

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 30 juni 2011 *

I mål C-262/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Köln (Tyskland) genom beslut av den 14 maj 2009, som inkom till domstolen den 13 juli 2009, i dess rättade lydelse enligt beslut av den 10 augusti 2009, som inkom till domstolen den 7 september 2009, i målet

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

mot

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Ilešič, E. Levits (referent), M. Safjan och M. Berger,

generaladvokat: V. Trstenjak,
justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 27 oktober 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Wienand Meilicke, samt av Heidi Christa Weyde och Marina Stöffler, genom W. Meilicke och D. Rabback, Rechtsanwälte,
- Finanzamt Bonn-Innenstadt, genom G. Sasonow och F. Mlosch, Prozessbevollmächtigte,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 januari 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG och 58 EG, vilka från och med den 1 december 2009 har ersatts av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF.

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde och Marina Stöffler, i egenskap av arvtagare till Heinz Meilicke, som avled den 3 maj 1997, och Finanzamt Bonn-Innenstadt (skattemyndigheten i centrala Bonn) (nedan kallad Finanzamt), angående beskattning av utdelning som bolag med hemvist i Danmark och Nederländerna lämnade till den avlidne under åren 1995–1997.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

- 3 I artikel 56.1 EG, som återfinns i kapitel 4, med rubriken ”Kapital och betalningar”, i avdelning III, med rubriken ”Personer, tjänster och kapital”, i tredje delen i EG-fördraget, som rör Europeiska gemenskapens politik, angavs följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.”

4 I artikel 58.1 EG föreskrevs följande:

”Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

...”

5 I artikel 58.3 EG föreskrevs följande:

”De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.”

6 I artikel 2.1 i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), föreskrivs följande:

”1. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får anmoda den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat att i ett särskilt fall överlämna de uppgifter som avses i artikel 1.1. ... ”

Tillämplig tysk rätt åren 1995–1997

- 7 Enligt 1, 2 och 20 §§ i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) av den 7 september 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898), i dess lydelse enligt lagen av den 13 september 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1569) (nedan kallad EStG), är utdelning som kommer en person till godo som har hemvist i Tyskland – där vederbörande följaktligen är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt – skattepliktig där, såsom inkomst av kapital.

- 8 Enligt 27 § stycke 1 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz) av den 11 mars 1991 (BGBl. 1991 I, s. 638), i dess lydelse enligt lag av den 13 september 1993 (nedan kallad KStG), ska utdelning från kapitalbolag som är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer i Tyskland påföras sådan skatt med 30 procent. Detta innebär att 70 procent av vinsten före skatt delas ut och att ett skattetillgodohavande beviljas motsvarande 30/70, det vill säga 3/7 av erhållen utdelning.

- 9 Enligt 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 EStG, sådan den tolkats mot bakgrund av domstolens dom av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl. (REG 2007, s. I-1835), är detta skattetillgodohavande tillämpligt på utdelning från kapitalbolag som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland eller i en annan medlemsstat. Följaktligen tillkommer skattetillgodohavandet dem som är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt i Tyskland såväl när de erhåller utdelning från tyska bolag som när de erhåller utdelning från bolag i utlandet.

- 10 Enligt 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 fjärde meningen b) EStG, medges inte avräkning för inkomstskatten för juridiska personer, särskilt om det skatteintyg som avses i 44 § och följande paragrafer i KStG inte har företetts.

11 I 44 § KStG föreskrivs följande:

”Ett obegränsat skattskyldigt bolag som för egen räkning utbetalar medel vilka för andelsägarna utgör inkomst i den mening som avses i 20 § stycke 1 (1) eller (2) EStG är, med förbehåll för vad som föreskrivs i stycke 2, skyldigt att på andelsägares begäran utfärda intyg avseende inkomstskatt för juridiska personer enligt en av myndigheterna föreskriven mall. Intyget ska innehålla följande uppgifter:

1. Andelsägarens namn och adress.
2. Utbetalningarnas belopp.
3. Datum för utbetalningarna.
4. Belopp avseende den inkomstskatt för juridiska personer som får avräknas enligt 36 § stycke 2 punkt 3 första meningen EStG.
5. Belopp avseende inkomstskatt för juridiska personer som ska återbetalas i den mening som avses i 52 §. Det är tillräckligt att uppgiften avser en enskild aktie, en enskild andel i företaget eller ett enskilt andelsbevis.
6. Storleken på den betalning för vilken delbeloppet i den mening som avses i 30 § andra stycket punkt 1 anses ha använts.
7. Storleken på den betalning för vilken delbeloppet i den mening som avses i 30 § andra stycket punkt 4 anses ha använts.

...”

- 12 175 § i lagen om skatter och avgifter (Abgabenordnung) infördes genom lag av den 16 mars 1976 (BGBl. 1976 I, s. 613, och rättelse, BGBl. 1977 I, s. 269), i den lydelse som offentliggjordes den 1 oktober 2002 (BGBl. 2002 I, s. 3866, och rättelse, BGBl. 2003 I, s. 61) (nedan kallad AO). I nämnda lagrum föreskrivs följande:

”(1) Ett taxeringsbeslut ska meddelas, upphävas eller ändras

...

