

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

8. marts 2001 *

I de forenede sager C-397/98 og C-410/98,

angående anmodninger, som High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

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

Hoechst AG,

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

mod

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 6 og 52 (efter ændring nu artikel 12 EF og 43 EF), EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF) og/eller EF-traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF),

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. La Pergola, og dommerne M. Wathelet (refererende dommer), D.A.O. Edward, P. Jann og L. Sevón,

generaladvokat: N. Fennelly

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Metallgesellschaft Ltd m.fl. ved J. Gardiner, QC, og barrister F. Fitzpatrick for solicitors Slaughter and May
- Hoechst AG og Hoechst (UK) Ltd ved M. Barnes, QC, for solicitors Slaughter and May
- Det Forenede Kongeriges regering ved J.E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af D. Wyatt, QC, og barrister R. Singh
- den nederlandske regering ved M.A. Fierstra, som befuldmægtiget
- den finske regering ved H. Rotkirch og T. Pynnä, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, H. Michard og M. Patakia, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 25. maj 2000 er afgivet mundtlige indlæg af Metallgesellschaft Ltd m.fl. ved J. Gardiner og F. Fitzpatrick, af Hoechst AG og Hoechst (UK) Ltd ved M. Barnes, af Det Forenede Kongeriges regering ved G. Amodeo, som befuldmægtiget, bistået af D. Wyatt, af den tyske regering ved B. Muttelsee-Schön, som befuldmægtiget, af den franske regering ved S. Seam, som befuldmægtiget, af den nederlandske regering ved M.A. Fierstra, og af Kommissionen ved R. Lyal og H. Michard,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. september 2000,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Ved to kendelser af 2. oktober 1998, indgået til Domstolen henholdsvis den 6. november 1998 (sag C-397/98) og den 17. november 1998 (sag C-410/98), har High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt fem præjudicielle spørgsmål

vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 6 og 52 (efter ændring nu artikel 12 EF og 43 EF), EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF) og/eller EF-traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF).

- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under sager, der, for så vidt angår sag C-397/98, føres af Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG og The Metal and Commodity Company Ltd (herefter »Metallgesellschaft m.fl.«), henholdsvis, for så vidt angår sag C-410/98, af Hoechst AG og Hoechst (UK) Ltd (herefter »Hoechst m.fl.«) mod Commissioners of Inland Revenue vedrørende en forpligtelse til, for selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, at foretage en forskudsbetaling af selskabsskat i forbindelse med udbytte, der udbetales til selskabernes moderselskaber.

De relevante nationale retsfor skrifter

- 3 I henhold til bestemmelserne i del I i Income and Corporation Taxes Act 1988 (lov af 1988 om indkomst- og selskabsskat, herefter »ICTA«) er overskud, der er opnået i et regnskabsår af ethvert selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og af ethvert selskab, som ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, men som driver virksomhed i Det Forenede Kongerige gennem en filial eller et agentur, undergivet selskabsskat (»corporation tax«).
- 4 I henhold til ICTA's section 12 omfatter regnskabsåret normalt tolv måneder. For regnskabsår, der udløb inden den 1. oktober 1993, forfalder selskabsskatten til betaling, efter den skattepligtiges valg, enten ni måneder efter regnskabsårets udløb eller en måned efter udstedelsen af skatteansættelsen for det pågældende regnskabsår. For regnskabsår, der udløber eller er udløbet efter den 1. oktober 1993, forfalder selskabsskatten ni måneder og én dag efter regnskabsårets udløb.

Forskudsbetaling af selskabsskat (»advance corporation tax«)

- 5 I henhold til ICTA's section 14 skal ethvert selskab, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som foretager nærmere bestemte former for udlodning, herunder udbetaling af udbytte til selskabsdeltagere, foretage en forskudsbetaling af selskabsskat (»advance corporation tax«, herefter »ACT-skat«) beregnet af et beløb svarende til det udloddede beløb eller til udlodningens værdi.
- 6 ACT-skatten er ikke et beløb, der indeholdes i udbyttet — som udbetales fuldt ud — men en form for selskabsskat for det selskab, der udbetaler udbytte. ACT-skatten er en forskudsskat, og den modregnes i den almindelige selskabsskat (»mainstream corporation tax«, herefter »MCT-skat«), der skal svares for hvert regnskabsår.
- 7 Ethvert selskab skal udfylde en selvangivelse, som udgangspunkt for hvert kvartal, og heri skal angives ethvert udloddet beløb i det pågældende tidsrum og den skyldige ACT-skat. ACT-skatten i forbindelse med en udlodning skal betales inden fjorten dage efter udgangen af det kvartal, i hvilket udlodningen har fundet sted.
- 8 I henhold til ICTA's section 239 og 240 skal den ACT-skat, et selskab har betalt i forbindelse med en udlodning i et bestemt regnskabsår, som udgangspunkt — med forbehold af, at selskabet afstår sin ret — enten modregnes i det beløb, selskabet skal betale i MCT-skat for regnskabsåret, eller overføres til selskabets datterselskaber, som da kan modregne ACT-skatten i den MCT-skat, de selv skal betale. Hvis et selskab ikke skal betale selskabsskat for det pågældende regnskabsår (f.eks. fordi dets overskud ikke har været tilstrækkeligt stort), kan det enten modregne ACT-skatten i selskabsskatten for senere regnskabsår eller anmode om, at modregningen sker for forudgående regnskabsår.

- 9 Mens MCT-skatten forfalder enten ni måneder eller ni måneder og én dag efter regnskabsårets udløb — alt efter om regnskabsåret udløber før eller efter den 1. oktober 1993 — skal ACT-skatten betales inden fjorten dage efter udgangen af det kvartal, hvori udlodningen har fundet sted. Dette betyder, at ACT-skatten altid skal betales, inden MCT-skatten — som den normalt modregnes i — forfalder til betaling. Den forelæggende ret har fremhævet, at ACT-skatten for det selskab, der udbetaler udbytte, bevirker, at betalingen af selskabsskatten i forbindelse med det udbetalte udbytte fremskyndes med mellem otte en halv måned (hvis en udlodning finder sted den sidste dag i et regnskabsår) og et år og fem en halv måned (når udlodningen finder sted den første dag i et regnskabsår).
- 10 Den forelæggende ret har anført, at da ACT-skatten endog kan fremføres til modregning i overskud i efterfølgende regnskabsår, når der ikke skal svares MCT-skat for det pågældende regnskabsår, vil forskudsperioden i så fald være længere eller endog under visse omstændigheder af ubegrænset varighed.

Skattegodtgørelse (»tax credit«)

- 11 Et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, skal ikke svare selskabsskat af udbytte, som det modtager fra et andet selskab, der også er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige (ICTA's section 208). Enhver udbetaling af udbytte, som har givet anledning til betaling af ACT-skat, og som er sket fra et hjemmehørende selskab til et andet hjemmehørende selskab, vil derfor medføre, at det selskab, der modtager udbyttet, får ret til skattegodtgørelse (»tax credit«) (ICTA's section 231(1)).
- 12 Denne skattegodtgørelse svarer til den ACT-skat, det udbyttebetalende selskab har betalt i forbindelse med udlodningen (ICTA's section 231(1)).

