

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. DARMON

van 17 maart 1993 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

1. Krachtens de regels neergelegd in een belastingrechtelijke bepaling van een Lid-Staat omtrent de teruggaaf van te veel betaalde belasting, heeft een vennootschap, in geval van teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting, recht op een vergoeding berekend op basis van een percentage van de terugbetaalde bedragen, op voorwaarde dat zij haar zetel, in de zin van de belastingwetgeving, in die staat heeft.

2. De essentie van de vraag die de High Court of Justice of England and Wales aan het Hof stelt, is, of een dergelijke voorwaarde in strijd is met artikel 52 van het Verdrag.

3. Het filiaal van de Commerzbank in Londen (hierna: „bank”) — die niet in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd in de zin van de belastingwetgeving¹ — verstrekke tussen 1973 en 1976 leningen aan Amerikaanse vennootschappen. De bank betaalde belasting aan het Verenigd Koninkrijk over de ontvangen rente.

4. Uit artikel XV van het op 2 augustus 1946 tussen het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting² volgt, dat dividenden en rente die door een Amerikaanse vennootschap worden betaald, van inkom-

stenbelasting zijn vrijgesteld in het Verenigd Koninkrijk, tenzij de begunstigde een Brits onderdaan, ingezetene of vennootschap is.

5. Op 12 februari 1990 bevestigde de Chancery Division van de Engelse High Court een besluit van de Commissioner for the special purposes of the Income Tax Acts, inhoudende dat ingevolge genoemd artikel de belasting niet door de bank verschuldigd was. Nog dezelfde dag ontving de bank restitutie van de te veel betaalde belasting, te weten een bedrag van 4 222 234 UKL.

6. In een volgende procedure vorderde de bank rentevergoeding over de te veel betaalde belasting, zulks op basis van Section 825(2) van de Income and Corporation Taxes Act van 1988, waarin is bepaald, dat de teruggaaf van de te veel betaalde belasting „zal worden aangevuld met een bedrag dat gelijk is aan de rente op het betaalde bedrag” (hierna: „aanvulling bij teruggaaf”³).

7. Het verzoek werd afgewezen door de Board of Commissioners of the Inland Revenue, op grond dat de eerste alinea van hetzelfde artikel bepaalt, dat enkel vennootschappen die hun fiscale vestiging in het Verenigd Koninkrijk hebben, recht op rente hebben.

8. In mei 1990 stelde de bank beroep in met het oog op rechterlijke toetsing („judicial review”) van het besluit van de belastingdienst. Zij betoogt, dat het vestigingsvereiste

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Dit punt is buiten geschil. Zie de beslissing van de rechter a quo, punt 35.

2 — Zoals gewijzigd bij het aanvullend protocol van 20 september 1966.

3 — Het zogenoemde „repayment supplement”.

duidelijk inbreuk maakt op de artikelen 52, 53 en 58 van het Verdrag; zij beroept zich tevens op artikelen 5 en 7⁴ van het Verdrag.

9. De High Court vraagt het Hof, of de weigering aanvulling op teruggaaf te betalen op grond van het feit dat de vennootschap niet in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, en in het bijzonder met de voornoemde artikelen van het EEG-Verdrag. Zij vraagt het Hof tevens te bepalen, of het antwoord op deze vraag kan worden beïnvloed door het feit, dat de vennootschap niet van belasting zou zijn vrijgesteld indien zij wel in die Lid-Staat gevestigd was geweest.⁵

10. De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt, dat er in het onderhavige geval geen discriminatie in strijd met het Verdrag heeft plaatsgevonden. Haar betoog draait om de noodzaak, de positie van de bank te vergelijken met die van een Britse vennootschap in het licht van de gehele betrokken belastingregeling.⁶ De bank zou niet gediscrimineerd zijn door het Britse belastingstelsel, maar juist een voorkeursbehandeling hebben gekregen: zij geniet een voordeel, dat alleen toekomt aan (rechts-)personen die niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigd zijn [te weten de mogelijkheid om teruggaaf te krijgen van een belasting die de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts-)personen wel moeten betalen]. Was de bank in het Verenigd Koninkrijk gevestigd geweest, dan had zij belasting moeten betalen en had het probleem van de teruggaaf zich niet voorgedaan. Zij kan daarom niet zowel de voordelen genieten die de bepalingen van het verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing verleent aan niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts-)personen, als die welke uit hoofde van Section 825 (2)

(hierna: „Section 825”) toekomen aan (rechts) personen die er wel zijn gevestigd.