2. om en ny omständighet inträder som får skattemässiga verkningar i förgångnen tid (omständighet med retroaktiv verkan).

I fall som avses i första meningen punkt 2 börjar fristen för fastställandet av skatten att löpa vid utgången av det kalenderår under vilket omständigheten inträdde.

...”

- 13 AO ändrades den 9 december 2004, beträffande taxeringsbesluts lagakraftvinnande och ändring av taxeringsbeslut i händelse av omständigheter med retroaktiv verkan, genom lag om införlivande av Europeiska unionens direktiv med den nationella skatterätten samt om ändring av andra bestämmelser (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, BGBl. 2004 I, s. 3310) (nedan kallad AO i ändrad lydelse). Som framgår av 8 § i denna ändringslag har 175 § stycke 2 andra meningen AO i ändrad lydelse följande avfattning:

”Utfärdande eller företeende i efterhand av ett intyg eller en bekräftelse utgör inte en omständighet med retroaktiv verkan.”

- 14 I syfte att begränsa det tidsmässiga tillämpningsområdet för 175 § stycke 2 andra meningen AO i ändrad lydelse, har 97 § stycke 9 (3) i lag om införande av lagen om skatter och avgifter (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) av den 14 december 1976 (BGBl. 1976 I, s. 3341, och rättelse BGBl. 1977 I, s. 667) (nedan kallad EGAO) också ändrats. Den har hädanefter följande lydelse:

”175 § stycke 2 andra meningen AO [i ändrad lydelse] är tillämplig när intyget eller bekräftelsen företes eller utfärdas efter den 28 oktober 2004 ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 15 Heinz Meilicke, med hemvist i Tyskland, ägde aktier i bolag med hemvist i Nederländerna och Danmark. I denna egenskap erhöll han under åren 1995–1997 utdelning som sammanlagt uppgick till 39 631,32 DEM, eller 20 263,17 euro.
- 16 Genom skrivelse av den 30 oktober 2000 ansökte klagandena i målet vid den nationella domstolen om att Finanzamt skulle tillerkänna dem ett skattetillgodohavande motsvarande 3/7 av dessa utdelningar, som skulle avräknas från den inkomstskatt som hade fastställts för Heinz Meilicke.
- 17 Finanzamt avslog denna ansökan med motiveringen att endast inkomstskatt för juridiska personer som påförs ett bolag som är obegränsat skattskyldigt till sådan skatt i Tyskland får räknas av från inkomstskatt.

- 18 Klagandena i målet vid den nationella domstolen överklagade beslutet till Finanzgericht Köln (domstol för mål om skatt i Köln) som i beslut av den 24 juni 2004 ställde följande fråga till domstolen:

”Är 36 § stycke 2 punkt 3 [EStG] – enligt vilken endast den inkomstskatt för juridiska personer som åvilar ett bolag eller en sammanslutning av personer som är obegränsat skattskyldiga till sådan skatt avräknas från inkomstskatten upp till 3/7 av inkomsterna i den mening som avses i 20 § stycke 1 punkt 1 eller punkt 2 EStG – förenlig med artiklarna 56.1 EG, 58.1 a EG och 58.3 EG?”

- 19 Till följd av dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), ändrade klagandena i målet vid den nationella domstolen sin ansökan genom skrivelser av den 7 januari 2005, den 16 maj 2007 och den 23 november 2007, och yrkade ett skattetillgodohavande för inkomstskatt för juridiska personer, dock inte längre med 3/7 av de omtvistade utdelningarna, utan med 34/66 av bruttoutdelningen från Danmark och med 35/65 av bruttoutdelningen från Nederländerna.
- 20 Domstolen slog, i domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., fast följande:

”Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas på så sätt att de utgör hinder för en tillämpning av en skattelagstiftning enligt vilken en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i en medlemsstat beviljas ett skattetillgodohavande vid utdelning från ett kapitalbolag, varvid tillgodohavandet beräknas på grundval av den bolagsskattesats som tillämpas på utdelad vinst, när det utdelande bolaget är hemmahörande i samma medlemsstat, men inte när nämnda bolag är hemmahörande i en annan medlemsstat.”