- 13 Når et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, har modtaget en udlodning fra et hjemmehørende datterselskab, som giver ret til skattegodtgørelse, kan det fratrække den ACT-skat, datterselskabet har betalt, i den ACT-skat, det selv skal betale, når det udlodder beløb til sine egne selskabsdeltagere, således at det kun skal betale ACT-skat i forbindelse med overskydende udloddede beløb.
- 14 Når et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, men som fuldt ud er fritaget for MCT-skat, modtager udbytte, for hvilket der er betalt ACT-skat, fra et hjemmehørende datterselskab, har det ret til tilbagebetaling af et beløb svarende til skattegodtgørelsen (ICTA's section 231 (2)).
- 15 Selskaber, som ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som ikke driver virksomhed i Det Forenede Kongerige gennem en filial eller et agentur, er ikke selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige. De skal derimod principielt betale indkomstskat («income tax») i Det Forenede Kongerige af indkomst fra kilder i Det Forenede Kongerige, herunder udbytte, som udbetales til dem fra hjemmehørende datterselskaber.
- 16 Da et ikke-hjemmehørende moderselskab i henhold til ICTA's section 233(1) imidlertid principielt ikke kan opnå skattegodtgørelse, medmindre dette fremgår af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Det Forenede Kongerige og den stat, hvori selskabet er hjemmehørende, skal det ikke betale indkomstskat i Det Forenede Kongerige af udbytte, som det modtager fra et hjemmehørende datterselskab.
- 17 Hvis det ikke-hjemmehørende moderselskab har ret til skattegodtgørelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Det Forenede Kongerige og den stat, hvori selskabet er hjemmehørende, skal det derimod svare indkomstskat i Det Forenede Kongerige af udbytte, som det har modtaget fra et hjemmehørende datterselskab.

- 18 Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 26. november 1964 mellem Det Forenede Kongerige og Forbundsrepublikken Tyskland, som ændret den 23. marts 1970, indrømmes der ikke skattegodtgørelse til selskaber, som er hjemmehørende i Tyskland, og som er indehavere af kapitalandele i selskaber i Det Forenede Kongerige og modtager udbytte fra sådanne selskaber.
- 19 Et moderselskab, der har hjemsted i Tyskland, og som fra et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, modtager en udlodning, der har givet anledning til ACT-skat, har dermed ikke ret til en skattegodtgørelse i Det Forenede Kongerige svarende til den betalte ACT-skat, og et sådant moderselskab er efter Det Forenede Kongeriges skattelovgivning ikke skattepligtigt i Det Forenede Kongerige af udbytte, som det har modtaget fra et hjemmehørende datterselskab.
- 20 Når et moderselskab, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, har ret til skattegodtgørelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Det Forenede Kongerige og den stat, hvori det er hjemmehørende, kan det anmode om, at skattegodtgørelsen modregnes i den indkomstskat, det skal svare i Det Forenede Kongerige af udbytte, det har modtaget fra det hjemmehørende datterselskab, og — for det tilfælde at skattegodtgørelsen overstiger indkomstskatten — at det overskydende beløb tilbagebetales. Såfremt anmodningen afslås, kan det selskab, der har fremsat den, klage til »Special Commissioners« eller »General Commissioners« og derefter i givet fald indbringe sagen for High Court.

Frivillig sambeskatning (»Group Income Election«)

- 21 I henhold til ICTA's section 247 kan to selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og hvoraf det ene er indehaver af mindst 51% af det andet, vælge at være omfattet af bestemmelserne om frivillig sambeskatning (»Group Income Election«).

- 22 Frivillig sambeskatning indebærer, at datterselskabet ikke skal svare ACT-skat i forbindelse med udbytte, det udbetaler til moderselskabet, medmindre det afgiver en erklæring om, at det ønsker, at sambeskatningen ikke skal gælde for en bestemt udbyttebetaling.
- 23 Anmodning om adgang til frivillig sambeskatning skal indgives til en »Inspector of Taxes«. Såfremt anmodningen afslås, kan det selskab, der har indgivet anmodningen, påklage afslaget for »Special Commissioners« eller for »General Commissioners«, og det kan eventuelt beslutte at indbringe retsspørgsmål for High Court.
- 24 I tilfælde af, at udbytte udbetales fra et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til et moderselskab, der ligeledes er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, skal der efter reglerne om frivillig sambeskatning ikke opkræves ACT-skat af datterselskabet, og moderselskabet har ikke ret til skattegodtgørelse. En koncern kan således ikke samtidig benytte sambeskatning og opnå skattegodtgørelse for samme udbytte.
- 25 Det bemærkes, at ACT-skatten er blevet ophævet med virkning fra den 6. april 1999 ved section 31 i Finance Act 1998. De retsforskrifter, der er beskrevet i denne doms præmis 5-24, er dem, der var gældende forud for den 6. april 1999.

De faktiske omstændigheder i hovedsagerne

- 26 I sag C-397/98 havde Metallgesellschaft Ltd og The Metal and Commodity Company Ltd — som er selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige — udbetalt udbytte til deres moderselskaber, Metallgesellschaft AG og

Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG — som er selskaber med hjemsted i Tyskland. I denne sammenhæng skulle de to datterselskaber betale ACT-skat, men de kunne efterfølgende modregne denne i den MCT-skat, de skulle svare.

- 27 Metallgesellschaft m.fl. anlagde derefter sag mod Commissioners of Inland Revenue ved High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, med påstand om, at det blev anerkendt, at de havde lidt et tab, fordi de havde skullet betale ACT-skat i forbindelse med udbytteudbetalingen fra datterselskaberne til moderselskaberne. Hovedsagen angår den ACT-skat, som Metallgesellschaft Ltd har betalt i tiden mellem den 16. april 1974 og den 1. november 1995, og den ACT-skat, som The Metal and Commodity Company Ltd har betalt i tiden mellem den 11. april 1991 og den 13. oktober 1995.
- 28 I sag C-410/98 havde Hoechst (UK) Ltd — som er et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige — udbetalt udbytte til sit moderselskab, Hoechst AG — som er et selskab med hjemsted i Tyskland. I sammenhæng med udbytteudbetalingen havde datterselskabet betalt ACT-skat i Det Forenede Kongerige, som det efterfølgende kunne modregne i den MCT-skat, det skulle svare.
- 29 Også Hoechst m.fl. anlagde sag mod Commissioners of Inland Revenue ved High Court med påstand om, at det blev anerkendt, at de havde lidt et tab, fordi de havde skullet betale ACT-skat i forbindelse med udbyttebetalingen fra Hoechst (UK) Ltd til Hoechst AG i tiden mellem den 16. januar 1989 og den 26. april 1994. Hovedsagen angår den ACT-skat, der er betalt i tiden mellem den 14. april 1989 og den 13. juli 1994.
- 30 I hver af hovedsagerne har moderselskaberne gjort gældende, at datterselskaberne — som følge af, at moderselskaberne og datterselskaberne ikke har kunnet få adgang til frivillig sambeskatning, hvilket ville have betydet, at datterselskaberne ikke skulle betale ACT-skat — har lidt et likviditetstab, som datterselskaber af moderselskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ikke var blevet udsat for, idet de ved hjælp af frivillig sambeskatning kunne beholde de beløb, de ellers skulle have betalt i ACT-skat i forbindelse med udbetaling af udbytte til deres moderselskaber, indtil forfaldstidspunktet for den

MCT-skat, de skulle svare. Moderselskaberne gør gældende, at dette tab er udtryk for en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som er i strid med EF-traktaten.