11. Teneinde deze argumenten op hun juiste waarde te kunnen schatten, is het noodzakelijk eerst de door de bank gestelde discriminatie precies te identificeren. Hiertoe dienen de gevolgen van terugbetaling van de te veel betaalde belasting voor een *te lande gevestigde* vennootschap, vergeleken te worden met die voor een *niet te lande gevestigde* vennootschap, wanneer beide zich in de volgende situatie bevinden: na ongeacht welke onverschuldigde belasting te hebben betaald, krijgen de vennootschappen terugbetaling van deze belasting en vorderen zij rente over de betaalde bedragen voor de periode gedurende welke zij niet over die bedragen konden beschikken — *ongeacht de reden voor deze terugbetaling*. Uit hoofde van de betrokken regel kan de eerste vennootschap aanvulling op teruggaaf vorderen, maar de tweede niet.

12. Anders dan de regering van het Verenigd Koninkrijk beweert, gaat het er naar mijn mening niet om, een algemene vergelijking te maken tussen de positie van een niet in die Lid-Staat gevestigde vennootschap, vrijgesteld van belasting ingevolge een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing, die onverschuldigd belasting betaalde en aanvulling bij teruggaaf vordert, en de positie van een binnenlandse vennootschap die belasting *verschuldigd* is en daarom per definitie geen teruggaaf kan vorderen en zich dus niet kan beroepen op Section 825.

13. Naar mijn mening zou een dergelijke regel altijd van toepassing moeten zijn, ongeacht de reden voor terugbetaling, en staat hij in geen enkel noodzakelijk verband met verdragen inzake dubbele belastingheffing.

14. Zeker, de niet te lande gevestigde vennootschap geniet krachtens het verdrag in het Verenigd Koninkrijk belastingvrijstelling over de rente op de door haar verstrekte leningen. Deze overeenkomst heeft echter-

4 — Zie punt 1.10 van de opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk.

5 — Voor de formulering van de prejudiciële vraag wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting (I-A).

6 — Zie punt 2.3 van de opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk.

niet ten doel uitzonderingen op de belastingwetgeving vast te leggen, maar beoogt de belastingheffing te verdelen over de staten waarmee de betrokken belastingbetaler een binding heeft.

15. Gesteld al, dat wat slechts een verplaatsing van belasting van de ene naar de andere staat is, tot een werkelijke vrijstelling leidt — doordat in de staat van herkomst van de niet te lande gevestigde vennootschap geen belasting over rente wordt geheven —, dan is het voordeel dat zij hiervan heeft, naar mijn mening uitsluitend een uitvloeisel van het belastingstelsel van de staat van herkomst. Bijgevolg houdt het geen verband met de aanvulling bij teruggaaf, die enkel een accessoir is van de teruggaaf van te veel betaalde belasting, en neemt het niet de discriminatie weg die volgt uit de toepassing van een bepaling die niet werkt ten gunste van een belastingplichtige enkel omdat deze niet in die staat gevestigd is in de zin van de belastingwetgeving.

16. Laten wij niet vergeten, dat de niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap belasting heeft betaald *die wettelijk niet verschuldigd was*, en dat zij terugbetaling vordert onder dezelfde voorwaarden als een vennootschap met zetel in het Verenigd Koninkrijk, die eveneens te veel belasting heeft betaald. De aanvulling is niet een nieuw „voordeel”⁷ dat aan de buitenlandse vennootschap wordt verleend, maar slechts een billijke vergoeding voor het feit dat de vennootschap gedurende een bepaalde periode niet over haar geld heeft kunnen beschikken.