- 21 Den nationella domstolen fann till följd av denna dom att klagandena i målet vid den domstolen skulle beviljas två skattetillgodohavanden, beräknade enligt den skattesats som tillämpades vid påförandet av inkomstskatt för juridiska personer på utdelad vinst i de medlemsstater där de utdelande bolagen hade hemvist.
- 22 Finanzgericht Köln konstaterade emellertid att det i praktiken inte gick att beräkna de belopp som faktiskt betalats i sådan skatt i Nederländerna och i Danmark. Denna domstol anser att det därför är oklart hur den ska förfara, i synnerhet beträffande den konkreta beräkningen för att fastställa beloppet för det skattetillgodohavande som klagandena i målet vid nämnda domstol kan göra anspråk på, och den har i det avseendet övervägt tre möjliga lösningar; som första alternativ en tillämpning av en inhemsk regel enligt vilken den inkomstskatt för juridiska personer som belöper på utdelning från utlandet avräknas från inkomstskatt upp till den andel som är tillämplig i fråga om bruttoutdelning från inhemska bolag, som andra alternativ en uppskattning av den skattesats som tillämpas avseende den inkomstskatt för utländska juridiska personer som belöper på utdelning från utlandet, eller som tredje alternativ att så exakt som möjligt fastställa de belopp som påförts i inkomstskatt för de utländska juridiska personerna. Den nationella domstolen har för sistnämnda fall frågat sig vilken bevisning som krävs för att skattetillgodohavandet ska kunna beräknas.
- 23 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln att ånyo vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Utgör den fria rörligheten för kapital enligt artiklarna 56.1 EG, 58.1 a och 58.3 EG, effektivitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan hinder för tillämpning av en sådan bestämmelse som 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 EStG (i dess lydelse under de år som målet [vid den nationella domstolen] avser), enligt vilken inkomstskatt för juridiska personer får avräknas från inkomstskatt upp till ett belopp av 3/7 av bruttoutdelningen, i den mån denna utdelning inte härrör från utbetalningar som anses ha belastat det egna kapitalet i den mening som avses i 30 § stycke 2 punkt 1 KStG (i dess lydelse under de år som målet [vid

den nationella domstolen] avser), även om den inkomstskatt för juridiska personer som faktiskt tagits ut på den utdelning som ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat har lämnat de facto inte kan fastställas och skulle kunna vara högre?

- 2) Utgör den fria rörligheten för kapital ..., effektivitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan hinder för tillämpning av en sådan bestämmelse som 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 fjärde meningen b) EStG (i dess lydelse under de år som målet [vid den nationella domstolen] avser), enligt vilken avräkning för inkomstskatten för juridiska personer [från inkomstskatt] förutsätter företeende av ett intyg avseende inkomstskatten för juridiska personer – i den mening som avses i 44 § och följande paragrafer KStG (i den lydelse under de år som målet [vid den nationella domstolen] avser), vilket ska innehålla uppgift om bland annat det belopp till vilket den avräkningsbara inkomstskatten för juridiska personer uppgår och sammansättningen av betalningen enligt de olika delarna av det fria egna kapitalet på grundval av en särskild indelning av det egna kapitalet i den mening som avses i 30 § KStG (i dess lydelse under de år som målet [vid den nationella domstolen] avser), även om den faktiskt erlagda utländska inkomstskatt för juridiska personer som får avräknas de facto inte kan fastställas och trots att det är faktiskt omöjligt att förete [nämnda] intyg avseende den utdelning som erhållits från utlandet?

- 3) Fordrar den fria rörligheten för kapital ... – när det är faktiskt omöjligt att förete ett sådant intyg om inkomstskatt för juridiska personer som avses i 44 § KStG (i dess lydelse under de år som målet [vid den nationella domstolen] avser) och det inte går att fastställa den inkomstskatt för juridiska personer som faktiskt erlagts och som belöper på utdelningen från utlandet – att det görs en uppskattning av hur mycket inkomstskatt för juridiska personer som påförts och, i förekommande fall, att hänsyn tas till beskattning som skett indirekt vid inkomstbeskattningen av juridiska personer i tidigare led?

- 4 a) Om fråga 2 besvaras nekande och intyg avseende inkomstskatt för juridiska personer [alltså] erfordras: Ska effektivitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan förstås så, att de utgör hinder för tillämpning av en sådan

lagstiftning som följer av 175 § stycke 2 andra meningen AO, jämförd med artikel 97 stycke 9 § 3) EGAO, enligt vilken bland annat företeende av ett intyg om inkomstskatt för juridiska personer från och med den 29 oktober 2004 inte längre utgör en giltig omständighet med retroaktiv verkan, med resultatet att det blir omöjligt att i förfaranderättsligt hänseende avräkna den utländska inkomstskatten för juridiska personer om det föreligger lagakraftvunna taxeringsbeslut [avseende inkomstskatt att betala i Tyskland], såvida det inte föreskrivs en övergångsperiod för att göra avräkningen för utländsk inkomstskatt för juridiska personer gällande.