- 31 Subsidiært har Metallgesellschaft AG og Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG i sag C-397/98 gjort gældende, at de bør indrømmes en skattegodtgørelse svarende til i det mindste en del af den ACT-skat, deres hjemmehørende datterselskaber har betalt, på linje med et moderselskab, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som har ret til en sådan skattegodtgørelse, eller på linje med et moderselskab, som ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, men som har ret til skattegodtgørelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- 32 I sag C-410/98 har Hoechst AG — for det tilfælde, at Domstolen når frem til, at Hoechst (UK) Ltd ikke har ret til tilbagebetaling af rentebeløb i forbindelse med den betalte ACT-skat — subsidiært fremsat krav om, at selskabet indrømmes skattegodtgørelse svarende til ACT-skatten eller et beløb svarende til den godtgørelse, et moderselskab, der er hjemmehørende i Nederlandene, ville have modtaget. Hoechst AG har gjort gældende, at det udgør en ubegrundet forskelsbehandling — i strid med traktaten — af moderselskaber, der er hjemmehørende i forskellige medlemsstater, at skattegodtgørelse til ikke-hjemmehørende moderselskaber, i forbindelse med den ACT-skat, hjemmehørende datterselskaber har betalt, efter Det Forenede Kongeriges skattelovgivning kun kan indrømmes, når dette følger af den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der finder anvendelse, hvilket er tilfældet for overenskomsten mellem Det Forenede Kongerige og Kongeriget Nederlandene, men ikke for overenskomsten mellem Det Forenede Kongerige og Forbundsrepublikken Tyskland.

De præjudicielle spørgsmål

- 33 Da High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, fandt, at en fortolkning af fællesskabsretten var nødvendig for at træffe afgørelse i de for

retten verserende sager, har retten besluttet at udsætte sagerne og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der er enslydende i de to sager:

- »1) Er det under de omstændigheder, der er beskrevet i forelæggelseskendelsen, foreneligt med fællesskabsretten, herunder særligt med EF-traktatens artikel 6, 52, 58 og/eller 73 B, at der i henhold til lovgivningen i en medlemsstat kun er adgang til frivillig sambeskatning (således at et datterselskab kan udbetale udbytte til moderselskabet uden at skulle betale 'advance corporation tax' (ACT-skat)), når både datterselskabet og moderselskabet er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat?

- 2) Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende, indebærer de ovennævnte bestemmelser i EF-traktaten da, at et i Det Forenede Kongerige hjemmehørende datterselskab af et moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og/eller det pågældende moderselskab har krav på tilbagebetaling af et beløb i form af renter af den ACT-skat, datterselskabet har betalt, fordi det i henhold til national ret ikke har kunnet få tilladelse til sambeskatning, eller kan kravet — for så vidt der overhovedet kan rejses et sådant krav — kun rejses i form af en erstatningssag på grundlag af de principper, Domstolen har fastlagt i de forenede sager C-46/93 og C-48/93 (dom af 5.3.1996, Brasserie du Pêcheur og Factortame, Sml. I, s. 1029) og i sag C-66/95 (dom af 22.4.1997, Sutton, Sml. I, s. 2163), og er den nationale ret da i hvert af tilfældene forpligtet til at tilvejebringe en mulighed for kompensation, selv hvis der i henhold til national ret ikke kan tilkendes renter (hverken direkte eller i form af tilbagebetaling eller erstatning) af hovedkrav, som sagsøgerne ikke længere kan kræve betalt?

- 3) Er det under de omstændigheder, der er beskrevet i forelæggelseskendelsen, foreneligt med de ovennævnte bestemmelser i EF-traktaten, at myndighederne i en medlemsstat afslår at yde skattegodtgørelse til et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, når staten indrømmer sådanne godtgørelser til selskaber, der er hjemmehørende i staten, og til selskaber, der

har hjemsted i visse andre medlemsstater, i medfør af bestemmelserne i dens dobbeltbeskatningsoverenskomster med disse andre medlemsstater?

- 4) Hvis spørgsmål 3 besvares benægtende, har og havde den førstnævnte medlemsstat da på alle relevante tidspunkter en forpligtelse til at indrømme et sådant selskab en skattegodtgørelse på samme betingelser som for selskaber, der er hjemmehørende i staten, eller som for selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstater, som har eller havde bestemmelser om sådanne godtgørelser i deres dobbeltbeskatningsoverenskomster?

- 5) Når der rejses et sådant krav om tilbagebetaling, skattegodtgørelse eller erstatning over for en medlemsstat, kan den da heroverfor gøre gældende, at sagsøgerne ikke har et krav, eller at sagsøgernes krav skal nedsættes, fordi de — uanset bestemmelserne i den nationale lovgivning, der forhindrede dem i at få tilladelse til sambeskatning i henhold til national ret — burde have ansøgt om tilladelse til sambeskatning eller rejst krav om skattegodtgørelse og have indbragt sagen for Commissioners og om nødvendigt for domstolene til prøvelse af den afgørelse, Inspector of Taxes ville have truffet om at afslå ansøgningen eller kravet, under påberåbelse af fællesskabsbestemmelsernes forrang og direkte virkning?»

- ³⁴ Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 14. december 1998 er sagerne C-397/98 og C-410/98 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

Det første præjudicielle spørgsmål

- ³⁵ Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 6, 52, 58 og/eller 73 B er til hinder for en

skattelovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagerne omhandlede, hvorefter selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaten, har mulighed for at være omfattet af skatteregler, der giver dem adgang til at udbetale udbytte til deres moderselskab uden forskudsbetaling af selskabsskat, når moderselskabet også er hjemmehørende i medlemsstaten, men ikke giver dem adgang hertil, når moderselskabet har hjemsted i en anden medlemsstat.

- 36 Metallgesellschaft m.fl. og Hoechst m.fl. har anført, at den nationale lovgivning, hovedsagerne angår, kan afholde selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, fra at etablere sig i Det Forenede Kongerige i datterselskabsform og dermed udgør en restriktion for etableringsfriheden, som ikke er begrundet. De har endvidere anført, at lovgivningen kun i anden række også forekommer at være uforenelig med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser.
- 37 Indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten og således afstå fra enhver form for forskelsbehandling begrundet i nationalitet (dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 36, af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 19, og af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 17).
- 38 Det følger af Domstolens praksis, at traktatens artikel 6, der indeholder et almindeligt principielt forbud mod enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (dom af 30.5.1989, sag 305/87, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 1461, præmis 12 og 13, af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, præmis 12, samt Royal Bank of Scotland-dommen, præmis 20, og Baars-dommen, præmis 23).

- 39 Det står imidlertid fast, at princippet om forbud mod forskelsbehandling er blevet iværksat på etableringsrettens område ved traktatens artikel 52 (Halliburton Services-dommen, præmis 12, dom af 29.2.1996, sag C-193/94, Skanavi og Chrysanthakopoulos, Sml. I, s. 929, præmis 21, og Baars-dommen, præmis 24).
- 40 Traktatens artikel 6 kan derfor ikke finde anvendelse i hovedsagerne. Det skal herefter i første række bedømmes ud fra traktatens artikel 52, om en lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagerne, indebærer en restriktion for etableringsfriheden, der ikke er begrundet.
- 41 Traktatens artikel 52 er en af fællesskabsrettens grundlæggende bestemmelser og har været umiddelbart gældende i medlemsstaterne siden overgangsperiodens udløb. I medfør af bestemmelsen indebærer den frihed, en medlemsstats statsborgere har til at etablere sig på en anden medlemsstats område, en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere. Ophævelsen af restriktionerne for etableringsfriheden omfatter også hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, der er etableret på en anden medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber (dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 13, og Royal Bank of Scotland-dommen, præmis 22).
- 42 Etableringsfriheden, som defineret på denne måde, omfatter i henhold til traktatens artikel 58 en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 20, og de dér anførte afgørelser, og dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35). For selskabers vedkommende skal det i denne forbindelse fremhæves, at deres hjemsted i ovennævnte forstand, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, har til formål at fastlægge deres tilknytning til en stats retssystem (jf. ICI-dommen, præmis 20, og de dér anførte afgørelser, og Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 36). Hvis man

anerkendte, at etableringsmedlemsstaten frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville traktatens artikel 52 blive indholdsløs (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 18).