17. De situatie van de niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap moet worden gelijkgesteld met de zeer concrete en volstrekt vergelijkbare situatie van de wel aldaar gevestigde vennootschap die te veel belasting heeft betaald, en niet met de situatie van een andere vennootschap die belasting heeft betaald die zij wel verschuldigd was.

18. Laten wij aannemen, dat de niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap ten onrechte een belasting heeft betaald die noch door te lande noch door niet te lande gevestigde vennootschappen verschuldigd is. Zou de discriminerende aard van een bepaling als die in geding niet duidelijk zijn, aangezien rente zou worden onthouden aan de niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap, terwijl de vennootschap die er wel is gevestigd, wel rente zou ontvangen?

19. Er bestaat bovendien een meer fundamenteel bezwaar tegen het standpunt van het Verenigd Koninkrijk: het Brits-Amerikaanse verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing heeft, volgens het Verenigd Koninkrijk, iedere mogelijkheid tot discriminatie tegenover niet te lande gevestigde vennootschappen weggenomen, omdat deze zijn vrijgesteld van een belasting die alleen vennootschappen met zetel in het Verenigd Koninkrijk moeten betalen. Derhalve is het de toepassing van een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing die de discriminatie betreffende de voorwaarden van teruggaaf van te veel betaalde belasting wegneemt.

20. In zijn arrest van 28 januari 1986 (Commissie/Frankrijk)⁸, oordeelde het Hof echter, dat

„de door de betrokkenen 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”.⁹

21. In de onderhavige zaak mag de eerbiediging van het gemeenschapsrecht niet afhankelijk worden gesteld van de toepassing van een verdrag inzake dubbele belastingheffing met een derde staat.

7 — Beslissing van de nationale rechter, bijlage blz. 15 in fine.

8 — Zaak 270/83, Jurispr. 1986, blz. 273.

9 — R. o. 26 (cursivering van mij).

22. Het Hof heeft uit artikel 234 van het Verdrag afgeleid, dat wanneer de rechten van derde staten niet in het geding zijn, er geen beroep kan worden gedaan op overeenkomsten die voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn gesloten tussen deze staten en Lid-Staten, ter rechtvaardiging van beperkingen in de intracommunautaire handel.¹⁰

23. Zo kan evenmin een beroep worden gedaan op een overeenkomst die een Lid-Staat vóór zijn toetreding tot de Gemeenschap met een derde staat heeft gesloten, om beperkingen van de vrijheid van vestiging tussen de Lid-Staten te rechtvaardigen.

24. Om te onderzoeken of de niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap gediscrimineerd wordt onder de toepassingsvoorwaarden van de aanvulling bij teruggaaf, mag haar situatie niet vergeleken worden met die van wel aldaar gevestigde vennootschappen, waarvan de situatie belet dat zij zich op Section 825 kunnen beroepen.

25. Het feit dat een vennootschap niet zou zijn vrijgesteld van belasting (zodat de vraag over teruggaaf hiervan niet aan de orde was gekomen) indien zij in de belastingheffende Lid-Staat gevestigd was geweest, is derhalve niet van belang voor de beantwoording van de door de nationale rechter gestelde vraag.

26. Het door artikel 52 van het Verdrag toegerekend recht omvat niet alleen het recht een vestiging te hebben in een andere Lid-Staat van de Gemeenschap, maar ook het recht er agentschappen, dochterondernemingen of filialen op te richten.¹¹

27. Ook deze laatste moeten gevrijwaard zijn voor alle discriminatie. Het feit dat een bank een dochteronderneming had kunnen oprichten in plaats van een filiaal, vermag niet de inbreuk op het recht van vestiging te rechtvaardigen:

„Artikel 52, eerste alinea, tweede zin, biedt de economische subjecten uitdrukkelijk de mogelijkheid om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van hun werkzaamheden in een andere Lid-Staat past, zodat deze vrije keuze niet mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen.”¹²

28. Kan discriminatie op grond van *vestiging* worden beschouwd als indirecte discriminatie op grond van nationaliteit?

29. Evenals de artikelen 30, 48 en 59, werd artikel 52 aanvankelijk beschouwd als een *lex specialis* van artikel 7 en als een eenvoudige toepassing van het non-discriminatiebeginsel van laatstgenoemd artikel.