- b) Om fråga 2 besvaras jakande och något krav på intyg avseende inkomstskatten för juridiska personer [alltså] inte uppställs: Ska den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG [liksom] effektivitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan förstås så, att de utgör hinder för tillämpning av en sådan bestämmelse som 175 § (1) punkt 2 AO, enligt vilken taxeringsbeslutet ska ändras såvida en omständighet med retroaktiv verkan – såsom företeendet av ett intyg avseende inkomstskatt för juridiska personer – inträder och därmed gör det möjligt att i fråga om inhemsk utdelning avräkna inkomstskatt för juridiska personer också vid lagakraftvunna beslut om inkomsttaxering, medan detta inte är möjligt i fråga om utdelning från utlandet om intyg avseende inkomstskatt för [utländska] juridiska personer inte företes?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- ²⁴ Den nationella domstolen har ställt denna fråga, jämförd med de två följande frågorna, för att få klarhet i huruvida artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de, i fall där den bevisning som krävs enligt lagstiftningen i en medlemsstat för att komma i åt-

njutande av ett skattetillgodohavande avseende den inkomstskatt för juridiska personer som påförts utdelning inte har förebringats, utgör hinder för en tillämpning av en sådan bestämmelse som 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 EStG, enligt vilken den inkomstskatt för juridiska personer som belöper på utdelning från utlandet avräknas från inkomstskatten upp till den andel av inkomstskatten för juridiska personer som belöper på bruttoutdelningen från inhemska bolag.

- 25 I skälen till domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl. påpekade domstolen först att Finanzgericht Köln inkom med sin begäran om förhandsavgörande innan domen i det ovannämnda målet Manninen hade avkunnats.
- 26 Domstolen erinrade därefter om punkt 54 i denna dom, enligt vilken det vid beräkningen av ett skattetillgodohavande som beviljas en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i Finland och som har erhållit utdelning från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat även ska tas hänsyn till den skatt som faktiskt har betalats av bolaget med hemvist i denna andra medlemsstat, sådan den fastställts på grundval av de allmänna bestämmelser som är tillämpliga på beräkningen av beskattningsunderlaget samt den skattesats som tillämpas i fråga om inkomstskatt för juridiska personer i den senare medlemsstaten (domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., punkt 15).
- 27 Domstolen bekräftade den praxis som följer av domen i det ovannämnda målet Manninen under beaktande av dels klagandenas i målet vid den nationella domstolen framställda anspråk på ett skattetillgodohavande motsvarande 34/66 av utdelningen från Danmark och 35/65 av utdelningen från Nederländerna, dels den tyska regeringens uppfattning att utdelning från utlandet inte kan ge rätt till något skattetillgodohavande enligt en schablon med 3/7 av erhållen utdelning, eftersom skattetillgodohavandet ska vara knutet till den skattesats som tillämpas på utdelad vinst i enlighet med lagstiftningen om inkomstskatt för juridiska personer i den medlemsstat där det bolag som lämnat denna utdelning har sitt hemvist (domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., punkterna 16 och 17).

- 28 Av det ovan redovisade följer att domstolen genom sitt svar på tolkningsfrågan i domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., vilket återges i punkt 20 i förevarande dom, uteslöt att beräkningen av det skattetillgodohavande som tillkommer en aktieägare med obegränsad skattskyldighet i en medlemsstat, när det gäller utdelningen från ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat, kan ske på någon annan grund än den skattesats som tillämpas på utdelad vinst och som avser den inkomstskatt för juridiska personer som tillämpas för det utdelande bolaget enligt gällande rätt i dess hemviststat.
- 29 Domstolen har dessutom tidigare slagit fast att när en medlemsstat tillämpar ett system för att förhindra eller lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som bolag med hemvist i landet lämnar till personer med hemvist där, måste denna stat behandla utdelning som personer med hemvist i landet erhåller från bolag utan hemvist i landet på likvärdigt sätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz, REG 2004, s. I-7063, punkterna 27–49, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkterna 29–55, och dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 55).
- 30 När det gäller sådana system är nämligen situationen för aktieägare med hemvist i en medlemsstat vilka erhåller utdelning från ett bolag som också har hemvist i denna medlemsstat jämförbar med situationen för aktieägare med hemvist där som tar emot utdelning från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom såväl inhemsk som utländsk utdelning kan bli föremål för en kedjebeskattning, när aktieägaren är ett bolag, och för en ekonomisk dubbelbeskattning, när fråga är om de slutliga aktieägarna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Lenz, punkterna 31 och 32, Manninen, punkterna 35 och 36, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 56).
- 31 Mot bakgrund av denna rättspraxis är en medlemsstat som Förbundsrepubliken Tyskland, med hänsyn till dess system för att förebygga ekonomisk dubbelbeskattning, skyldig att ge en sådan utdelning som bolag utan hemvist i landet lämnar till personer med hemvist i landet en behandling som är likvärdig med behandlingen av

utdelningar till personer med hemvist i landet från bolag med hemvist i landet. Följaktligen ska detta inhemska system så långt det är möjligt även tillämpas på gränsöverskridande situationer. I de situationer där det inte är möjligt att på nationell nivå beakta beskattning som skett indirekt vid inkomstbeskattningen av juridiska personer i tidigare led, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera, ska således ett sådant beaktande inte ske beträffande utdelning som bolag utan hemvist i landet lämnar till personer med hemvist i landet.