- 43 I denne henseende bemærkes, at den lovgivning, hovedsagerne angår — for så vidt angår adgangen til frivillig sambeskatning — indfører en forskelsbehandling af datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, alt efter, om moderselskabet har hjemsted i Det Forenede Kongerige, eller dette ikke er tilfældet. Datterselskaber, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og hvis moderselskaber har hjemsted i samme medlemsstat, kan således på visse betingelser være omfattet af reglerne om sambeskatning, og de fritages dermed for pligten til at betale ACT-skat, når de udbetaler udbytte til moderselskaberne. Denne fordel nægtes derimod datterselskaber, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, men hvis moderselskaber ikke har hjemsted i samme medlemsstat, og disse datterselskaber har i alle tilfælde pligt til at betale ACT-skat, når de udbetaler udbytte til deres moderselskaber.
- 44 Det er ubestridt, at et datterselskab af et moderselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, af denne grund har en likviditetsfordel, fordi det fortsat råder over beløb, det ellers skulle have betalt i ACT-skat, indtil MCT-skatten forfalder til betaling, dvs. i et tidsrum, som udgør fra mindst otte en halv måned til højst sytten en halv måned, alt efter hvornår udlodningen finder sted, eller — i tilfælde hvor der ikke skal svares MCT-skat for det pågældende regnskabsår — i et længere tidsrum, fordi ACT-skatten kan modregnes i den skyldige selskabsskat for efterfølgende regnskabsår.
- 45 Det Forenede Kongeriges regering, den finske regering og den nederlandske regering har anført, at den forskellige skattemæssige behandling af datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, alt efter, om deres moderselskab er hjemmehørende i samme medlemsstat, eller dette ikke er tilfældet, er objektivt begrundet.
- 46 Det Forenede Kongeriges regering har for det første gjort gældende, at den situation, som hjemmehørende datterselskaber af hjemmehørende moderselskaber befinder sig i, ikke svarer til den, der gør sig gældende for hjemmehørende datterselskaber af ikke-hjemmehørende moderselskaber.

- 47 Med hensyn til hjemmehørende datterselskaber af hjemmehørende moderselskaber har Det Forenede Kongeriges regering anført, at selv om frivillig sambeskatning fritager datterselskabet for pligten til at betale ACT-skat, når det udbetaler udbytte til sit moderselskab, sker der herved kun en udskydelse af betalingen, for så vidt som moderselskabet, som et hjemmehørende selskab, på sin side skal betale ACT-skat, når det udbetaler udbytte, der er undergivet ACT-skat. Pligten til at betale ACT-skat, når der udbetales udbytte, overføres således fra datterselskabet til moderselskabet, og datterselskabets fritagelse for at betale ACT-skat opvejes af, at moderselskabet skal betale ACT-skat.
- 48 I modsætning hertil forholder det sig efter regeringens opfattelse således, at der ikke ville blive betalt ACT-skat i Det Forenede Kongerige, hvis hjemmehørende datterselskaber og deres ikke-hjemmehørende moderselskaber kunne få adgang til frivillig sambeskatning. Datterselskabet ville være fritaget for at betale ACT-skat, når det udbetalte udbytte til moderselskabet, uden at denne fritagelse blev opvejet af, at det ikke-hjemmehørende moderselskab betalte ACT-skat på et senere tidspunkt, når det selv udbetalte udbytte, idet et sådant moderselskab ikke er selskabsskattepligtigt i Det Forenede Kongerige og dermed ikke har pligt til at betale ACT-skat.
- 49 Den nederlandske regering har anført, at det er i overensstemmelse med territorialitetsprincippet, at en medlemsstat forbeholder muligheden for at vælge at benytte en ordning som sambeskatning for hjemmehørende moderselskaber, idet staten, selv om den efter en sådan ordning giver afkald på at opkræve skat af datterselskabet, ikke giver afkald på sin beskatningsret, da ordningen kun bevirker, at opkrævningen af ACT-skatten udsættes til at finde sted på et andet niveau inden for samme koncern. Hvis den fritagelse for at svare ACT-skat, som er en konsekvens af sambeskatningen, derimod også blev indrømmet datterselskaber af moderselskaber, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ville der overhovedet ikke blive opkrævet ACT-skat i Det Forenede Kongerige af transaktioner inden for koncernen, da de øvrige selskaber i koncernen befinder sig i en anden medlemsstat og ikke er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige. Dette ville svare til en skatteunddragelse.
- 50 Den finske regering har ligeledes anført, at hvis man gav datterselskaber af moderselskaber, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, mulighed

for frivillig sambeskatning, ville det sætte datterselskaberne i stand til at undgå beskatning i Det Forenede Kongerige, da moderselskaberne ikke er skattepligtige i denne medlemsstat.

- 51 En sådan argumentation kan ikke tiltrædes.
- 52 For det første er det — eftersom ACT-skatten ikke er en beskatning af udbytte, men en forskudsbetaling af selskabsskat — fejlagtigt at antage, at det ville give et datterselskab mulighed for at unddrage sig enhver beskatning i Det Forenede Kongerige af overskud, der udloddes i form af udbytte, hvis man gav hjemmehørende datterselskaber af ikke-hjemmehørende selskaber mulighed for frivillig sambeskatning.
- 53 Den del af selskabsskatten, som et hjemmehørende datterselskab efter reglerne om frivillig sambeskatning ikke har pligt til at betale som en forskudsskat, når det udbetaler udbytte til sit moderselskab, betales som udgangspunkt på det tidspunkt, hvor datterselskabets MCT-skat forfalder til betaling. Det bemærkes, at et hjemmehørende datterselskab af et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, skal betale MCT-skat i Det Forenede Kongerige af sit overskud på samme måde som et hjemmehørende datterselskab af et moderselskab, der også er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.
- 54 Heraf følger, at hvis man gav hjemmehørende datterselskaber af ikke-hjemmehørende selskaber mulighed for frivillig sambeskatning, ville det udelukkende sætte dem i stand til at beholde de beløb, de ellers skulle betale i ACT-skat, indtil MCT-skatten forfalder til betaling, og dermed mulighed for at opnå samme likviditetsfordel som den, hjemmehørende datterselskaber af hjemmehørende moderselskaber har, uden at der, med de samme skattesatser, består nogen anden forskel mellem den MCT-skat, de hver især skulle betale for samme regnskabsår.

- 55 For det andet kan det ikke til støtte for at nægte et hjemmehørende datterselskab af et ikke-hjemmehørende moderselskab mulighed for at blive fritaget for ACT-skat, når det udbetaler udbytte til moderselskabet, hævdes, at moderselskabet — i modsætning til et hjemmehørende moderselskab — ikke vil skulle svare ACT-skat, når det selv udbetaler udbytte.
- 56 Det bemærkes, at den omstændighed, at et ikke-hjemmehørende moderselskab ikke skal svare ACT-skat, er en følge af, at det ikke er selskabsskattepligtigt i Det Forenede Kongerige, men skal betale selskabsskat i den stat, hvor det er etableret. Det er således konsekvent, at et selskab ikke forskudsvis skal betale en skat, som det ikke på noget tidspunkt skal svare.
- 57 For det tredje bemærkes, med hensyn til risikoen for skatteunddragelse, at etablering af et selskab uden for Det Forenede Kongerige, som Domstolen allerede har udtalt, ikke i sig selv indebærer en skatteunddragelse, idet det pågældende selskab under alle omstændigheder er omfattet af skattelovgivningen i etableringsstaten (ICI-dommen, præmis 26).
- 58 Det synes endvidere at forholde sig således, for så vidt angår hjemmehørende moderselskaber, at man efter Det Forenede Kongeriges skatteret tolererer, at selskaber, der har valgt at være sambeskatte, i sidste instans ikke betaler ACT-skat. I visse tilfælde betaler det moderselskab, til hvilket der er udbetalt udbytte, inden for reglerne om frivillig sambeskatning således ikke selv ACT-skat. Selskabet kan bl.a. undlade at udbetale udbytte, for hvilket der skal betales ACT-skat, eller det kan efter reglerne om sambeskatning foretage udlodninger, hvoraf der ellers skulle betales ACT-skat. Det forhold, at et hjemmehørende datterselskabs hjemmehørende moderselskab har pligt til at betale ACT-skat, opvejer således end ikke i alle tilfælde, at datterselskabet er fritaget for den forpligtelse til at betale ACT-skat, som er en følge af den frivillige sambeskatning.
- 59 For det fjerde er det — med hensyn til det provenutab, der hævdes at ville opstå for Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder, hvis hjemmehørende dattersel-