30. Sedert lange tijd stelt het Hof zich op het standpunt, dat artikel 52 zich verzet tegen openlijke discriminatie op grond van nationaliteit.¹³

31. Het verbiedt bovendien „alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite hetzelfde resultaat tot gevolg hebben”.¹⁴ Zo citeerde het Hof in het arrest van 28 april 1977 (Thieffry)¹⁵ het Algemeen

10 — Zie arresten van 11 maart 1986 (zaak 121/85, Conegate Limited, Jurispr. 1986, blz. 1007, r. o. 25) en 22 september 1988 (zaak 286/86, Deserbais, Jurispr. 1988, blz. 4907, r. o. 18).

11 — Zie r. o. 17 van het arrest van 27 september 1988 (zaak 81/87, Daily Mail, Jurispr. 1988, blz. 5483).

12 — R. o. 22 van het arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald. Zie ook r. o. 16 van het arrest van 10 juli 1986 (zaak 79/85, Segers, Jurispr. 1986, blz. 2375).

13 — Arrest van 21 juni 1974 (zaak 2/74, Reyners, Jurispr. 1974, blz. 631). Volgens dit arrest is artikel 52 sedert het einde van de overgangsperiode rechtstreeks toepasselijk.

14 — Arrest van 5 december 1989 (zaak C-3/88, Commissie/Italië, Jurispr. 1989, blz. 4035, r. o. 8).

15 — Zaak 71/76, Jurispr. 1977, blz. 765.

programma voor de opheffing van de beperkingen van de vrijheid van vestiging, vastgesteld op 18 december 1961 krachtens artikel 54 van het Verdrag, dat voorziet in de opheffing van „elke vorm van verkapte discriminatie door in titel III, letter B, als beperkingen aan te wijzen welke moeten worden opgeheven, de voorwaarden waarvan de toegang tot een werkzaamheid anders dan in loondienst of de uitoefening daarvan door een wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling of een administratieve handelwijze afhankelijk wordt gesteld en die, hoewel van toepassing zonder onderscheid¹⁶ naar nationaliteit, uitsluitend of in hoofdzaak de toegang tot of de uitoefening van deze werkzaamheid door vreemdelingen belemmeren”¹⁷.

32. Het vestigingsvereiste kan een vorm van verkapte discriminatie op grond van nationaliteit zijn, aangezien zij in de praktijk voornamelijk onderdanen van andere Lid-Staten treft.

33. Aldus heeft het Hof geoordeeld, dat artikel 52 zich ertegen verzet, dat een Lid-Staat voor de registratie van een vissersvaartuig in zijn nationaal register als voorwaarde stelt, dat de eigenaars, de bevrachters en de exploitanten van het vaartuig onderdanen van die Lid-Staat zijn en metterwoon in die Lid-Staat gevestigd zijn.¹⁸

34. Te dezen verklaarde het Hof:

„Met betrekking tot de voorwaarde dat de eigenaars, de bevrachters, de beheerders en

de exploitanten van het vaartuig, en in het geval van een vennootschap, de aandeelhouders en de bestuurders metterwoon moeten zijn gevestigd in de Lid-Staat van registratie, moet worden vastgesteld, dat een dergelijke voorwaarde, die niet gerechtvaardigd is uit hoofde van de rechten en plichten die de toekenning van een nationale vlag aan een vaartuig in het leven roept, een discriminatie op grond van nationaliteit oplevert. De overgrote meerderheid van de onderdanen van de betrokken Lid-Staat zijn metterwoon in die Lid-Staat gevestigd en voldoen dus automatisch aan die voorwaarde, terwijl de onderdanen van andere Lid-Statens zich in de meeste gevallen metterwoon in die Lid-Staat moeten gaan vestigen om aan de vereisten van diens wetgeving te voldoen. Bijgevolg is een dergelijke voorwaarde in strijd met artikel 52.”¹⁹

35. Discriminatie gebaseerd op het criterium van vestiging kan dus in strijd zijn met artikel 52.

36. Hoe staat het echter met het criterium van vestiging *in belastingtechnische zin*?

37. Op dit gebied is het vestigingscriterium in het bijzonder van belang. Aan dit criterium wordt de voorkeur gegeven boven dat van nationaliteit, aangezien dit laatste ertoe zou kunnen leiden, dat een staat belasting heft van personen die wellicht iedere werkelijke, met name economische binding met die staat hebben verloren.