- 32 I ett sådant sammanhang som det i målet vid den nationella domstolen, begränsas en medlemsstats skyldighet att undanröja den ekonomiska dubbelbeskattningen på fysiska personers nivå vilka är slutliga mottagare av en utdelning från utlandet, till ett avdrag för den inkomstskatt för juridiska personer som det utdelande bolaget har betalat på denna utdelning enligt gällande rätt i det bolagets hemviststat, från den inkomstskatt som aktieägaren ska erlagga på nämnda utdelning.
- 33 Som Finanzamt Köln och den tyska regeringen har gjort gällande får inte den fria rörligheten för kapital, som föreskrivs i artikel 56.1 EG, leda till att medlemsstaterna tvingas gå längre än till att upphäva den inhemska inkomstskatt som aktieägaren ska erlagga på utdelning som denne erhållit från utlandet, och återbetala ett belopp som har sitt ursprung i en annan medlemsstats skattesystem (se, analogt, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753, punkt 52), eftersom förstnämnda medlemsstat annars skulle få se sitt självbestämmande i skattefrågor begränsat genom den andra medlemsstatens utövande av sin beskattningsrätt (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 47, dom av den 20 maj 2008 i mål C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, REG 2008, s. I-3747, punkt 30, och av den 16 juli 2009 i mål C-128/08, *Damseaux*, REG 2009, s. I-6823, punkt 25).
- 34 Med hänsyn till det ovan redovisade ska den första frågan som ställts, jämförd med de två följande frågorna, besvaras enligt följande. Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hin-

der för att beräkningen av det skattetillgodohavande som tillkommer en aktieägare med obegränsad skattskyldighet i en medlemsstat för utdelning från ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat, när den bevisning som krävs enligt lagstiftningen i förstnämnda medlemsstat inte har förebringats, sker med tillämpning av en sådan bestämmelse som 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 EStG, enligt vilken den inkomstskatt för juridiska personer som belöper på utdelning från utlandet avräknas från aktieägarens inkomstskatt upp till den del av den inkomstskatt för juridiska personer som påförts bruttoutdelningen från bolagen i förstnämnda medlemsstat. Beräkningen av skattetillgodohavandet ska ske på grundval av den skattesats som enligt gällande rätt i det utdelande bolagets hemvistmedlemsstat har tillämpats vid inkomstbeskattningen av det bolaget för dess utdelade vinst, dock utan att det avräkningsbara beloppet får överskrida det belopp som avser inkomstskatt att betala på utdelning som den mottagande aktieägaren erhållit i den medlemsstat där vederbörande är obegränsat skattskyldig.

Den andra och den tredje frågan

- 35 Den nationella domstolen har ställt sin andra och sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för tillämpning av en sådan bestämmelse som 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 fjärde meningen b) EStG, enligt vilken den bevisning som en aktieägare med obegränsad skattskyldighet i en medlemsstat ska förebbringa för att där kunna erhålla ett skattetillgodohavande för utdelning som vederbörande har erhållit från ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat, ska vara lika detaljerad och företes i samma form som när det utdelande bolaget har hemvist i förstnämnda medlemsstat. För det fall denna fråga besvaras jakande har den nationella domstolen frågat hur preciserad den bevisning ska vara, som förebbringas till styrkande av den skattesats beträffande den utländska inkomstskatt för juridiska personer som påförts utdelningen, för att utdelningsmottagarens skattetillgodohavande ska kunna beräknas, och eventuellt huruvida artiklarna 56 EG och 58 EG tillåter att den nationella domstolen gör en uppskattning av nämnda skattesats.

- 36 För att besvara dessa frågor ska det för det första understrykas att skattesatsen avseende den inkomstskatt för juridiska personer som tillämpas för det utdelande bolaget beträffande dess utdelade vinst är avgörande för beräkningen av det skattetillgodohavande som aktieägaren har rätt till i den medlemsstat där vederbörande har hemvist, varför denna skattesats måste fastställas så exakt som möjligt. Det kan därmed omgående uteslutas att beräkningen av detta skattetillgodohavande ska grundas på rena uppskattningar av den relevanta skattesatsen.
- 37 Därefter ska det konstateras att en naturlig följd av principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor är att det är medlemsstaterna som enligt sina egna inhemska system avgör vilka beviskrav som ska vara uppfyllda för tillerkännande av ett sådant skattetillgodohavande.
- 38 Medlemsstaternas utövande av detta självbestämmande ska dock ske med iakttagande av de krav som följer av unionsrätten, bland annat de som föreskrivs i fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.
- 39 Domstolen har härvidlag tidigare preciserat att eventuella svårigheter vid fastställandet av vilken skatt som faktiskt betalats i en annan medlemsstat inte kan motivera ett hinder för den fria rörligheten för kapital (se domarna i de ovannämnda målen Manninen, punkt 54, och Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 70).
- 40 Domstolen konstaterar i förevarande mål att en sådan inhemska lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som innebär att skattetillgodohavandet beviljas endast vid företeende av ett intyg som uppfyller kraven i den berörda medlemsstatens interna system, utan någon som helst möjlighet för aktieägaren att med andra relevanta omständigheter och uppgifter styrka det skattebelopp som det utdelande bolaget faktiskt har betalat, utgör en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 65.3 FEUF (se, analogt, dom av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-359, punkt 72).