skaber af ikke-hjemmehørende moderselskaber fik mulighed for frivillig sambeskatning og dermed for fritagelse for ACT-skat — tilstrækkeligt at bemærke, at et tab af skatteindtægter efter fast retspraksis ikke kan anses for et tvingende hensyn af almen interesse, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, der principielt strider mod en grundlæggende frihed (jf. for så vidt angår traktatens artikel 52, ICI-dommen, præmis 28).

- 60 Heraf følger, som generaladvokaten har anført i punkt 25 i forslaget til afgørelse, at forskellen i de skatteretlige regler, der gælder for moderselskaber, alt efter, om de er hjemmehørende eller ej, ikke kan begrunde, at datterselskaber, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, men hvis moderselskaber har hjemsted i en anden medlemsstat, nægtes en skattemæssig fordel, som datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og hvis moderselskaber ligeledes er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, kan opnå, idet alle datterselskaberne skal svare MCT-skat af deres overskud, uanset hvor moderselskabet er hjemmehørende.
- 61 For det andet har Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at afslaget på at indrømme hjemmehørende datterselskaber af ikke-hjemmehørende moderselskaber ret til frivillig sambeskatning er begrundet i nødvendigheden af at opretholde sammenhængen i Det Forenede Kongeriges beskatningsordning.
- 62 Regeringen har anført, at det princip, der ligger til grund for beskatningsordningen i Det Forenede Kongerige, er, at der sker en beskatning såvel af selskaberne — af deres overskud — som af selskabsdeltagerne, dvs. af den del af selskabernes overskud, som de udlodder til selskabsdeltagerne, i givet fald i form af udbytte. Med det formål at lempe denne dobbeltbeskatning, i økonomisk forstand, fritages selskaber, som selv er selskabsdeltagere, og som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, for selskabsskat af udbytte, som de modtager fra hjemmehørende datterselskaber, men denne fritagelse opvejes af, at der opkræves ACT-skat i forbindelse med datterselskabers udbetaling af udbytte til moderselskaberne.

- 63 Efter regeringens opfattelse består der således en direkte sammenhæng mellem den fritagelse for selskabsskat, som moderselskabet opnår med hensyn til udbytteudbetaling fra datterselskabet, og den pligt, der påhviler datterselskabet til at betale ACT-skat, når det udbetaler udbyttet. Kravet om, at det selskab, der udbetaler udbyttet, skal betale ACT-skat, er af væsentlig betydning for at sikre, at der forud for enhver skattefritagelse for det udbyttmodtagende selskab sker en beskatning hos det udbetalende selskab af det samme udbytte, uanset om det udbetalende selskab skal svare selskabsskat af overskud, som opnås i det regnskabsår, i hvilket udbyttet udbetales.
- 64 I tilfælde af, at det hjemmehørende datterselskab ikke skal betale ACT-skat, når det udbetaler udbytte, fordi det har valgt at være sambeskattet med moderselskabet, er det den ACT-skat, moderselskabet skal betale, når det selv udbetaler udbytte, der opvejer selskabsskattefritagelsen for udbytte, der oppebæres af det udbyttmodtagende moderselskab.
- 65 Efter regeringens opfattelse ville det — hvis man tillod en fritagelse for ACT-skat i forbindelse med et hjemmehørende datterselskabs udbetaling af udbytte til et ikke-hjemmehørende moderselskab — føre til, at moderselskabets skattefritagelse for modtagne udbytter ikke blev opvejet af nogen skattebetaling i forbindelse med udbytteudbetalingen, hvilket ville være uforeneligt med sammenhængen i Det Forenede Kongeriges beskatningsordning.
- 66 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.
- 67 Domstolen har ganske vist fastslået, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen kan retfærdiggøre bestemmelser, som kan begrænse de grundlæggende friheder (domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305).

68 Dette er imidlertid ikke tilfældet i denne sag.

69 Mens der i Bachmann-sagen og i sagen Kommissionen mod Belgien bestod en direkte forbindelse mellem fradragsretten for præmier i henhold til pensions- og livsforsikringskontrakter og beskatningen af beløb, der modtages i henhold til sådanne kontrakter — en forbindelse, som måtte opretholdes af hensyn til sammenhængen i den pågældende beskatningsordning — består der i den foreliggende sag ingen direkte forbindelse af denne karakter mellem på den ene side afslaget på at give datterselskaber i Det Forenede Kongerige af ikke-hjemmehørende moderselskaber mulighed for at opnå fritagelse for at betale ACT-skat ved hjælp af frivillig sambeskatning og på den anden side det forhold, at moderselskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige, og som modtager udbytte fra datterselskaber i Det Forenede Kongerige, ikke er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige.

70 Moderselskaber er således — hvadenten de er hjemmehørende eller ej — fritaget for selskabsskat i Det Forenede Kongerige af udbytte, de modtager fra hjemmehørende datterselskaber. Det har ingen betydning med hensyn til indrømmelse af en skattefordel som fritagelse for ACT-skat som følge af frivillig sambeskatning, at denne selskabsskattefritagelse, for hjemmehørende moderselskaber, har til formål at undgå, at der skal svares selskabsskat to gange af opnået overskud i datterselskabet i Det Forenede Kongerige, og at den for ikke-hjemmehørende moderselskaber alene er en følge af, at sådanne selskaber under alle omstændigheder ikke er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige, men skal svare selskabsskat i den stat, hvor de er etableret.

71 I øvrigt er den eneste skat, et ikke-hjemmehørende moderselskab underkastes i Det Forenede Kongerige af udbytte fra et hjemmehørende datterselskab, indkomstskatten, men det afhænger af indrømmelse af skattegodtgørelser, der eventuelt er hjemlet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Det Forenede Kongerige og den stat, hvori moderselskabet har hjemsted, om en sådan skat kan kræves betalt.

- 72 For så vidt angår sagsøgerne i hovedsagerne opkræves der ikke indkomstskat i Det Forenede Kongerige af moderselskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, af udbytte fra datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, idet der i henhold til den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Det Forenede Kongerige og Forbundsrepublikken Tyskland, ikke indrømmes skattegodtgørelse svarende til den ACT-skat, datterselskaberne har betalt.
- 73 Heraf følger, at det forhold, at der ikke gives datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ret til frivillig sambeskatning, når de er datterselskaber af moderselskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke kan være begrundet i hensyn til nødvendigheden af at sikre sammenhængen i Det Forenede Kongeriges beskatningsordning.
- 74 I øvrigt tyder det forhold, at ACT-skatten i mellemtiden er blevet ophævet, på, at betaling af ACT-skat ikke har været nødvendig af hensyn til en hensigtsmæssig gennemførelse af Det Forenede Kongeriges beskatningsordning for selskaber.
- 75 Da traktatens bestemmelser om etableringsfriheden således er til hinder for en national lovgivning som den, hovedsagerne angår, er det ikke nødvendigt at tage stilling til, om traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser også er til hinder for en sådan lovgivning.
- 76 Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 52 er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagerne omhandlede, hvorefter selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaten, har mulighed for at være omfattet af skatteregler, der giver dem adgang til at udbetale udbytte til deres moderselskab uden forskudsbetaling af selskabsskat, når moderselskabet også er hjemmehørende i medlemsstaten, men ikke giver dem adgang hertil, når moderselskabet har hjemsted i en anden medlemsstat.