38. Bovendien is het vestigingscriterium aanvaard in het gemeenschapsrecht. Zo verwijzen de richtlijnen van de Raad van 23 juli 1990, inzake de gemeenschappelijke fiscale

16 — De Franse tekst gebruikt hier de term „acception”, waar kennelijk „distinction” moet worden gelezen, getuige ook de Engelse, de Duitse en de Italiaanse versie van het arrest: „although applicable irrespective of nationality”, „unabhängig von der Staatsangehörigkeit”, „senza distinzione di cittadinanza”.

17 — *Ibid.*, r. o. 13. Zie ook artikel 67 van het Verdrag.

18 — Arrest van 25 juli 1991 (zaak C-221/89, *Factortame*, *Jurispr.* 1991, blz. 1-3905, dictum).

19 — *Ibid.*, r. o. 32.

regeling die van toepassing is op fusies en aandelenruil en inzake de gemeenschappelijke fiscale regeling die van toepassing is op moedermaatschappijen en dochterondernemingen van verschillende Lid-Staten²⁰, uitdrukkelijk naar het begrip fiscale vestiging.

39. Bij artikel 220 EEG-Verdrag hebben de Lid-Staten zich verbonden de dubbele belastingheffing binnen de Gemeenschap af te schaffen. De Lid-Staten hebben dit gedaan door middel van bilaterale verdragen, juist door daarin het vestigingscriterium te hantieren.

40. Het Hof heeft niet uitgesloten, dat een onderscheid naar de zetel van een vennootschap of naar de vestigingsplaats van een natuurlijk persoon op een gebied als het belastingrecht onder bepaalde omstandigheden gerechtvaardigd kan zijn.²¹

41. Het Hof heeft hier echter een beperking aan gesteld. Bij de bepaling van de in belastingzaken toepasselijke regels mogen de Lid-Staten geen inbreuk maken op de door het gemeenschapsrecht aan *alle* onderdanen van Lid-Staten gewaarborgde vrijheden. Met name het beginsel van de vrijheid van vestiging zou worden uitgehold wanneer daaraan afbreuk kon worden gedaan door discriminerende nationale bepalingen inzake inkomstenbelasting.²² Derhalve geldt, dat wanneer te lande gevestigde (rechts-)personen gelijkgesteld worden met niet te lande gevestigde (rechts-)personen en beide groepen onder hetzelfde belastingstelsel vallen, het Hof niet toestaat, dat dit stelsel op discriminerende wijze wordt *toegepast*.

20 — Respectievelijk richtlijnen 90/434/EEG en 90/435/EEG (PB 1990, L 225, blz. 1 en 6).

21 — Zie r. o. 19 van het arrest van 28 januari 1986 (Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald).

22 — Zie in verband met het beginsel van gelijke behandeling inzake beloning, r. o. 12 van het arrest van 8 mei 1990 (zaak C-175/88, Biehl, Jurispr. 1990, blz. I-1789).

42. Dit is naar mijn mening de belangrijkste lering uit het voornoemde arrest Commissie/Frankrijk, waarin het Hof vaststelde dat

„door beide vestigingsvormen, wat de belasting op de door hen behaalde winst betreft, identiek te behandelen, heeft de Franse wetgever namelijk erkend, dat tussen deze beide, voor wat de wijze van heffing en de voorwaarden van deze belasting aangaat, geen objectief verschil in situatie bestaat, dat een verschil in behandeling kan rechtvaardigen”.²³

Het is dus discriminerend om

„in het kader van dezelfde belastingheffing [beide vestigingsvormen] verschillend [te] behandelen op het punt van de toekenning van een daarop betrekking hebbend voordeel zoals het „avoir fiscal””.²⁴