- 41 Det följer visserligen av rättspraxis att behovet av en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget, och att en medlemsstat således har rätt att vidta åtgärder som gör det möjligt att på ett klart och precist sätt kontrollera de i denna medlemsstat avdragsgilla kostnaderna som uppkommit i en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 31, och av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier, REG 2005, s. I-2057, punkt 24).
- 42 För att en inskränkande åtgärd ska kunna rättfärdigas måste den emellertid vara förenlig med proportionalitetsprincipen i så måtto att den ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga (se, bland annat, dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkterna 55 och 56, och domen i det ovan nämnda målet Persche, punkt 52).
- 43 En medlemsstats lagstiftning som utgör ett absolut hinder för personer som är o begränsat skattskyldiga till inkomstskatt i denna medlemsstat – och som har investerat i kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat – att förebringa bevisning som motsvarar andra kriterier, bland annat vad gäller utformningen, än de som föreskrivs i förstnämnda medlemsstats lagstiftning när det gäller inhemska investeringar, skulle inte bara strida mot principen om god förvaltningssed utan framför allt gå utöver vad som krävs för att uppnå målet avseende en effektiv skattekontroll.
- 44 Det kan nämligen i princip inte uteslutas att nämnda aktieägare förmår förebringa relevanta bestyrkande handlingar som gör det möjligt för den beskattande medlemsstatens skattemyndigheter att på ett klart och precist sätt kontrollera att skatt faktiskt har innehållits i andra medlemsstater och vilken slags skatt det är fråga om (se, analogt, domarna i de ovan nämnda målen Laboratoires Fournier, punkt 25, och Persche, punkt 53).

- 45 Vad gäller bevisbördan och graden av precisering som krävs beträffande den bevisning som ska förebringas för beviljande av ett sådant skattetillgodohavande för utdelning som lämnats av ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat, erinrar domstolen om att den tidigare har slagit fast att skattemyndigheterna i en medlemsstat har rätt att av den skattskyldige kräva den bevisning som de anser vara nödvändig för att avgöra huruvida de villkor som uppställs för en skattefördel enligt den ifrågavarande lagstiftningen är uppfyllda och, följaktligen, huruvida nämnda fördel ska beviljas (se dom av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, REU 2011, s. I-305, punkt 95 och där angiven rättspraxis).
- 46 En sådan bedömning får inte bli alltför formalistisk. Om en aktieägare som erhållit utdelning från ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat än beskattningsstaten således förebringar bestyrkande handlingar som inte uppfyller kraven i beskattningsmedlemsstatens lagstiftning med avseende på detaljering och företeende i form av intyg beträffande inkomstskatten för juridiska personer, men som likväl gör det möjligt för skattemyndigheterna i beskattningsmedlemsstaten att på ett klart och precist sätt kontrollera huruvida villkoren för erhållande av en skattefördel är uppfyllda, ska alltså dessa myndigheter anse förebringandet av de bestyrkande handlingarna vara likvärdigt med företeendet av detta intyg.
- 47 Endast om den berörda aktieägaren inte förmår lämna sådana uppgifter som de i föregående punkt nämnda, får berörda skattemyndigheter underlåta att bevilja den begärda skattefördelen.
- 48 Som domstolen nämligen tidigare har slagit fast är inte bristande utbyte av upplysningar som investeraren möter något problem som den berörda medlemsstaten ska stå till svars för (se domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 98).

- 49 Domstolen erinrade för övrigt, inom ramen för denna dom som gäller ett utdelningsmottagande bolag, men som även är tillämplig på fysiska personer i samma situation, om räckvidden av direktiv 77/799, vars ändamål är att förebygga skatteflykt.
- 50 Den omständigheten att skattemyndigheten i den medlemsstat som beviljar skatte-tillgodohavandet, när det gäller utdelning som lämnats av bolag med hemvist i andra medlemsstater än den sistnämnda, kan använda det system för ömsesidigt bistånd som föreskrivs i direktiv 77/799, innebär inte i detta avseende att nämnda myndighet är skyldig att befria det utdelningsmottagande bolaget från bevisbördan beträffande den skatt som det utdelande bolaget har erlagt i en annan medlemsstat (se domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 100).
- 51 I direktiv 77/799 föreskrivs nämligen en rätt för de nationella skattemyndigheterna att begära information som de inte själva kan samla in, och användningen av termen "får" i artikel 2.1 i detta direktiv indikerar att även om nämnda myndigheter visserligen har möjlighet att begära information från den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat, föreligger inte någon skyldighet att framställa en sådan begäran. Det ankommer på varje medlemsstat att bedöma i vilka specifika fall som information om transaktioner genomförda av skattskyldiga personer med hemvist inom deras territorier saknas, och avgöra om dessa fall motiverar att det framställs en begäran om information till en annan medlemsstat (domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 101 och där angiven rättspraxis).
- 52 Direktiv 77/799 innehåller alltså inte något krav på att nämnda skattemyndigheter ska anlita det system för ömsesidigt bistånd som föreskrivs i direktivet varje gång upplysningarna från en skattskyldig person är otillräckliga för kontrollen av huruvida vederbörande uppfyller villkoren i den inhemska lagstiftningen för att ha rätt till ett skattetillgodohavande (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 102 och där angiven rättspraxis).