Det andet præjudicielle spørgsmål

- 77 Under hensyn til besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål ønskes det med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at datterselskabet og/eller dets moderselskab — i tilfælde hvor et datterselskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, og dets moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, uretmæssigt er blevet afskåret fra at være omfattet af skattebestemmelser, der ville have givet datterselskabet adgang til at udbetale udbytte til moderselskabet uden forskudsbetaling af selskabsskat — har ret til at opnå et beløb, der svarer til de påløbne renter af de forskudsbeløb, datterselskabet har erlagt, fra betalingstidspunktet og indtil skatten forfalder til betaling, også selv om der i henhold til national ret ikke må tilkendes rente af et hovedkrav, der ikke kan kræves betalt. Den forelæggende ret har stillet dette spørgsmål såvel for det tilfælde, at datterselskabets og/eller moderselskabets krav fremsættes under et søgsmål med påstand om tilbagebetaling af skatter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, som for det tilfælde, at kravet gøres gældende under et søgsmål med påstand om erstatning af den skade, der er forvoldt ved tilsidesættelsen af fællesskabsretten.
- 78 Det Forenede Kongeriges regering har for det første gjort gældende, at for det tilfælde, at afslaget på at give datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, adgang til sambeskatning, når de er datterselskaber af ikke-hjemmehørende moderselskaber, findes at være i strid med fællesskabsretten, kræver denne, at tilsidesættelsen afhjælpes, ikke ved hjælp af et søgsmål med påstand om tilbagebetaling, men ved hjælp af et søgsmål med påstand om, at medlemsstaten skal erstatte den skade, der er forvoldt ved en tilsidesættelse af fællesskabsretten. Til støtte herfor har regeringen anført, at ACT-skatten ikke er en skat, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, eftersom datterselskaberne under alle omstændigheder har været forpligtet til at svare de beløb, der er betalt i ACT-skat, i form af MCT-skat. Det er undladelsen af, fra Det Forenede Kongeriges lovgivningsmyndigheds side, at give et hjemmehørende datterselskab og et ikke-hjemmehørende moderselskab adgang til frivillig sambeskatning, som ligger til grund for hovedsagerne, og som eventuelt vil kunne være erstatningspådragende uden for kontraktforhold for Det Forenede Kongerige. I Sutton-dommen har Domstolen imidlertid nærmere bestemt fastslået, at fællesskabsretten i tilfælde af, at en tilsidesættelse af et direktiv har forvoldt skade, ikke kræver, at en medlemsstat betaler et beløb svarende til rente af et beløb, der er betalt for sent, idet der konkret var tale om efterbetaling af sociale sikringsydelser. Efter regeringens opfattelse kan det udledes heraf, at fællesskabsretten

ikke kræver, at der tilkendes rente for tabet af rådigheden over et pengebeløb i et bestemt tidsrum, fordi der er opkrævet en forskudsskat i strid med fællesskabsretten.

- 79 Det Forenede Kongeriges regering har for det andet gjort gældende, at selv hvis de krav, sagsøgerne i hovedsagerne har fremsat, må betragtes som krav om tilbagebetaling af beløb, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, kan der ikke gives medhold i sådanne krav, da det følger af fast retspraksis, at det skal afgøres efter national ret, om der skal tilkendes rente i forbindelse med tilbagebetaling af skatter, der ifølge fællesskabsretten er opkrævet med urette. Efter engelsk ret afhænger rentekravet imidlertid af, om sagen er anlagt før betalingen af det beløb, der kræves forrentet.
- 80 Som følge heraf vil sagsøgerne i hovedsagerne ikke kunne kræve rente, hverken i tilknytning til et tilbagebetalingskrav eller et erstatningskrav, eftersom hovedkravet er blevet godtgjort ved modregning af ACT-skatten i den MCT-skat, datterselskaberne har skullet svare, inden sagen blev anlagt.
- 81 Det bemærkes, at det ikke tilkommer Domstolen at foretage en retlig kvalifikation af de stævninger, sagsøgerne i hovedsagerne har indleveret til den forelæggende ret. Det må i det konkrete tilfælde påhvile Metallgesellschaft m.fl. og Hoechst m.fl. nærmere at præcisere søgsmålenes karakter og grundlag (søgsmål med påstand om tilbagebetaling eller med påstand om erstatning) under den forelæggende rets kontrol.
- 82 For det første opstår der — for det tilfælde, at de stævninger, sagsøgerne i hovedsagerne har indleveret, må anses for at indeholde påstande om tilbagebetaling af en skat, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten — det spørgsmål, om en medlemsstats tilsidesættelse af traktatens artikel 52 under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagerne, giver de skattepligtige ret til tilbagebetaling af påløbne renter af den skat, de har betalt, fra betalingstidspunktet

for forskudsskatten og indtil det tidspunkt, hvor skatten med rette kunne kræves betalt.

- 83 I denne forbindelse bemærkes, at det forhold, der i hovedsagerne er i strid med fællesskabsretten, ikke er, at der i Det Forenede Kongerige er blevet opkrævet en skat i forbindelse med et datterselskabs udbetaling af udbytte til sit moderselskab, men det forhold, at datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, af moderselskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat, har været forpligtet til at betale en sådan skat i form af en forskudsskat, mens hjemmehørende datterselskaber af hjemmehørende moderselskaber havde mulighed for at undgå forpligtelsen hertil.
- 84 Det følger af fast retspraksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse (dom af 9.11.1983, sag 199/82, *San-Giorgio*, Sml. s. 3595, præmis 12, af 2.2.1988, sag 309/85, *Barra*, Sml. s. 355, præmis 17, af 6.7.1995, sag C-62/93, *BP Supergaz*, Sml. I, s. 1883, præmis 40, af 9.2.1999, sag C-343/96, *Dilexport*, Sml. I, s. 579, præmis 23, og af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, *Michailidis*, Sml. I, s. 7145, præmis 30). Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten (dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, *Comateb m.fl.*, Sml. I, s. 165, præmis 20, *Dilexport*-dommen, præmis 23, og *Michailidis*-dommen, præmis 30).
- 85 Når der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af nationale afgifter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne, men disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. domme af 15.9.1998, sag C-231/96, *Edis*, Sml. I, s. 4951, præmis 19 og 34, og sag

C-260/96, Spac, Sml. I, s. 4997, præmis 18, dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 18, og Dilexport-dommen, præmis 25).