43. Het Hof heeft met name wegens deze inconsistentie een met artikel 52 strijdige discriminatie vastgesteld.

44. Zo geldt ook, dat wanneer een recht wordt verleend zowel aan te lande gevestigde als aan niet te lande gevestigde (rechts) personen, dit niet op een discriminerende manier mag worden toegepast: als het recht op teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting aan beide categorieën wordt verleend, omdat er geen objectief verschil bestaat dat de weigering tot terugbetaling aan de niet te lande gevestigde vennootschappen rechtvaardigt, dan moet dit recht op een niet-discriminerende manier worden toegepast, dat wil zeggen, zonder onderscheid te maken tussen deze vennootschappen bij het toekennen van de aanvulling bij teruggaaf, die

23 — R. o. 20.

24 — Ibid.

bovendien, zoals ik al eerder heb opgemerkt, daarvan slechts een accessoir is.

45. Derhalve is een bepaling ingevolge welke vennootschappen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden — zij hebben geld te vorderen van de belastingdienst —, verschillend worden behandeld door de vennootschappen met zetel in het buitenland betaling van rente te ontzeggen, discriminerend tegenover deze vennootschappen.

46. Gaat in de aan de nationale rechter voorgelegde zaak achter het vestigingscriterium een verkapte vorm van discriminatie op grond van nationaliteit schuil?

47. In het vennootschapsrecht komt de fiscale vestiging van een vennootschap niet noodzakelijkerwijs overeen met haar officiële adres of nationaliteit.

48. Het Britse voorbeeld is in dit opzicht zeer duidelijk: een vennootschap heeft de Britse nationaliteit wanneer zij is opgericht („incorporated”) in het Verenigd Koninkrijk en daar haar statutaire zetel („registered office”) heeft, die tevens haar officiële adres is.

49. „Vestiging” is hoofdzakelijk een fiscaal begrip: zij wordt bepaald aan de hand van de plaats waar de feitelijke leiding van de vennootschap zich bevindt.²⁵ Zo werd geoordeeld, dat een vennootschap, opgericht in het Verenigd Koninkrijk, waar zij haar statutaire zetel had, maar die in werkelijkheid werd gedreven in Caïro, waar de directeur en het personeel permanent gevestigd waren, haar fiscale vestiging in Caïro had en niet in het Verenigd Koninkrijk.²⁶

25 — „In tax law a company is ordinarily resident where the actual management of the company is carried on.” Palmer's Company Law, Sweet and Maxwell, 1992, London, paragraaf 2514.

26 — Egyptian Delta Land and Investment Co. Ltd v. Todd, (1929) A. C.1, aangehaald door Palmer's Company Law, op. cit., paragraaf 2514.

50. Voor het bestaan van verkapte discriminatie op grond van nationaliteit eist het Hof niet, dat de bepaling slechts niet te lande gevestigde (rechts-)personen treft, maar dat zij deze „voornamelijk” of „in het bijzonder”²⁷ treft.

51. Het moge duidelijk zijn, dat het vestigings- en het nationaliteitscriterium elkaar grotendeels overlappen.

52. In het arrest Biehl overwoog het Hof:

„Het criterium van de vaste woonplaats in het binnenland als voorwaarde voor eventuele terugbetaling van te veel betaalde belasting dreigt, ofschoon het ongeacht de nationaliteit van de betrokken belastingplichtige van toepassing is, toch in het nadeel te werken van in het bijzonder die belastingplichtigen die onderdaan van andere Lid-Staten zijn.”²⁸

53. Het valt dan ook niet staande te houden, dat vennootschappen die in het buitenland gevestigd zijn, in dergelijke omstandigheden gelijk worden behandeld.

54. Wat te denken van de rechtvaardigingen die het Verenigd Koninkrijk op dit punt aanvoert?

55. Het betoogt, dat zonder een dergelijke beperking ten aanzien van de teruggaaf van te veel betaalde belasting, de niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen bevoordeeld zouden worden ten opzichte van die welke daar wel gevestigd zijn.