- 53 Mot bakgrund av det ovan redovisade ska den andra och den tredje frågan som ställts besvaras enligt följande. När det gäller graden av precisering som ska uppfyllas beträffande den bevisning som krävs för erhållande av ett skattetillgodohavande för utdelning som utbetalats av ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken utdelningsmottagaren är obegränsat skattskyldig, utgör artiklarna 56 EG och 58 EG hinder för tillämpningen av en sådan bestämmelse som 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 fjärde meningen b) EStG, enligt vilken graden av detaljering samt utformningen av den bevisning som en sådan utdelningsmottagare ska föreläggas ska vara desamma som när det utdelande bolaget har hemvist i den stat som beskattar utdelningsmottagaren. Skattemyndigheterna i sistnämnda stat har rätt att av nämnda utdelningsmottagare kräva att vederbörande inkommer med bestyrkande handlingar som ger dem möjlighet att på ett klart och precist sätt kontrollera huruvida villkoren för att erhålla ett skattetillgodohavande enligt den inhemska lagstiftningen är uppfyllda, utan att de därvid får göra en uppskattning av nämnda skattetillgodohavande.

Den fjärde frågan

- 54 Den nationella domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida effektivitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en sådan lagstiftning som den som följer av 175 § stycke 2 andra meningen AO i dess ändrade lydelse, jämförd med 97 § stycke 9 3) EGAO, vilken retroaktivt och utan bestämmelser om någon övergångsperiod, innebär att en person som är obegränsat skattskyldig i den aktuella medlemsstaten inte kan erhålla avräkning för den utländska inkomstskatt för juridiska personer som påförts den utdelning som denna person erhållit från ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat genom att antingen förete ett intyg avseende denna skatt i enlighet med kraven i den förstnämnda medlemsstaten eller genom att föreläggas bestyrkande handlingar som ger skattemyndigheterna där möjlighet att på ett klart och precist sätt undersöka huruvida villkoren för att erhålla denna skattefördel är uppfyllda.

- 55 Domstolen erinrar i detta avseende om sin fasta praxis som innebär att avsaknaden av unionsrättslig lagstiftning på området innebär att förfaranderegler för sådan talan som är avsedd att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av unionsrätten följer av varje medlemsstats interna rättsordning enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi. Dessa regler får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som reglerar liknande situationer av nationell art (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (se dom av den 7 januari 2004 i mål C-201/02, Wells, REG 2004, s. I-723, punkt 67, och av den 19 september 2006 i de förenade målen C-392/04 och C-422/04, i-21 Germany och Arcor, REG 2006, s. I-8559, punkt 57).
- 56 Vad gäller sistnämnda princip har domstolen bekräftat att det är förenligt med unionsrätten att det av rättssäkerhetshänsyn, till skydd för både den skattskyldiga personen och den berörda myndigheten, fastställs rimliga preklusionsfrister för väckande av talan. Sådana tidsfrister medför nämligen inte att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (dom av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile, REG 1998, s. I-7141, punkt 19).
- 57 Vad för övrigt gäller återbetalning av inhemska avgifter som har påförts felaktigt har domstolen preciserat att när metoderna för återbetalning har ändrats med retroaktiv verkan i den nationella rätten, kräver effektivitetsprincipen att det i den nya lagstiftningen föreskrivs en övergångsperiod som ger enskilda en tillräcklig tidsfrist, efter det att lagstiftningen antagits, för att kunna göra de ansökningar om återbetalning som de hade rätt att göra när den gamla lagstiftningen gällde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer, REG 2002, s. I-6325, punkt 38, och av den 24 september 2002 i mål C-255/00, Grundig Italiana, REG 2002, s. I-8003, punkt 37).
- 58 Av beslutet om hänskjutande framgår att 175 § stycke 2 andra meningen AO, jämförd med 97 § stycke 9 3) EGAO, i deras lydelse av den 9 december 2004, innebar en retroaktiv ändring av den nationella rätten utan några övergångsbestämmelser enligt vilka berörda aktieägare kunde göra gällande sin rätt till skattetillgodohavande. Effek-

tivitetsprincipen utgör således ett hinder för en sådan ändring av lagstiftningen, eftersom den inte ger de skattskyldiga någon rimlig frist för att göra sin rätt till skattetillgodohavande gällande under en övergångsperiod. Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa denna frist så att aktieägarna kan göra sina rättigheter i detta avseende gällande genom att antingen förete ett intyg avseende inkomstskatt för juridiska personer, i den mening som avses i den inhemska lagstiftningen, eller genom att föreläggas sådana bestyrkande handlingar som avses i punkt 54 i förevarande dom.