- 86 Det tilkommer også national ret at regulere alle accessoriske spørgsmål vedrørende tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, herunder eventuel betaling af rente, og herunder også det tidspunkt, fra hvilket renterne skal beregnes, samt rentesatsen (dom af 21.5.1976, sag 26/74, Roquette frères mod Kommissionen, Sml. s. 677, præmis 11 og 12, og af 12.6.1980, sag 130/79, Express Dairy Food, Sml. s. 1887, præmis 16 og 17).
- 87 I hovedsagerne er kravet om betaling af renter — som kompensation for den manglende rådighed over de beløb, der er betalt som ACT-skat — imidlertid ikke et accessorisk krav, men selve genstanden for, hvad sagsøgerne i hovedsagerne søger at opnå. Under sådanne omstændigheder, hvor tilsidesættelsen af fællesskabsretten ikke er en følge af, at selve skatten er betalt, men af, at den har skullet betales som en forskudsskat, udgør tilkendelse af rente »tilbagebetalingen« af, hvad der er erlagt med urette, og må anses for nødvendig for at genoprette den ligebehandling, som traktatens artikel 52 tilsikrer.
- 88 Den forelæggende ret har anført, at det er bestridt, at der i engelsk ret ikke kan ydes erstatning af den skade, der følger af, at pengebeløb ikke har været til rådighed, når der ikke længere består et hovedkrav, og det skal derfor fremhæves, at hovedkravet, under et søgsmål med påstand om tilbagebetaling, netop er det rentebeløb, der ville være opstået som afkast af det beløb, der ikke har været til rådighed som følge af skatteopkrævningen i form af forskudsskat.
- 89 Heraf følger, at traktatens artikel 52 giver et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og/eller dets moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, ret til at opnå påløbne renter af den ACT-skat, datterselskabet har betalt, i tiden mellem betalingen af ACT-skatten og forfaldstidspunktet for MCT-skatten, og at der kan stilles krav om dette beløb under et søgsmål med påstand om tilbagebetaling.

- 90 For det andet opstår der — for det tilfælde, at de stævninger, sagsøgerne i hovedsagerne har indleveret, må anses for at indeholde påstande om erstatning af en skade, der er opstået ved tilsidesættelsen af fællesskabsretten — det spørgsmål, om en medlemsstats tilsidesættelse af traktatens artikel 52 under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagerne, giver de skattepligtige ret til erstatning af et beløb svarende til de påløbne renter af den skat, de har betalt, fra betalingstidspunktet for forskudsskatten og indtil det tidspunkt, hvor skatten med rette kunne kræves betalt.
- 91 Hertil bemærkes — som Domstolen allerede har udtalt i præmis 87 i *Brasserie du Pêcheur* og *Factortame-dommen* — at det i tilfælde af overtrædelse af fællesskabsretten ikke kan accepteres, at tabt fortjeneste fuldstændig udelukkes fra de tab, der kan kræves erstattet, idet en sådan fuldstændig udelukkelse af tabt fortjeneste, specielt i tvister af økonomisk eller forretningsmæssig karakter, kan gøre det umuligt at erstatte tabet.
- 92 I denne forbindelse kan det argument, Det Forenede Kongeriges regering har fremført om, at sagsøgerne i hovedsagerne ikke kan tilkendes rente, hvis de kræver compensation som et led i erstatningssøgsmål, ikke tiltrædes.
- 93 I *Sutton-dommen* fastslog Domstolen ganske vist, at det fællesskabsdirektiv, sagen vedrørte, kun gav ret til udbetaling af de ydelser, som den pågældende ville have haft ret til, såfremt der ikke havde været tale om forskelsbehandling, men at renter af efterbetalinger af ydelserne ikke kunne anses for et afgørende element i den således afgrænsede ret. I de foreliggende hovedsager er det imidlertid netop renterne, som svarer til, hvad sagsøgerne i hovedsagerne ville have disponeret over, hvis de ikke var blevet udsat for forskelsbehandling, og som udgør det afgørende element i den ret, de anerkendes at have.
- 94 I *Sutton-dommens* præmis 23, 24 og 25 redegjorde Domstolen endvidere for, hvorledes de faktiske omstændigheder i hovedsagen adskilte sig fra dem, der

forelå i den sag, der gav anledning til dommen af 2. august 1993 i »Marshall II-sagen« (sag C-271/91, Sml. I, s. 4367). I Marshall II-sagen, der angik tilkendelse af renter af en erstatning for tab som følge af en afskedigelse, der var udtryk for forskelsbehandling, havde Domstolen fastslået, at fuld erstatning for det påførte tab ikke kunne udelade faktorer som f.eks. den tid, der var gået, hvorved værdien af erstatningen reelt kunne blive reduceret, og at tilkendelse af renter derfor måtte anses for et væsentligt element i erstatningen med henblik på at genoprette en reel ligebehandling (Marshall II-dommen, præmis 24-32). Tilkendelse af renter var i dommen blevet anset for et nødvendigt element i den erstatning, fællesskabsretten stiller krav om i tilfælde af afskedigelse, der er udtryk for forskelsbehandling.

95 Under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagerne, må det således antages, at tilkendelse af rente er nødvendig for at erstatte den skade, der er forvoldt ved tilsidesættelsen af traktatens artikel 52.

96 Herefter skal det andet præjudicielle spørgsmål besvares således:

— I tilfælde, hvor et datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, har været forpligtet til at betale en forskudsselskabsskat i forbindelse med udbetaling af udbytte til sit moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, mens datterselskaber af moderselskaber, der er hjemmehørende i den førstnævnte medlemsstat, under tilsvarende omstændigheder har kunnet være frivilligt sambeskattet og dermed har kunnet undgå forpligtelsen til at betale en sådan skat, kræver traktatens artikel 52, at de hjemmehørende datterselskaber og de ikke-hjemmehørende moderselskaber har en effektiv søgsmålsadgang med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som de har lidt til fordel for den pågældende medlemsstats myndigheder som følge af, at datterselskaberne har betalt skatten i form af en forskudsskat.

— Den omstændighed, at der under et sådant søgsmål kun rejses krav om betaling af den rente, der svarer til det finansielle tab, der er lidt som følge af, at der ikke har kunnet disponeres over de beløb, der er betalt i forskudsskat, udgør ikke i sig selv en grund til ikke at give medhold i kravet.

- Når der ikke er udstedt fællesskabsbestemmelser, tilkommer det den pågældende medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de processuelle regler for sådanne søgsmål, herunder for accessoriske spørgsmål som eventuel betaling af rente, men disse regler må ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden.

Det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål

- 97 Under hensyn til besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål er det ikke nødvendigt at besvare det tredje og det fjerde spørgsmål.

Det femte præjudicielle spørgsmål

- 98 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om fællesskabsretten er til hinder for, at en national ret ikke giver medhold i eller nedsætter et krav, der er fremsat for retten af et hjemmehørende datterselskab og dets ikke-hjemmehørende moderselskab med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som de har lidt som følge af, at datterselskabet har betalt forskudsselskabsskat, alene med den begrundelse, at de ikke har anmodet skattemyndighederne om adgang til at benytte den beskatningsordning, der ville have fritaget datterselskabet for pligten til forskudsbetaling, og dermed ikke har benyttet de retsmidler, de har til rådighed for at anfægte skattemyndighedernes afslag under påberåbelse af fællesskabsbestemmelsernes forrang og direkte virkning, selv om den nationale lovgivning under alle omstændigheder hindrede hjemmehørende datterselskaber og deres ikke-hjemmehørende moderselskaber i at få adgang til denne beskatningsordning.

- 99 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at såfremt afslaget på at give datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, af ikke-hjemmehørende moderselskabers adgang til frivillig sambeskatning må anses for at være i strid med fællesskabsretten, vil det egnede retsmiddel være et søgsmål med påstand om, at staten har pådraget sig et erstatningsansvar efter de kriterier, Domstolen har opstillet i Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen. Efter regeringens opfattelse vil den under et sådant erstatningssøgsmål kunne hævde, at sagsøgerne i hovedsagerne ikke har udvist den fornødne omhu, idet de ikke straks fra starten har anmodet om adgang til sambeskatning, hvilket ville have sat dem i stand til at anfægte skattemyndighedernes afslag og at påberåbe sig fællesskabsrettens forrang og direkte virkning, bl.a. med henblik på ved første lejlighed at opnå en præjudiciel forelæggelse for Domstolen.
- 100 Det skal fremhæves, at dette argument ikke støttes på, at der i national ret findes en forældelsesregel eller en regel om præklusion.
- 101 Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at dens retsopfattelse bl.a. kan støttes på Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen (præmis 84 og 85), hvori Domstolen har fastslået, at skadelidte ifølge en almindelig retsgrundsætning, der er fælles for medlemsstaternes retssystemer, på passende måde skal søge at begrænse skadens omfang, idet vedkommende ellers selv må bære tabet, og at den nationale retsinstans derfor ved afgørelsen af, hvilket tab der skal erstattes, kan undersøge, om den skadelidte på passende måde har søgt at undgå skaden eller begrænse dens omfang, og navnlig om skadelidte i rette tid har gjort brug af alle de retsmidler, der stod til hans rådighed.
- 102 Indledningsvis bemærkes, at krav som dem, der er fremsat i hovedsagerne, er undergivet nationale processuelle regler, som specielt kan gå ud på, at sagsøgerne i hovedsagerne skal udvise den fornødne omhu med henblik på at søge at undgå skaden eller begrænse dens omfang.