27 — Zie arrest van 8 mei 1990 (Biehl, reeds aangehaald, r. o. 14).

28 — Ibid.

56. Het Hof heeft een dergelijk betoog in het eerder genoemde arrest *Commissie/Frankrijk* verworpen in de volgende bewoordingen:

„Het verschil in behandeling kan evenmin worden gerechtvaardigd door eventuele voordelen die filialen en agentschappen hebben ten opzichte van vennootschappen, en die volgens de Franse regering de uit de weigering van het ‚avoir fiscal‘ voortvloeiende nadelen zouden compenseren. Gesteld al dat deze voordelen bestaan, dan kunnen zij geen inbreuk op de in artikel 52 neergelegde verplichting rechtvaardigen, om met betrekking tot het ‚avoir fiscal‘ nationale behandeling te verlenen.”²⁹

57. Het verschil in behandeling van niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen kan evenmin worden gerechtvaardigd door de bijzonderheden of de verschillen in de belastingstelsels van de verschillende Lid-Staten of door de bepalingen met betrekking tot dubbele belastingheffing.

58. In verband hiermee wil ik nogmaals herinneren aan het arrest *Commissie/Frankrijk*, waarin het Hof overwoog:

„Hoewel bij gebreke van een dergelijke harmonisatie de fiscale positie van een vennootschap afhankelijk is van het nationale recht dat op die vennootschap van toepassing is, verbiedt artikel 52 EEG-Verdrag elke Lid-Staat om met betrekking tot personen die gebruik maken van de vrijheid om zich aldaar te vestigen, in zijn wetgeving bepalingen op te nemen inzake de uitoefening van hun bedrijfsactiviteiten, die verschillen van

die welke zijn vastgesteld voor de eigen onderdanen.”³⁰

59. Ten slotte wil ik erop wijzen, dat de laatste reden die de regering van het Verenigd Koninkrijk aanvoert, enigszins tegenstrijdig lijkt³¹: de aanvulling bij teruggaaf zou voor in het Verenigd Koninkrijk gevestigde (rechts) personen te rechtvaardigen zijn, omdat hun belastingzaken snel geregeld kunnen worden „zonder dat een aanvulling nodig is”.³² De vorderingen van in het buitenland gevestigde (rechts-)personen zouden daarentegen vaak laat zijn, deels door nalatigheid hunnerzijds, deels door moeilijkheden die het gevolg zijn van de verdeling van het recht van belastingheffing over verschillende Lid-Staten. Een laat ingediende vordering tot teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting zou uiterst kostbaar kunnen zijn voor de belastingdienst³³ en zou de belastingbetaler die er niet snel bij is, verrijken.

60. Ik denk niet, dat de ingewikkelde problemen die het gevolg zijn van de verdeling van het recht van belastingheffing tussen de Lid-Staten, op kosten van de ten onrechte aangeslagen belastingplichtige moeten worden opgelost. Bovendien betwijfel ik ten eerste, of de toepassing van een wettelijke rentevoet kan leiden tot vrijking. Maar bovenal moet het mijns inziens mogelijk zijn, de eerbiediging van het non-discriminatiebeginsel in overeenstemming te brengen met de noodzaak een termijn te stellen aan het recht op teruggaaf van te veel betaalde belasting, niet door enkel aan een niet in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap alle recht op rente te onthouden,

30 — *Ibid.*, r. o. 24.

31 — Zie de opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk.

32 — *Ibid.* Er zij overigens op gewezen, dat de omstreden bepaling op 7 december 1992 is afgeschaft.

33 — Zie Section 825: de rente op jaarbasis bedraagt 8,25 % van de onverschuldigd betaalde bedragen.

ongeacht of haar aanvraag nu laat is ingediend of niet, maar door voor de aanvraag van teruggaaf van te veel betaalde belasting een redelijke termijn vast te stellen, die zonder onderscheid geldt voor iedereen, of hij nu in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd of niet.³⁴

61. Bij gebreke van overtuigende argumenten lijkt de weigering van een Lid-Staat om een vennootschap aanvulling bij teruggaaf te betalen, op grond dat zij niet in die Lid-Staat gevestigd is, niet verenigbaar met de artikelen 52 en 58 EEG-Verdrag.