- 59 Av det ovan redovisade följer att den fjärde frågan som ställts ska besvaras enligt följande. Effektivitetsprincipen utgör hinder för tillämpning av en sådan nationell lagstiftning som den som följer av 175 § stycke 2 andra meningen AO, i dess ändrade lydelse, jämförd med 97 § stycke 9 (3) EGAO, i dess ändrade lydelse, vilken, retroaktivt och utan bestämmelser om någon övergångsperiod, innebär att rätt till avräkning för den utländska inkomstskatt för juridiska personer som påförts utdelning från ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat inte uppkommer vare sig genom företeende av ett intyg avseende denna skatt i enlighet med kraven i lagstiftningen i den medlemsstat där mottagaren av denna utdelning är obegränsat skattskyldig, eller genom föreläggande av bestyrkande handlingar som ger skattemyndigheterna i denna medlemsstat möjlighet att på ett klart och precist sätt undersöka huruvida villkoren för att erhålla denna skattefordel är uppfyllda. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra vad som är en skälig tidsfrist för att förete nämnda intyg eller nämnda bestyrkande handlingar.

Rättegångskostnader

- 60 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för att beräkningen av det skattetillgodohavande som tillkommer en aktieägare med obegränsad skattskyldighet i en medlemsstat för utdelning från ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat, när den bevisning som krävs enligt lagstiftningen i förstnämnda medlemsstat inte har förebringats, sker med tillämpning av en sådan bestämmelse som 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) av den 7 september 1990, i dess lydelse av den 13 september 1993, enligt vilken den inkomstskatt för juridiska personer som belöper på utdelning från utlandet avräknas från aktieägarens inkomstskatt upp till den del av den inkomstskatt för juridiska personer som påförts bruttoutdelningen från bolagen i förstnämnda medlemsstat.

Beräkningen av skattetillgodohavandet ska ske på grundval av den skattesats som enligt gällande rätt i det utdelande bolagets hemvistmedlemsstat har tillämpats vid inkomstbeskattningen av det bolaget för dess utdelade vinst, dock utan att det avräkningsbara beloppet får överskrida det belopp som avser inkomstskatt att betala på utdelning som den mottagande aktieägaren erhållit i den medlemsstat där vederbörande är obegränsat skattskyldig.

- 2) När det gäller graden av precisering som ska uppfyllas beträffande den bevisning som krävs för erhållande av ett skattetillgodohavande för utdelning som utbetalats av ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken utdelningsmottagaren är obegränsat skattskyldig, utgör artiklarna 56 EG och 58 EG hinder för tillämpningen av en sådan bestämmelse som 36 § stycke 2 andra meningen punkt 3 fjärde meningen b) i lagen om inkomstskatt av den 7 september 1990, i dess lydelse av den 13 september 1993, en-

ligt vilken graden av detaljering samt utformningen av den bevisning som en sådan utdelningsmottagare ska förebringa ska vara desamma som när det utdelande bolaget har hemvist i den stat som beskattar utdelningsmottagaren.

Skattemyndigheterna i sistnämnda stat har rätt att av nämnda utdelningsmottagare kräva att vederbörande inkommer med bestyrkande handlingar som ger dem möjlighet att på ett klart och precist sätt kontrollera huruvida villkoren för att erhålla ett skattetillgodohavande enligt den inhemska lagstiftningen är uppfyllda, utan att de därvid får göra en uppskattning av nämnda skattetillgodohavande.

- 3) Effektivitetsprincipen utgör hinder för tillämpning av en sådan nationell lagstiftning som den som följer av 175 § stycke 2 andra meningen i lag om skatter och avgifter (Abgabenordnung), i dess ändrade lydelse enligt lag om införlivande av Europeiska unionens direktiv med den nationella skatterätten samt om ändring av andra bestämmelser (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften), jämförd med 97 § stycke 9 3) i lag om införande av lagen om skatter och avgifter (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) av den 14 december 1976, i dess ändrade lydelse, vilken, retroaktivt och utan bestämmelser om någon övergångsperiod, innebär att rätt till avräkning för den utländska inkomstskatt för juridiska personer som påförts utdelning från ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat inte uppkommer vare sig genom företeende av ett intyg avseende denna skatt i enlighet med kraven i lagstiftningen i den medlemsstat där mottagaren av denna utdelning är obegränsat skattskyldig, eller genom förebringande av bestyrkande handlingar som ger skattemyndigheterna i denna medlemsstat möjlighet att på ett klart och precist sätt undersöka huruvida villkoren för att erhålla denna skattefördel är uppfyllda. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra vad som är en skälig tidsfrist för att förete nämnda intyg eller nämnda bestyrkande handlingar.

Underskrifter