaat van de verdeling van het recht van belastingheffing over de verschillende betrokken Lid-Staten; in dit geval zou Duitsland gerechtigd zijn belasting te heffen over de aan het Britse filiaal van de bank betaalde rente, aangezien Duitse vennootschappen in beginsel in Duitsland belastingplichtig zijn over hun wereldinkomsten, ook wanneer deze behaald zijn door filialen die zich in het buitenland bevinden.

De Commissie beklemtoont verder, dat de aanvulling bij teruggaaf evenmin een fiscaal voordeel vormt als de vrijstelling; de rentevergoeding maakt in feite slechts het verlies van inkomsten goed, dat het gevolg was van het feit dat de belastingdienst geld vasthield dat hem niet toebehoorde.

Concluderend geeft de Commissie in overweging, de door de nationale rechter gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

„a) De weigering van de tweede Lid-Staat om enige aanvulling bij teruggaaf te betalen aan de vennootschap op grond van het feit dat deze niet in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd, is onverenigbaar met het gemeenschapsrecht en in het bijzonder met de artikelen 7 en 52-58 EEG-Verdrag.

b) De omstandigheid dat de vennootschap niet zou zijn vrijgesteld van belasting (zodat de vraag over teruggaaf van deze belasting en derhalve over de aanvulling bij teruggaaf niet aan de orde zou komen) als zij wel in deze Lid-Staat gevestigd was geweest, is hierbij van geen belang."

R. Joliet
rechter-rapporteur