62. De prejudiciële vraag heeft voorts betrekking op artikel 7, dat, binnen het toepassingsgebied van het Verdrag, openlijke of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt.³⁵

63. In zijn arrest van 9 juni 1977 (Van Ameyde)³⁶, en nog onlangs in zijn arrest van 26 januari 1993 (Werner)³⁷, oordeelde het Hof, dat aangezien artikel 52 van het Verdrag op het gebied van het recht van vestiging de toepassing waarborgt van het in artikel 7 neergelegde beginsel, een regeling die verenigbaar is met artikel 52, ook verenigbaar is met artikel 7.³⁸

64. Omgekeerd heeft het Hof in zijn arrest van 30 mei 1989 (Commissie/Griekenland)³⁹ eraan herinnerd, dat

„het algemene verbod van discriminatie op grond van nationaliteit, dat is neergelegd in artikel 7 EEG-Verdrag, in de artikelen 48, 52 en 59 EEG-Verdrag voor de daar geregelde bijzondere gebieden nader is uitgewerkt. Iedere regeling die onverenigbaar is met deze bepalingen, is bijgevolg eveneens onverenigbaar met artikel 7 EEG-Verdrag (...)

Artikel 7 EEG-Verdrag (...) kan derhalve autonoom slechts toepassing vinden in gevallen waarin het gemeenschapsrecht wel geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet.”⁴⁰

65. Aangezien er niet verwezen is naar andere situaties dan die onder artikel 52 vallen, behoeft niet te worden onderzocht of er sprake is van een specifieke inbreuk op artikel 7.

66. Ten slotte wordt in de vraag van de nationale rechter nog verwezen naar artikel 5 van het Verdrag.

67. Is het nodig erop te wijzen, dat de in dat artikel vervatte verplichting geen rechten aan justitiabelen toekent, die de nationale rechter dient te beschermen?⁴¹

34 — Het arrest van 16 juli 1992 (zaak C-163/90, Legros, Jurispr. 1992 blz. I-4625) illustreert de moeilijkheden die worden veroorzaakt door een te lange periode voor de vordering van teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting. Ter ondersteuning van haar verzoek om de werking van het arrest in de tijd te beperken, beriep de Franse regering zich erop, dat de tijdslimiet van 30 jaar van toepassing was op vorderingen tot terugbetaling van het ten onrechte betaalde „oetroi de mer”.

35 — Arrest van 12 februari 1974 (Sotgiu, reeds aangehaald).

36 — Zaak 90/76, Jurispr. 1977, blz. 1091.

37 — Zaak C-112/91, Jurispr. 1993, blz. I-429, r. o. 20.

38 — Arrest Van Ameyde, reeds aangehaald, r. o. 27. Zie ook arrest van 14 januari 1988 (zaak 63/86, Commissie/Italië, Jurispr. 1988, blz. 29, r. o. 12).

39 — Zaak 305/87, Jurispr. 1989, blz. 1461.

40 — R. o. 12 en 13.

41 — Arrest van 24 oktober 1973 (zaak 9/73, Schlüter, Jurispr. 1973, blz. 1135, r. o. 39).

68. Derhalve geef ik het Hof in overweging, te beslissen als volgt:

De artikelen 52 en 58 van het Verdrag staan eraan in de weg, dat de wetgeving van een Lid-Staat de betaling van de aanvulling bij teruggaaf van onverschuldigd betaalde belasting voorbehoudt aan vennootschappen die in die staat gevestigd zijn in de zin van de belastingwetgeving, en ze ontzegt aan vennootschappen die niet in die staat gevestigd zijn, zelfs wanneer zij ingeschreven zijn in een andere Lid-Staat, alwaar zij gevestigd zijn in de zin van de belastingwetgeving. De omstandigheid dat deze vennootschappen niet van belasting vrijgesteld zouden zijn geweest indien zij wel in die Lid-Staat gevestigd waren, is in dit opzicht niet van belang.