- 103 Dernæst bemærkes, at det står fast, at Det Forenede Kongeriges skattelovgivning i hovedsagerne klart ikke gav hjemmehørende datterselskaber af ikke-hjemmehørende moderselskaber adgang til frivillig sambeskatning. Sagsøgerne i hovedsagerne kan således ikke kritiseres for, at de ikke har givet udtryk for, at de ønskede at blive frivilligt sambeskattet. Det fremgår af forelæggelseskendelserne, at det ikke er bestridt, at »Inspecor of Taxes« ville have afslået at imødekomme anmodningen, hvis sagsøgerne i hovedsagerne havde anmodet om frivillig sambeskatning, idet deres moderselskaber ikke var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.
- 104 Endelig fremgår det af forelæggelseskendelserne, at et sådant afslag fra skattemyndighederne kunne være påklaget til »Special Commissioners« eller »General Commissioners« og derefter i givet fald være indbragt for High Court. Den forelæggende ret har endvidere oplyst dels, at datterselskaberne i tiden, indtil der blev truffet afgørelse i en sådan sag, stadig skulle have betalt ACT-skat i forbindelse med alle udbytteudbetalinger, dels at de, såfremt de fik medhold, ikke havde fået ACT-skatten tilbagebetalt, da en sådan ret til tilbagebetaling ikke består i engelsk ret. Hvis datterselskaberne havde valgt ikke at betale ACT-skatten i forbindelse med de udbetalte udbytter, før der var truffet afgørelse i en sådan sag, ville de alligevel være blevet pålagt at betale ACT-skatten, og de ville være blevet afkrævet rente af beløbene og eventuelt have fået pålagt en bøde, hvis deres adfærd blev anset for uagtsom uden gyldig grund.
- 105 Det må herefter antages, at Det Forenede Kongeriges regering i hovedsagerne hævder, at sagsøgerne i hovedsagerne ikke har udvist den fornødne omhu, fordi de ikke på et tidligere tidspunkt — ved hjælp af andre retsmidler end dem, de har benyttet — har bestridt, at de nationale bestemmelser, hvorefter en skattemæssig fordel ikke kunne indrømmes datterselskaber af ikke-hjemmehørende moderselskaber, var forenelige med fællesskabsretten. Sagsøgerne i hovedsagerne kritiseres hermed for, at de har overholdt den nationale lovgivning og har betalt ACT-skatten uden at have søgt at opnå frivillig sambeskatning og uden at have benyttet de retsmidler, de havde til rådighed for at anfægte det afslag, som skattemyndighederne nødvendigvis ville have givet.

- 106 Udøvelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens umiddelbart anvendelige bestemmelser tillægger borgerne, ville imidlertid blive gjort umulig eller uforholdsmæssig vanskelig, hvis deres krav om tilbagebetaling eller deres krav om erstatning på grundlag af tilsidesættelse af fællesskabsretten ikke kunne imødekommes eller blev nedsat alene med den begrundelse, at de pågældende ikke havde anmodet om en skattemæssig fordel, som de ikke havde ret til efter den nationale lovgivning, med henblik på at anfægte skattemyndighedernes afslag ved hjælp af de bestående retsmidler og under påberåbelse af fællesskabsrettens forrang og direkte virkning.
- 107 Det femte præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares med, at fællesskabsretten er til hinder for, at en national ret ikke giver medhold i eller nedsætter et krav, der er fremsat for retten af et hjemmehørende datterselskab og dets ikke-hjemmehørende moderselskab med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som de har lidt som følge af, at datterselskabet har betalt forskudsselskabsskat, alene med den begrundelse, at de ikke har anmodet skattemyndighederne om adgang til at benytte den beskatningsordning, der ville have fritaget datterselskabet for pligten til forskudsbetaling, og dermed ikke har benyttet de retsmidler, de har til rådighed for at anfægte skattemyndighedernes afslag under påberåbelse af fællesskabsbestemmelsernes forrang og direkte virkning, selv om den nationale lovgivning under alle omstændigheder hindrede hjemmehørende datterselskaber og deres ikke-hjemmehørende moderselskaber i at få adgang til denne beskatningsordning.

Sagsomkostningerne

- 108 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af den tyske, den franske, den nederlandske og den finske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ved kendelser af 2. oktober 1998, for ret:

- 1) EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagerne omhandlede, hvorefter selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaten, har mulighed for at være omfattet af skatteregler, der giver dem adgang til at udbetale udbytte til deres moderselskab uden forskudsbetaling af selskabsskat, når moderselskabet også er hjemmehørende i medlemsstaten, men ikke giver dem adgang hertil, når moderselskabet har hjemsted i en anden medlemsstat.
- 2) I tilfælde, hvor et datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, har været forpligtet til at betale en forskudsselskabsskat i forbindelse med udbetaling af udbytte til sit moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, mens datterselskaber af moderselskaber, der er hjemmehørende i den førstnævnte medlemsstat, under tilsvarende omstændigheder har kunnet være frivilligt sambeskattet og dermed har kunnet undgå forpligtelsen til at betale en sådan skat, kræver traktatens artikel 52, at de hjemmehørende datterselskaber og de ikke-hjemmehørende moderselskaber har en effektiv søgsmålsadgang med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som de har lidt til fordel for den pågældende medlemsstats myndigheder som følge af, at datterselskaberne har betalt skatten i form af en forskudsskat.

Den omstændighed, at der under et sådant søgsmål kun rejses krav om betaling af den rente, der svarer til det finansielle tab, der er lidt som følge af,

at der ikke har kunnet disponeres over de beløb, der er betalt i forskudsskat, udgør ikke i sig selv en grund til ikke at give medhold i kravet.

Når der ikke er udstedt fællesskabsbestemmelser, tilkommer det den pågældende medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de processuelle regler for sådanne søgsmål, herunder for accessoriske spørgsmål som eventuel betaling af rente, men disse regler må ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden.

- 3) Fællesskabsretten er til hinder for, at en national ret ikke giver medhold i eller nedsætter et krav, der er fremsat for retten af et hjemmehørende datterselskab og dets ikke-hjemmehørende moderselskab med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af det finansielle tab, som de har lidt som følge af, at datterselskabet har betalt forskudsselskabsskat, alene med den begrundelse, at de ikke har anmodet skattemyndighederne om adgang til at benytte den beskatningsordning, der ville have fritaget datterselskabet for pligten til forskudsbetaling, og dermed ikke har benyttet de retsmidler, de har til rådighed for at anfægte skattemyndighedernes afslag under påberåbelse af fællesskabsbestemmelsernes forrang og direkte virkning, selv om den nationale lovgivning under alle omstændigheder hindrede hjemmehørende datterselskaber og deres ikke-hjemmehørende moderselskaber i at få adgang til denne beskatningsordning.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. marts 2001.

R. Grass

A. La Pergola

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling