FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT V. TRSTENJAK fremsat den 13. januar 2011[1]

Indhold

I — Indledning ..... I - 5674

II — Retsforskrifter ..... I - 5675

A — EU-retten ..... I - 5675

B — National ret ..... I - 5676

III — De faktiske omstændigheder og anmodningen om en præjudiciel afgørelse ..... I - 5676

A — De faktiske omstændigheder ..... I - 5676

B — Den første anmodning om en præjudiciel afgørelse og dommen af 6. marts 2007 ..... I - 5677

C — Anden anmodning om en præjudiciel afgørelse ..... I - 5678

IV — Retsforhandlinger for Domstolen ..... I - 5680

V — Parternes anbringender ..... I - 5680

A — Første præjudicielle spørgsmål ..... I - 5680

B — Andet præjudicielle spørgsmål ..... I - 5681

C — Tredje præjudicielle spørgsmål ..... I - 5683

D — Fjerde præjudicielle spørgsmål ..... I - 5684

VI — Retlig bedømmelse ..... I - 5684

1 — Originalsprog: tysk. Processprog: tysk.

A — Indledende bemærkninger ..... I - 5686

B — Første præjudicielle spørgsmål ..... I - 5687

C — Andet præjudicielle spørgsmål ..... I - 5693

D — Tredje præjudicielle spørgsmål ..... I - 5695

E — Fjerde præjudicielle spørgsmål ..... I - 5701

1. Spørgsmål 4b ..... I - 5702

2. Spørgsmål 4a ..... I - 5704

VII — Forslag til afgørelse ..... I - 5709

I — Indledning

1. Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse henvender Finanzgericht Köln sig for anden gang til Domstolen i forbindelse med en for Finanzgericht verserende sag om beskatning af udenlandsk udlodning af udbytte. Den forelæggende ret ønsker i det væsentlige oplyst, hvorledes den i praksis i sin afgørelse skal omsætte de krav, som Domstolen har opstillet i sin dom af 6. marts 2007, Meilicke [2], der blev afsagt som svar på den første anmodning om en præjudiciel afgørelse i forbindelse med den foreliggende hovedsag.

2. Sagsøgerne i hovedsagen er Wienand Meilicke og Heidi Christa Weyde samt Marina Stöffler i deres egenskab af arvinger efter Heinz Meilicke, der døde den 3. maj 1997, og sagsøgte er Finanzamt Bonn-Innenstadt. Det er bl.a. omtvistet, hvorledes en national lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning skal anvendes på det udbytte, der blev udloddet til afdøde Heinz Meilicke i perioden 1995 til 1997 fra selskaber, der var hjemmehørende i henholdsvis Danmark og Nederlandene.

3. I Meilicke-dommen fastslog Domstolen, at en national lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning, hvorefter den selskabsskat, der hviler på udlodning af udbytte og udlignes ved indrømmelse af en indkomstskattegodtgørelse, der svarer til selskabsskat erlagt i tidligere led, til aktionærer, der er bosat i Forbundsrepublikken Tyskland og er indkomstskattepligtige dér, skal anvendes ens på indenlandsk udbytte og udbytte fra en anden EU-medlemsstat.

4. Selv om dette svar gav den forelæggende ret klarhed over, hvilke regler der skal

2 — Dom af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 1835.

anvendes i hovedsagen, står den nu over for det problem, at det i praksis er svært at fastslå selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat. På baggrund heraf anmoder den forelæggende ret i det væsentlige om en yderligere afklaring af, hvorledes og under hensyntagen til hvilke procesretlige bestemmelser man i hovedsagen i praksis skal foretage det indkomstskattemæssige fradrag for selskabsskat, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat.

II — Retsforskrifter

A — *EU-retten* [3]

5. Samarbejdet mellem skatteforvaltningerne i Fællesskabet er genstand for Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier [4].

6. I henhold til artikel 2, stk. 1, i dette direktiv kan en medlemsstats kompetente myndighed anmode en anden medlemsstats kompetente myndighed om at meddele alle oplysninger, der gør det muligt for den at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat. Den kompetente myndighed i den stat, til hvilken anmodningen er rettet, er ikke forpligtet til at efterkomme denne anmodning, hvis det viser sig, at den kompetente myndighed i den stat, der har fremsat anmodningen, ikke har udtømt sine egne sædvanlige oplysningsmuligheder, som den efter omstændighederne kunne have udnyttet for at fremskaffe de ønskede oplysninger uden risiko for ikke at opnå det tilstræbte resultat.

7. I henhold til artikel 2, stk. 2, i direktiv 77/799 lader den kompetente myndighed i den stat, der er anmodet om oplysningerne, foretage de nødvendige undersøgelser for at tilvejebringe disse oplysninger, for så vidt det skønnes påkrævet. Ved fremskaffelsen af de ønskede oplysninger forholder den bistandssøgte myndighed eller den administrative myndighed, som førstnævnte forelægger sagen for, sig på samme måde, som hvis den handlede på egne vegne eller efter anmodning fra en anden myndighed i dens eget land.

3 — Analogt med udtrykkene i TEU og TEUF anvendes begrebet »EU-retten« som samlet udtryk for fællesskabsretten og unionsretten. I det omfang der i det følgende skal inddrages enkelte bestemmelser i den primære ret, anføres de bestemmelser, som finder anvendelse i tidsmæssig henseende.

4 — EFT L 336, s. 15, som ændret i Rådets direktiv 2006/98/EF af 20.11.2006 om tilpasning af visse direktiver vedrørende beskatning på grund af Bulgariens og Rumæniens tiltrædelse (EUT L 363, s. 129).

B — *National ret*

8. I henhold til § 1, § 2 og § 20 i den tyske lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz) af 7. september 1990 [5] (herefter »EStG) i den affattelse, der var gældende i de for tvisten relevante år, skal udbytte, der er udloddet af kapitalselskaber, og som udbetales til en indkomstskattepligtig person, som har bopæl i Tyskland, beskattes i Tyskland som indkomst af kapitalformue.

9. I henhold til § 27, stk. 1, i den tyske lov om selskabsskat (Körperschaftssteuergesetz) af 11. marts 1991 [6] (herefter »KStG«) i den affattelse, der var gældende i de for tvisten relevante år, pålægges egenkapital, der er undergivet selskabsskat og udloddes som udbytte af kapitalselskaber, der er fuldt selskabsskattepligtige i Tyskland, en udbyttebeskatning på 30 %.

10. I henhold til EStG's § 36, stk. 2, nr. 3), sammenholdt med EStG's § 20 EStG, kan skattepligtige personer over for det tyske skattevæsen i deres indkomstskat fradrage 3/7 af det udbytte, som er betalt til dem fra selskaber eller personsammenslutninger, der er ubegrænset selskabsskattepligtige i Tyskland, såfremt udbyttet stammer fra de udlodninger, der ligger til grund for selskabsskatten, og den selskabsskat, der kan modregnes, behandles som skattepligtig indtægt ved fastsættelsen af indkomstskat.

11. I henhold til EStG's § 36, stk. 2, nr. 3), litra b), er fradraget for selskabsskat betinget af fremlæggelse af en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f.

12. I henhold til § 175, stk. 1, nr. 2), i den tyske afgiftslov (Abgabenordnung) af 16. marts 1976 (herefter »AO«) i den affattelse, der var gældende i de for tvisten relevante år, skal en skatteansættelse udstedes, annulleres eller ændres, såfremt der indtræder en begivenhed, som har skattemæssig tilbagevirkende kraft (tysk »rückwirkendes Ereignis«). Ved lov om gennemførelse af EU-direktiver af 8. december 2004 [7] blev AO's § 175 med virkning fra den 29. oktober 2004 ændret således, at en efterfølgende udstedelse eller fremlæggelse af en attest eller bekræftelse ikke betragtes som en begivenhed med tilbagevirkende kraft. Der findes ikke nogen overgangsbestemmelser.

III — De faktiske omstændigheder og anmodningen om en præjudiciel afgørelse

A — *De faktiske omstændigheder*

13. I årene 1995 til 1997 modtog Heinz Meilicke, som havde bopæl i Tyskland og var tysk statsborger, udbytte af aktier, som han ejede

5 — BGBl. I 1990, s. 1898.
6 — BGBl. I 1991, s. 638.
7 — BGBl. I 2004, s. 3310.

i nederlandske og danske selskaber. Af disse kapitalindkomster blev der opkrævet indkomstskat i Tyskland uden fradrag for den selskabsskat, der var pålignet i Nederlandene og Danmark for de selskabsgevinster, der var udloddet som udbytte.

14. Indkomstskatteansættelsen for Heinz Meilicke for 1995 af 16. februar 1998 og indkomstskatteopgørelsen for 1996 af 7. september 1998 er sket under forbehold om efterprøvelse. Indkomstskatteansættelsen for Heinz Meilicke for 1997 af 26. juli 2000 indeholder derimod ikke noget forbehold om efterprøvelse.

15. Sagsøgerne i hovedsagen er arvinger efter Heinz Meilicke, der døde i 1997.

16. Ved brev af 30. oktober 2000 anmodede sagsøgerne i hovedsagen den sagsøgte i hovedsagen om adgang til at fradrage den selskabsskat, der vedrørte udbyttet af nederlandske og danske aktier i årene 1995 til 1997, i den indkomstskat, der var fastsat for Heinz Meilickes vedkommende.

17. Ved afgørelse af den 30. november 2000 afviste den sagsøgte i hovedsagen denne anmodning om fradrag for selskabsskat, hvilken afgørelse sagsøgerne i hovedsagen påklagede den 16. januar 2001. Denne klage blev ligeledes afvist ved afgørelse af 25. marts 2002. Den sagsøgte i hovedsagen gjorde til støtte for afgørelsen gældende, at det i henhold til den daværende retsstilling kun var den selskabsskat, som selskaber, der var ubegrænset skattepligtige i Tyskland, var skyldige af det udloddede udbytte, der kunne fradrages i den indkomstskat, som påhviler aktionærerne. Ifølge sagsøgerne i hovedsagen udgør dette en ulovlig restriktion for de frie kapitalbevægelser og etableringsretten, og de har derfor anlagt sag ved den forelæggende ret.

B — *Den første anmodning om en præjudiciel afgørelse og dommen af 6. marts 2007*

18. Ved afgørelse, der indgik til Domstolen den 9. juli 2004, udsatte den forelæggende ret sagen for første gang og anmodede Domstolen om en præjudiciel afgørelse af spørgsmålet, om EStG's § 36, stk. 2, nr. 3), hvorefter kun den selskabsskat, der påhviler et selskab eller en personsammenslutning, der er ubegrænset selskabsskattepligtig, modregnes i indkomstskatten med 3/7 af indtægterne i henhold til EStG's § 20, stk. 1, nr. 1) eller nr. 2), er forenelig med artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), og artikel 58, stk. 3, EF.

19. I sit svar på dette spørgsmål fastslog Domstolen i Meilicke-dommen [8], at artikel 56

8 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en skattelovgivning, hvorefter en aktionær, som er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har ret til en godtgørelse for selskabsskat ved udlodning af udbytte fra et kapitalselskab, beregnet på grundlag af den skattesats, der gælder for selskabsskat af udloddet overskud, når det udloddende selskab er hjemmehørende i denne medlemsstat, men ikke når det nævnte selskab er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

C — *Anden anmodning om en præjudiciel afgørelse*

20. Henset til de EU-retlige krav, der er indeholdt i dommen af 6. marts 2007, mener den forelæggende ret nu, at sagsøgerne i hovedsagen principielt opfylder betingelserne for at fradrage den selskabsskat, der vedrører udlodningerne af udbyttet fra de danske og de nederlandske selskaber, i indkomstskatten. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorledes og under hensyntagen til hvilke procesretlige bestemmelser og betingelser dette fradrag skal foretages i praksis. Spørgsmålet er navnlig, hvorledes den udenlandske selskabsskat erlagt i tidligere led skal påvises, og hvilke parter der skal påvise den. En anden problemstilling, som den forelæggende ret står over for, er spørgsmålet, om og i givet fald hvorledes et fradrag i indkomstskatten for selskabsskat, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skal foretages, såfremt det ikke kan konstateres, hvilken selskabsskat der reelt skyldes eller er betalt, og selskabsskatten endog kan udgøre et større beløb end den selskabsskat, der vedrører indenlandsk udbytte. Endelig spørger retten, om og i givet fald på hvilke betingelser der efterfølgende skal ske fradrag for udenlandsk selskabsskat erlagt i tidligere led, selv om der indkomstskatteansættelsen er blevet endelig.

21. På baggrund heraf har den forelæggende ret besluttet at udsætte den verserende sag endnu en gang og forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Er de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, artikel 58, stk. 1, litra a), EF og artikel 58, stk. 3, EF, effektivitetsprincippet og princippet om den effektive virkning til hinder for en lovgivning — som EStG's § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3) (i den affattelse, der var gældende i den for tvisten relevante periode) — hvorefter der i indkomstskatten foretages fradrag for selskabsskatten med 3/7 af bruttoudbyttet, for så vidt som dette ikke hidrører fra udlodninger, hvortil egenkapital som omhandlet i KStG's § 30, stk. 2, nr. 1) (i den affattelse, der var gældende i den for tvisten relevante periode)

betragtes som anvendt, selv om det beløb, der udgøres af den faktisk betalte selskabsskat, der vedrører udbytte, som er modtaget fra et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, reelt ikke kan fastslås og kan udgøre et større beløb?

2) Er de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, artikel 58, stk. 1, litra a), EF og artikel 58, stk. 3, EF, effektivitetsprincippet og princippet om den effektive virkning til hinder for en lovgivning — som EStG's § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3), fjerde punktum, litra b) (i den affattelse, der var gældende i den for tvisten relevante periode) — hvorefter fradrag for selskabsskat er betinget af, at der fremlægges en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's §§ 44 ff. (i den affattelse, der var gældende i den for tvisten relevante periode), som bl.a. skal indeholde oplysning om det beløb, der udgøres af den selskabsskat, som kan fradrages, samt udlodningens sammensætning af forskellige dele af den egenkapital, der kan udloddes, på grundlag af en særlig inddeling af egenkapitalen i henhold til KStG's § 30 (i den affattelse, der var gældende i den for tvisten relevante periode), selv om det beløb, der udgøres af den faktisk betalte selskabsskat, som kan fradrages, reelt ikke kan fastslås, og det reelt er umuligt at tilvejebringe en attest vedrørende udenlandsk udbytte?

3) Indebærer de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, artikel 58, stk. 1, litra a), EF og artikel 58, stk. 3, EF, at der i tilfælde af, at det reelt er umuligt at fremlægge en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 (i den affattelse, der var gældende i den for tvisten relevante periode), og det beløb, der udgøres af den faktisk betalte selskabsskat, der vedrører det udenlandske udbytte, ikke kan fastslås, et krav om, at størrelsen af selskabsskattebyrden fastsættes skønsmæssigt, og at der herved i givet fald også skal tages hensyn til den indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led?

4) a) Såfremt spørgsmål 2 besvares benægtende, og en selskabsskatteattest er påkrævet:

Skal effektivitetsprincippet og princippet om den effektive virkning fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning — som AO's § 175, stk. 2, andet punktum, sammenholdt med artikel 97, § 9, stk. 3, i den tyske lov om indførelse af afgiftsloven (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung, herefter »EGAO«) — hvorefter bl.a. fremlæggelse af en selskabsskatteattest fra den 29. oktober 2004 ikke længere betragtes som en begivenhed med skattemæssig

tilbagevirkende kraft (»rückwirkendes Ereignis«), således at det gøres procesretligt umuligt at fradrage udenlandsk selskabsskat, når der foreligger en endelig indkomstskatteansættelse, uden at der er fastsat en overgangsperiode, inden for hvilken der kan fremsættes krav om fradrag for udenlandsk selskabsskat?

b) Såfremt spørgsmål 2) besvares bekræftende, og en selskabsskat ikke er påkrævet:

Skal de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56 EF, effektivitetsprincippet og princippet om den effektive virkning fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning — som AO's § 175, stk. 1, nr. 1) — hvorefter en skatteansættelse skal ændres, hvis der indtræder en begivenhed med skattemæssig tilbagevirkende kraft — såsom fremlæggelse af en selskabsskatteattest — og det dermed for så vidt angår indenlandsk udbytte også er muligt at fradrage selskabsskat i tilfælde, hvor der foreligger endelige indkomstskatteopgørelser, mens dette i mangel af en selskabsskatteattest ikke ville være muligt for så vidt angår udenlandsk udbytte?«

IV — Retsforhandlinger for Domstolen

22. Den præjudicielle anmodning, der er dateret den 14. maj 2009, indgik til Domstolens Justitskontor den 13. juli 2009. Parterne i hovedsagen, den tyske regering og Europa-Kommissionen har afgivet indlæg under den skriftlige forhandling. I retsmødet den 27. oktober 2010 deltog repræsentanter for parterne i hovedsagen, den tyske regering og Kommissionen.

V — Parternes anbringender

A — *Første præjudicielle spørgsmål*

23. Med sit første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en national lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning af selskabsgevinster, der er udloddet som udbyttet, er forenelig med EU-retten, når det følger af denne lovgivning, at der sker

fradrag i indkomstskatten for den selskabsskat, der vedrører udlodning af udbytte, både i tilfælde af indenlandsk udbytte og udbytte fra en anden EU-medlemsstat, i form af en fast indkomstskattegodtgørelse på 3/7 af bruttoudbyttet, selv om den selskabsskat, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, reelt ikke kan fastslås og kan udgøre et større beløb end den faste skattebyrde på 30 %, der vedrører indenlandsk udbytte.

24. Efter Kommissionens opfattelse ønsker den forelæggende ret med det første præjudicielle spørgsmål afklaret, om størrelsen af den i udlandet erlagt selskabsskat, der skal kunne fradrages som følge af principperne i Meilicke-dommen, principielt er knyttet til den effektive skattebyrde i tidligere led, som beror på udlodningen, eller derimod må fastsættes på grundlag af den lovmæssigt fastsatte brøkdel på 3/7 af bruttoudbyttet. Såfremt den afgørende faktor principielt set skal være den effektive skattebyrde, ønsker den forelæggende ret desuden oplyst, om der skal anvendes andre kriterier, såfremt denne skattebyrde reelt ikke kan fastslås, eller det er urimeligt at forlange, at den fastslås.

25. Kommissionen har gjort gældende, at den udenlandske selskabsskat, der skal fradrages, bør afhænge af den effektive skattebyrde i tidligere led, der belaster udlodningen. Fradraget skal dog ikke nødvendigvis være højere end den tilsvarende brøkdel af udlodningen, der kan fradrages, når der er tale om udlodning fra indenlandske selskaber. Selv om det i et bestemt tilfælde måtte være umuligt eller urimeligt at fastslå den effektive skattebyrde i tidligere led, ændrer dette ikke ved, at den effektive skattebyrde er den afgørende faktor. De eventuelle problemer fører navnlig ikke til, at der i stedet for skal tages hensyn til andre beløbsstørrelser som f.eks. beløbet på 3/7 af udlodningen, der nævnes i EStG's § 36, stk. 2, nr. 3).

26. Den tyske regering og den sagsøgte i hovedsagen har fremført, at fradraget af den udenlandske selskabsskat skal ske i et omfang, der svarer til den effektive skattebyrde, og at der ikke skal tages hensyn til en indirekte skattebyrde i tidligere led. Fradragsbeløbet begrænses desuden af det aktionærens skattetilsvar som følge af det oppebårne udbytte.

27. Sagsøgerne i hovedsagen har endelig gjort gældende, at den selskabsskat, der kan fradrages, skal beregnes på grundlag af den skat, som det udloddende selskab abstrakt set skylder, og som hviler direkte eller indirekte på det udloddede udbytte. I denne forbindelse må fradragsbeløbet på ingen måde begrænses til aktionærens indkomstskattetilsvar som følge af det oppebårne udbytte.

B — *Andet præjudicielle spørgsmål*

28. Med sit andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om og i

givet fald på hvilke betingelser det som en betingelse for, at der kan ske fradrag af selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, kan forlanges, at der fremlægges en selskabsskatteattest i overensstemmelse med en officiel model, som det i lovgivningen er bestemt skal anvendes for at selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører indenlandsk udbytte, kan fradrages i aktionærens indkomstskattetilsvar.

29. Ved besvarelsen af det andre præjudicielle spørgsmål om, hvorvidt det kan kræves, at den skattepligtige fremlægger en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., når der er tale om udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skal der efter Kommissionens opfattelse sondres mellem på den ene side, hvilke beviser der som sådant er nødvendige, og på den anden side de detaljerede bestemmelser i KStG's § 44 f. Normalt forpligter EU-retten ikke medlemsstaterne til at indrømme skattefordele, hvis der ikke fremlægges den nødvendige dokumentation. Dette betyder imidlertid ikke, at en medlemsstat i en situation som den, tvisten vedrører, frit kan bestemme, hvilke former der skal overholdes, og hvilke midler der skal anvendes ved bevisførelsen. Medlemsstaten skal derimod begrænse sig til at kræve det, der faktisk er nødvendigt, henset til formålet med den relevante nationale forskrift, og som derfor opfylder de berettigede informationshensyn. På baggrund heraf kan den berørte medlemsstat ikke forlange, at samtlige relevante informationer fremgår af et standarddokument, som selskabet har udfyldt, og som svarer nøjagtigt til modellen i KStG's § 44. Det må være tilstrækkeligt, at den relevante dokumentation og informationer forelægges skatteforvaltningen i en form, som denne kan anvende. Den berørte medlemsstat kan desuden ikke forlange, at der fremlægges bestemte informationer og dokumenter, når det står fast, at disse ikke er relevante i det konkrete tilfælde. Et sådant krav ville også være uforholdsmæssigt.

30. Den tyske regering mener, at det hverken strider mod artikel 56 EF og 58 EF eller mod ækvivalens- og effektivitetsprincippet, hvis det kræves, at en skattepligtig, der vil påberåbe sig en skattegodtgørelse, skal fremlægge en skatteattest eller beviser af samme værdi for den udenlandske selskabsskat. Selv om denne påvisning ikke nødvendigvis skal foretages efter en bestemt model, kan der som grundlag for fradraget principielt kun accepteres et bevis, der på klar og verificerbar vis giver oplysning om den reelle selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører det oppebårne udbytte. I øvrigt er skattemyndighederne ikke forpligtet til at gøre brug af de muligheder for grænseoverskridende gensidig bistand mellem myndighederne, der gives i direktiv 77/799, for derved at supplere de manglende angivelser og beviser fra den skattepligtige.

31. Med hensyn til det andet spørgsmål har den sagsøgte i hovedsagen i sit skriftlige indlæg fremført, at hverken artikel 56 EF og 58 EF eller effektivitetsprincippet og princippet om den effektive virkning er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter det med henblik på fradrag i indkomstskatten for selskabsskat, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, kræves, at der fremlægges en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f. Adspurgt herom under den mundtlige forhandling ændrede den sagsøgte i hovedsagen imidlertid sin opfattelse og tilsluttede sig i sidste ende Kommissionens holdning.

32. Sagsøgerne i hovedsagen har endelig gjort gældende, at det ikke må gøres til en forudsætning for at kunne fradrage en selskabsskattebyrde, der vedrører udenlandsk udbytte, at der fremlægges en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f.

C — *Tredje præjudicielle spørgsmål*

33. Med sit tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret afklaret, om artikel 56 og 58 EF pålægger en national ret pligt til at fastsætte størrelsen af selskabsskatten, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skønsmæssigt, hvis det ikke kan lade sig gøre at fremlægge en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., og den faktisk betalte selskabsskat ikke kan fastslås. Den forelæggende ret spørger desuden, om der i forbindelse med dette skøn i givet fald også skal tages hensyn til en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led.

34. Efter Kommissionens opfattelse kan der som følge af EU-retten gælde en pligt til skønsmæssigt at fastsætte størrelsen af selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra selskaber fra andre EU-medlemsstater, sammenholdt med generelle nationale bestemmelser om skønsmæssig fastsættelse af beskatningsgrundlag. En sådan pligt består i det omfang en skattepligtig i en lignende rent national situation ligeledes ville kunne opnå, at der foretages et skøn. Uanset om der eksisterer sådanne nationale bestemmelser om skønsudøvelse, skal skattemyndigheden i henhold til artikel 56 EF dog altid fradrage en sådan skattebyrde i tidligere led i det omfang, den skattepligtige har ført tilstrækkeligt bevis for skattebyrden, selv hvis det nøjagtige omfang af skattebyrden i tidligere led ikke kan fastslås.

35. Hvad angår spørgsmålet om hensyntagen til en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte fra selskaber fra andre EU-medlemsstater, har Kommissionen gjort gældende, at en skattepligtig aktionær i henhold til artikel 56 EF har krav på, at der tages hensyn til en skattebyrde i tidligere led, der påhviler datterselskaber til det udloddende selskab, såfremt en skattepligtig også kan opnå fradrag for en sådan skattebyrde, når der er tale om udbytte fra indenlandske selskaber.

36. Den tyske regering har for det første gjort gældende, at der ikke skal tages hensyn til en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, da det dagældende tyske selskabsskattesystem var indrettet med henblik på at undgå den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte på det næste, højere selskabsdeltagerniveau. Der kan udelukkende ske fradrag for selskabsskat, der påhviler det udloddende selskab. Herudover kan der altid kun ske fradrag for selskabsskat, der vedrører udbytte fra indenlandske virksomheder, i aktionærens indkomstskat, såfremt der fremlægges en selskabsskatteattest. Selskabsskat, som en aktionær skal betale i udlandet, kan således kun fradrages i dennes indkomstskat, hvis

aktionæren fremlægger disse beviser, hvoraf man klart og på forståelig vis kan aflæse, hvilket beløb der faktisk skyldes i selskabsskat.

37. Den sagsøgte i hovedsagen er også af den opfattelse, at det er udelukket at tage hensyn til en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat. Som bevis for en indirekte skattebyrde er det altid nødvendigt at fremlægge en selskabsskatteattest, også når der er tale om grænseoverskridende transaktioner. Spørgsmålet, om de nationale skattemyndigheder, der beskatter udbyttemodtager, er forpligtet i henhold til direktiv 77/799 til at henvende sig til myndighederne i den anden medlemsstat for at indhente de manglende oplysninger, skal besvares benægtende.

38. Sagsøgerne i hovedsagen har endelig gjort gældende, at der kan udøves et skøn for så vidt angår selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra udenlandske selskaber, som ikke kan fastslås. Man skal i denne forbindelse også tage hensyn til en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led.

D — *Fjerde præjudicielle spørgsmål*

39. Med sit fjerde præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret dels oplyst, om en fortolkning af AO's § 175, i den affattelse, der var gældende indtil den 28. oktober 2004, og hvorefter en indkomstskatteansættelse, der allerede er endelig, kan berigtiges, såfremt der efterfølgende fremlægges en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., mens det er udelukket at foretage en sådan berigtigelse på grundlag af udenlandske erklæringer eller attester, der ikke opfylder de formelle krav i KStG's § 44 f., er forenelig med EU-retten (spørgsmål 4b). Den forelæggende ret ønsker dels oplyst, om det forhold, at den i AO's § 175 indrømmede mulighed for at berigtige endelige inkomstskatteansættelser er bortfaldet med tilbagevirkende kraft, er foreneligt med EU-retten (spørgsmål 4a).

40. Efter Kommissionens opfattelse er AO's § 175 en processuel bestemmelse, der følgelig skal opfylde ækvivalensprincippet. Herefter er en national lovgivning som AO's § 175 uforenelig med EU-retten, såfremt den ved udbytte fra indenlandske selskaber giver mulighed for at fradrage selskabsskat erlagt i tidligere led — også efter, at den pågældende indkomstskatteansættelse er blevet endelig — ved at der efterfølgende fremlægges en selskabsskatteattest, der viser, at der består et krav på fradrag for skattebyrden, mens lovgivningen ikke indrømmer mulighed for at foretage den samme berigtigelse af endelige indkomstskatteansættelser, når der er tale om udbytte fra

selskaber fra andre EU-medlemsstater, selv hvis det godtgøres, at der består en fradragsret, ved at der efterfølgende fremlægges andre egnede dokumenter.

41. EU-retten er desuden til hinder for den ændring med tilbagevirkende kraft af AO's § 175, som den forelæggende ret har gjort rede for, såfremt en sådan ændring medfører, at den efterfølgende fremlæggelse af de dokumenter, der er nødvendige for at fradrage erlagt selskabsskat, ikke længere kan føre til en berigtigelse af endelige indkomstskatteansættelser for så vidt angår udbytte fra en anden EU-medlemsstat, uden at der fastsættes en overgangsperiode med en rimelig frist, inden for hvilken denne dokumentation kan indgives med henblik på fradrag.

42. Den tyske regering og den sagsøgte i hovedsagen har gjort gældende, at en national lovgivning, hvorefter en efterfølgende fremlæggelse af en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f. danner det procesretlige grundlag for at berigtige endelige indkomstskatteansættelser, mens en sådan berigtigelse, når der efterfølgende fremlægges udenlandske attester eller erklæringer, der ikke opfylder de formelle krav i KStG's § 44 f., er udelukket, uden videre er forenelig med EU-retten. Desuden er ophævelsen af denne ordning med tilbagevirkende kraft under de særlige betingelser i hovedsagen også forenelig med EU-retten, selv hvis det procesretlige grundlag for et efterfølgende fradrag for selskabsskat fra en anden EU-medlemsstat herved måtte bortfalde med tilbagevirkende kraft, og uden at der fastsættes en overgangsordning. Der må herved navnlig tages hensyn til, at den skattelovgivning, der tidsmæssigt finder anvendelse i hovedsagen på spørgsmålet om fradrag for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte — en ordning, hvor der blev givet fuldt fradrag (det såkaldte »Vollanrechnungsverfahren«) — kun gjaldt indtil 2001. Det er derfor EU-retligt set uproblematisk, at den tyske lovgiver næsten fire år efter, at denne ordning med adgang til fuldt fradrag blev ophævet, indførte ændringer, der også påvirker dette system.

43. Ifølge sagsøgerne i hovedsagen er den afgørende faktor for besvarelsen af det fjerde præjudicielle spørgsmål, at Forbundsrepublikken Tyskland indtil nu ikke har stillet nogen officiel selskabsskatteattest for udenlandsk udbytte til rådighed. Da Forbundsrepublikken Tyskland har fastholdt, at der skal fremlægges en sådan attest for at kunne fradrage selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, ville det i praksis blive umuligt eller uforholdsmæssigt svært at gennemføre de rettigheder, som EU-retten indrømmer, hvis man fastlagde overgangsfristen til ændring af AO's § 175 således, at det forhold, at der fremlægges en selskabsskatteattest i overensstemmelse med en officiel model for udenlandsk udbytte, ikke mere kunne føre til en berigtigelse af endelige indkomstskatteansættelser, allerede inden der blev stillet en sådan attest til rådighed.

VI — Retlig bedømmelse

A — *Indledende bemærkninger*

44. De fire præjudicielle spørgsmål, der skal besvares i den foreliggende sag, er formuleret således, at de henviser til forskellige nationale skatteregler og er således meget teknisk formuleret. For bedre at kunne forstå spørgsmålene bør man efter min opfattelse kort beskrive den skatteretlige baggrund for dem. Dette gør det desuden muligt at begrænse de præjudicielle spørgsmål til den kerne, der er relevant i EU-retlig henseende.

45. Hovedsagen vedrører spørgsmålet om beskatning af udbytte, som ubegrænset skattepligtige kapitalselskaber udlodder til de aktionære i selskaberne, der er indkomstskattepligtige i Forbundsrepublikken Tyskland. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af de erklæringer, som parterne har indgivet, at indenlandsk udbytte i henhold til den nationale lovgivning, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, anses for at være ydet af den egenkapital, som sådanne selskaber må anvende til udlodninger. Inden udbyttet udloddes, beskattes det som udgangspunkt med den selskabsskat, som påhviler selskabet, og efter at det er udloddet til de indkomstskattepligtige aktionærer, er det undergivet indkomstskat.

46. For at undgå dobbeltbeskatning af sådant udbytte, indeholder den tyske skattelovgivning, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, en kompleks ordning, hvorefter den selskabsskat, der vedrører det udloddede udbytte, refunderes de indkomstskattepligtige aktionærer i form af en indkomstskattegodtgørelse på 3/7 af bruttoudbyttet [9].

47. Et vigtigt kendetegn ved denne fradragsordning er, at de variable selskabsskattesatser, der finder anvendelse på den egenkapital, som må benyttes til udlodninger, tilpasses den faste indkomstskattegodtgørelse på 3/7 af bruttoudbyttet. Dette følger grundlæggende af, at der i tilfælde af en udlodning af udbytte enten sker en forhøjelse med eller en nedsættelse svarende til den selskabsskat, der allerede er blevet opkrævet af denne udlodning, således at man som resultat opnår en selskabsskattemæssig »udlodningsbyrde« på 30 % af bruttoudbyttet. Visse elementer af de udlodninger, der er fritaget for selskabsskat, er imidlertid undtaget fra oparbejdelse af denne »udlodningsbyrde« og vedbliver derfor i sidste ende at være fritaget for selskabsskat. Hvis der udloddes sådan egenkapital, der ikke beskattes, gives der i princippet ikke aktionærerne nogen skattegodtgørelse i

9 — I sidste ende medfører dette fradrag, at den selskabsskat, der vedrører udbyttet, behandles som forlods betalt indkomstskat fra aktionæren, der skal medregnes i fuldt omfang ved beskatningen af dennes indkomst. Jf. herom J. Mössner, »Rückgewähr europarechtswidrig erhobener Steuern«, i *Europa im Wandel: Festschrift für Hans-Werner Rengeling*, Köln, 2008, s. 339 og 341 f. Det er en del af dette system, at indkomstskattegodtgørelsen indordnes som indtægter, der er undergivet indkomstskat. Jf. herom D. Gosch, »Anrechnung ausländischer Steuern nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache »Manninen« trotz Bestandskraft?«, DStR 2004, s. 1988, s. 1989.

indkomstskattetilsvaret. Dermed svarer selskabsskattefradraget på 3/7 af udbyttet i reglen til den selskabsskat, som det udloddende selskab faktisk har betalt [10].

48. For at gøre det muligt for det skattekontor, som aktionæren hører under, at fastslå den nøjagtige størrelse af indkomstskattegodtgørelsen, er aktionærerne forpligtede til at indgive en selskabsskatteattest, der skal udstedes af det udloddende selskab i overensstemmelse med en officiel model. På grundlag af denne attest kan man fastslå den effektive selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører det udloddede udbytte. Hvis denne selskabsskatteattest ikke fremlægges, er det i henhold til loven udelukket at foretage fradrag for den selskabsskat, der hviler på udbyttet.

49. Endelig er det et yderligere kendetegn ved denne ordning, at fradraget for den skyldige selskabsskat foretages uanset om skatten faktisk er blevet betalt. I henhold til den forelæggende rets redegørelse medfører den tyske skatteordning imidlertid i praksis normalt, at selskabsskattefradraget på 3/7 af bruttoudbyttet svarer til den selskabsskat, som det udloddende selskab faktisk har betalt.

B — *Første præjudicielle spørgsmål*

50. Med sit første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om fradraget for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skal eller kan foretages i aktionærernes indkomstskattetilsvar i form af en godtgørelse svarende til den brøkdel på 3/7 af bruttoudbyttet, som gælder for indenlandsk udbytte, når den effektive selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører dette udbytte fra en anden EU-medlemsstat, ikke kan fastslås og følgelig kan tænkes at være større end den faste udlodningsskattebyrde på 30 %, der vedrører indenlandsk udbytte.

51. Ved besvarelsen af dette spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at Domstolen

10 — Den forelæggende ret skildrer dette udtrykkeligt i sin forelæggelseskendelse, s. 30 og 43. I det omfang sagsøgerne i hovedsagen i deres skriftlige indlæg og under den mundtlige forhandling har suppleret eller bestridt disse konstateringer fra den forelæggende ret, skal det bemærkes, at Domstolen inden for rammerne af fordelingen af kompetencerne mellem Unionens og medlemsstaternes retsinstanser hvad angår de faktiske omstændigheder og de retlige rammer, som de præjudicielle spørgsmål angår, i procesretlig henseende principielt skal holde sig til den fortolkning, som den forelæggende ret har beskrevet for den. Jf. dom af 8.9.2010, sag C-409/06, Winner Wetten, Sml. I, s. 8015, præmis 35, af 27.10.2009, sag C-115/08, ČEZ, Sml. I, s. 10265, præmis 57, af 2.10.2008, sag C-360/06, Heinrich Bauer Verlag, Sml. I, s. 7333, præmis 15, og af 29.4.2004, forenede sager C-482/01 og C-493/01, Orfanopoulos og Oliveri, Sml. I, s. 5257, præmis 42.

i Meilicke-dommen [11] fastslog, at artikel 56 EF og 58 EF er til hinder for en skattelovgivning, hvorefter en aktionær, som er fuldt skattepligtig i Forbundsrepublikken Tyskland, har ret til en godtgørelse for skat ved udlodning af udbytte fra et kapitalselskab, beregnet på grundlag af den skattesats, der gælder for selskabsskat af udloddet overskud, når det udloddende selskab er hjemmehørende i denne medlemsstat, men ikke når det nævnte selskab er hjemmehørende i en anden medlemsstat [12].

52. Det kan således udledes af Meilicke-dommen, at selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skal kunne fradrages på samme måde i den indkomstskat, der påhviler den skattepligtige aktionær, som selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører indenlandsk udbytte.

53. Denne pligt kan opfyldes ved anvendelse af flere forskellige skatteprocesretlige løsninger [13]. I forbindelse med sine spørgsmål går den forelæggende ret ud fra, at det system, hvorefter der indrømmes indkomstskattegodtgørelser for indenlandsk udbytte, også kan anvendes på udbytte fra en anden EU-medlemsstat. En sådan fremgangsmåde er i princippet forenelig med EU-retten.

54. Hvad angår indenlandsk udbytte undgås dobbeltbeskatning i det væsentlige ved, at selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte, udlignes gennem en indkomstskattegodtgørelse, hvis størrelse afhænger af den selskabsskattesats, der effektivt kan anvendes på de udloddede gevinster: Den »faste« indkomstskattegodtgørelse på 3/7 af det indenlandske bruttoudbytte svarer principielt til en effektiv selskabsskattebyrde i tidligere led på 30 % [14]. Heraf følger direkte, at der også ved indrømmelse af indkomstskattegodtgørelser, der gives med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af udlodninger af udbytte fra en anden EU-medlemsstat, må tages udgangspunkt i den effektive selskabsskattebyrde i

11 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

12 — I Meilicke-dommen bekræftede Domstolen sin egen faste praksis, hvorefter direkte beskatning ganske vist henhører under medlemsstaternes kompetence, men at denne kompetence dog skal udøves under overholdelse af EU-retten, jf. dom af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman und Dijkman-Lavaleije, Sml. I, s. 6649, præmis 20, af 3.6.2010, sag C-487/08, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4843, præmis 37, af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 34, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, og af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 19.

13 — Jf. dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, hvor Domstolen nåede til det resultat, at det er tilladt, at en medlemsstat, der forsøger at udelukke økonomisk dobbeltbeskatning ved indenlandsk udbytte på grundlag af et skattefritagelsessystem, opnår den påkrævede ligeværdige behandling af udenlandsk udbytte på grundlag af et system til fradrag for skat i tidligere led, såfremt skattesatsen for udenlandsk udbytte ikke er højere end for indenlandsk udbytte, og det beløb, der er betalt i udlandet, fradrages op til beløbet for den indenlandske skat. En nærmere analyse af det grundlæggende spørgsmål om en ligeværdig metode til skattefritagelse og -fradrag med henblik på at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte har generaladvokat Kokott foretaget i sit forslag til afgørelse af 11.11.2010 i de verserende forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo og Österreichsiche Salinenpunkt 15 ff.

14 — Jf. punkt 46 ff. i dette forslag til afgørelse.

tidligere led, der vedrører dette udbytte. Udtrykket »effektiv selskabsskattebyrde« må i denne forbindelse forstås som den selskabsskat, som det udloddende selskab faktisk har betalt eller skal betale for udlodningerne af udbytte.

55. Såfremt den effektive selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, udgør 30 % eller derunder, følger det af disse overvejelser, at en indkomstskattegodtgørelse skal indrømmes svarende til denne skattebyrde i tidligere led. Hvis der påvises en selskabsskattebyrde på 20 % i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, er det derfor tilstrækkeligt, hvis der indrømmes de indkomstskattepligtige aktionærer en indkomstskattegodtgørelse på 2/8 af bruttoudbyttet. En påvist selskabsskattebyrde i tidligere led på 25 % må udlignes med en indkomstskattegodtgørelse på 25/75 af bruttoudbyttet.

56. På baggrund heraf giver først en påvist effektiv selskabsskattebyrde på 30 % de indkomstskattepligtige modtagere af udbytte fra en anden EU-medlemsstat et EU-retligt krav på at modtage en indkomstskattegodtgørelse på 3/7 af bruttoudbyttet, der nominelt svarer til den indenlandske ordning. Dette er også logisk, for kapitalens frie bevægelighed kræver ikke, at udbytte fra udenlandske virksomheder stilles bedre end udbytte fra indenlandske virksomheder i skatteretlig henseende.

57. Kapitalens frie bevægelighed forbyder imidlertid heller ikke, at udbytte fra virksomheder i andre EU-medlemsstater stilles bedre, og dette bevirker, at det i et tilfælde, hvor selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, udgør 30 % eller derunder, i sidste instans både vil skulle anses for at være i overensstemmelse med EU-retten i tilfælde af, at der gives en indkomstskattegodtgørelse »svarende til« denne skattebyrde i tidligere led og netop i tilfælde af, at der indrømmes et fast fradrag på 3/7 af det udloddede udbytte.

58. Den situation, at den påviste effektive selskabsbeskatningsbyrde i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, overstiger 30 %, må imidlertid betragtes mere nuanceret.

59. Inden for rammerne af en undersøgelse, der ensidigt fokuserer på virkningerne af de grundlæggende friheder, kunne det fremføres, at indkomstskattegodtgørelsen på 3/7 af det indenlandske udbytte i princippet altid svarer til selskabsskat erlagt i tidligere led på 30 %, således at selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører indenlandsk udbytte, fradrages i indkomstskatten, uden at der anvendes nogen retlig maksimumsgrænse. Heraf kunne man atter slutte, at der heller ikke må gælde nogen retlig maksimumsgrænse for fradrag for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat. Hvis man følger denne logik, ville en effektiv selskabsskattebyrde i tidligere led på 40 %, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, EU-retligt set give de indkomstskattepligtige udbyttemodtagere ret til at opnå en

indkomstskattegodtgørelse på 4/6 af dette udbytte [15].

60. Ved en sådan konklusion ville man imidlertid underkende, at det tyske skattefradragssystem i sidste instans beror på den beslutning, som Forbundsrepublikken Tyskland under udøvelse af sin skattesuverænitet har truffet om at skabe en ens selskabsskattemæssig udlodningsbyrde på 30 % på egenkapital, der er benyttet til udlodning af udbytte. Da den indkomstskattegodtgørelse på 3/7 af det udloddede udbytte, som indrømmes aktionærerne, i sidste instans har til formål at udligne den selskabsskat, der hviler på udlodningen af udbytte, er indkomstskattegodtgørelsen udtryk for en videreførelse af Forbundsrepublikken Tysklands grundlæggende beslutning om at underkaste udlodninger af udbytte en ens selskabsskattesats på 30 %.

61. Hvis Forbundsrepublikken Tyskland derefter var forpligtet til også at udligne selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, i et omfang, der overstiger skattesatsen på 30 %, ville dette betyde, at denne stat var nødt til at ophæve selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, i et større omfang, end hvad der gælder for indenlandsk selskabsskat. Dette ville i sidste instans medføre, at Forbundsrepublikken Tyskland var forpligtet til indkomstskatteretligt at udligne følgerne af den beslutning, som en anden medlemsstat under udøvelse af sin skattesuverænitet har truffet om at belaste udlodning af udbytte med mere end 30 % i selskabsskat.

62. Der kan ikke udledes en så vidtrækkende pligt af de grundlæggende friheder. Hvis udbytte fra en anden EU-medlemsstat blev pålagt selskabsskat på over 30 %, har en aktionær, der er indkomstskattepligtig i indlandet, EU-retligt set således kun et krav på indrømmelse af en indkomstskattegodtgørelse på 3/7 af denne udlodning af udbytte. De forskelle angående det indkomstskattemæssige fradrag af denne skattebyrde i tidligere led, der fremkommer, når man sammenligner med indenlandsk udbytte, skal i denne forbindelse indordnes som ulemper, der skyldes forskellene mellem selskabsskattereglerne i de berørte medlemsstater. Henset til de beføjelser, som medlemsstaterne stadig har for så vidt angår direkte beskatning [16], må de berørte

15 — Dette fremføres f.eks. af G. Stuhrmann, § 36 EStG, punkt 29a, i *Blümich – Kommentar EStG · KStG · GewStG* (red. B. Heuermann), Verlag Franz Vahlen, München, 106. supplement (maj 2010), ifølge hvilken Domstolens praksis skal fortolkes således, at den udenlandske selskabsskat skal fradrages efter den skattesats, der gælder i det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende. Herved kan der fremkomme et fradragsbeløb, der ligger under eller over 3/7 af bruttoudbyttet. Jf. i samme retning også J. Lüdicke, »Pending Cases Filed by German Courts I: The Meilicke, CLT-UFA, Keller Holding, Lasertec, Rewe Zentralfinanz, Ritter-Coulais, Kolumbus Container Services, and Stauffer Cases«, i Lang/Schuch/Staringer (red.), *ECJ: recent developments in direct taxation*, Wien, 2006, s. 113, s. 119.

16 — Jf. om Domstolens hensyntagen til de beføjelser, som medlemsstaterne har tilbage hvad angår direkte beskatning K. Lenaerts, »Die Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Besteuerung«, EuR 2009, s. 728, s. 737 ff.

skattepligtige i sidste instans affinde sig med sådanne ulemper [17].

63. I denne forbindelse skal der navnlig henvises til dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation [18], hvori Domstolen bl.a. skulle beskæftige sig med en national skatteordning til undgåelse af kædebeskatning af udbytte, der var udloddet til et hjemmehørende selskab. I henhold til denne ordning skulle der, når et hjemmehørende selskab betalte udbytte, ske en skattefritagelse for dette udbytte, og når et ikke-hjemmehørende selskab betalte udbytte ske en modregning af beskatningen i tidligere led. Ifølge Domstolen er et sådant system foreneligt med de grundlæggende friheder, såfremt for det første udbyttet af udenlandsk oprindelse ikke beskattes med en sats, der er højere end den sats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse og der for det andet undgås en kædebeskatning af udbytte af udenlandsk oprindelse, ved at modregne den skat, som det ikke-hjemmehørende udloddende selskab har betalt, i det beløb, som det hjemmehørende selskab, der modtager udbytte, skal betale i skat, op til det beløb, som denne skat udgør [19]. Hvad angår den konkrete gennemførelse af denne modregning anførte Domstolen derefter, at hvis det overskud, der ligger til grund for udbyttet af udenlandsk oprindelse, er undergivet en skat i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, som er lavere end den skat, som opkræves af den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, skal den sidstnævnte medlemsstat således give en samlet skattegodtgørelse svarende til den skat, som det udloddende selskab har betalt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende. Hvis derimod dette udbytte er undergivet en skat i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, som er højere end den skat, som opkræves af den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, er den sidstnævnte medlemsstat kun forpligtet til at give en skattegodtgørelse op til det beløb, som det udbyttemodtagende selskab skal betale i selskabsskat [20].

64. Henset til den særlige sammenhæng, som hovedsagen indgik i, fastslog Domstolen i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation i sidste ende, at den pligt, der følger af de grundlæggende friheder til at undgå dobbeltbeskatning, ikke skal gå så vidt, at det hjemmehørende selskab, der modtager udenlandsk udbytte, også skal have godtgjort den skattebyrde i tidligere led, der overstiger det nationale skatteniveau. I denne sammenhæng skal der set ud fra et EU-retligt perspektiv blot undgås en dobbeltbeskatning

17 — Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokat Geelhoed i sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (dommen er nævnt ovenfor i fodnote 13), punkt 45, samt denne generaladvokats forslag til afgørelse af 23.2.2006 i sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, punkt 43 ff.

18 — Nævnt ovenfor i fodnote 13. Indholdsmæssigt blev dommen bekræftet i kendelse af 23.4.2008, sag C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Sml. I, s. 2875.

19 — Dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 48 ff.

20 — Dommen I sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 51 f.

i et omfang, der svarer til det indenlandske niveau [21].

65. Også i den foreliggende sag skal man efter min opfattelse gå ud fra, at den pligt, der følger af de frie kapitalbevægelser til at undgå dobbeltbeskatning af udbytte fra en anden EU-medlemsstat, ikke skal gå så langt, at en indkomstskattepligtig person i Tyskland, der modtager udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skal gives en skattegodtgørelse, som går videre end det ens niveau for den nationale selskabsskattebyrde i tidligere led og den modsvarende indkomstskattegodtgørelse.

66. På baggrund heraf når jeg til det resultat, at indkomstskattepligtige personer i Tyskland, der modtager udbytte fra en anden EU-medlemsstat, for hvilket den effektive selskabsskattebyrde i tidligere led overstiger 30 %, har krav på fradrag for denne byrde på op til et beløb svarende til den selskabsskattesats på 30 %, der gælder i indlandet. I et sådant tilfælde skal indrømmelsen af en indkomstskattegodtgørelse på 3/7 af udlodningen af udbytte følgelig anses for at være i overensstemmelse med EU-retten.

21 — Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse fremsat den 11.11.2010 i sagen Haribo og Österreichische Salinen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 153 ff.

67. Hvis Domstolen i modsætning til, hvad jeg foreslår, måtte nå til det resultat, at også en selskabsskattebyrde på over 30 % i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skal fradrages i fuldt omfang, ville det betyde, at en effektiv selskabsskattebyrde i tidligere led på 40 % fører til en indkomstskattegodtgørelse på 4/6 af udlodningen af udbytte; en skattebyrde på 50 % i tidligere led ville give ret til en godtgørelse på ½ af udlodningen af udbytte.

68. Henset til de alvorlige følger, som en sådan løsning kunne have, ville man også skulle undersøge, om en ubegrænset pligt til at indrømme fradrag for selskabsskat erlagt i tidligere led, der hidrører fra en anden EU-medlemsstat, undergraver sammenhængen i det nationale skattesystem, og hvilke konsekvenser dette i givet fald må medføre.

69. I denne sammenhæng ville man bl.a. skulle undersøge, om den fastsættelse af skattebyrden til 30 %, der vedrører udloddet indlandsk udbytte, som er sket i Tyskland, og den tilsvarende indkomstskattegodtgørelse på 3/7 af bruttoudbyttet normalt medfører, at denne godtgørelse er lavere end det indkomstskattetilsvar, som hidrører fra udbyttet. Hvis dette er tilfældet, ville man også i de konkrete sager om fradrag for selskabsskattebyrder i tidligere led, der stammer fra en anden EU-medlemsstat, altid skulle undersøge, om den indkomstskattegodtgørelse, der skal gives,

overstiger aktionærens indkomstskattetilsvar, som hidrører fra dette udbytte. I de tilfælde, hvor skattegodtgørelsen faktisk ville overstige dette skattetilsvar, ville dette muligvis påvirke sammenhængen i det tyske skattesystem. Da hensynet til at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem udgør en almindelig begrundelse [22], ville man så desuden skulle undersøge, om Forbundsrepublikken Tyskland i et sådant tilfælde bør have ret til at begrænse indkomstskattegodtgørelsen for udbytte fra en anden EU-medlemsstat til det indkomstskattebeløb, som påhviler aktionæren som følge af dette udbytte fra en anden EU-medlemsstat.

70. På grundlag af disse overvejelser når jeg til det resultat, at artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de i et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende kræver, at der indrømmes et fradrag for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, i aktionærens indkomstskattetilsvar, i form af en godtgørelse, der beregnes ud fra den effektive selskabsskattebyrde i tidligere led af dette udbytte. Dette fradrag skal dog ikke gå videre end den selskabsskattesats, som finder anvendelse på indenlandsk udbytte.

22 — I henhold til fast retspraksis kan nationale foranstaltninger, der begrænser de frie kapitalbevægelser, begrundes i de i artikel 58 EF nævnte hensyn eller i tvingende almene hensyn under forudsætning af, at de er egnede til at virkeliggøre det formål, som de forfølger, og ikke går videre end nødvendigt med henblik på at virkeliggøre dette formål; jf. Dommen i sagen Dijkman og Dijkman-Lavaleije, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 49. Jf. om kvalificeringen af udtrykket »hensynet til at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning« som et nødvendigt hensyn til almene interesser dom af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 43, Meilicke-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 26 ff., Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 42, og dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 21 ff.

C — *Andet præjudicielle spørgsmål*

71. Med sit andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst om, og i givet fald på hvilke betingelser, fradraget for den selskabsskat, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, i aktionærens indkomstskattetilsvar må gøres betinges af, at det udloddende selskab fremlægger en selskabsskatteattest i overensstemmelse med en lovbestemt model, når der også gælder en sådan fremlæggelsespligt som betingelse for at kunne fradrage selskabsskat, der vedrører indenlandsk udbytte.

72. Ved besvarelsen af dette spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at Domstolen i Meilicke-dommen konkluderede, at en aktionær, der er indkomstskattepligtig i Tyskland, og som modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat, i henhold artikel 56 EF og 58 EF og under hensyntagen til den nationale retsstilling på det relevante tidspunkt, skal indrømmes en indkomstskattegodtgørelse, der grundlæggende beregnes på grundlag af den selskabsskattesats, der gælder for de udloddede gevinster.

73. Gennemførelsen af denne ret for den berørte aktionær, der beror på EU-retten, forudsætter dog, at man kan fastslå den effektive selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbyttet i den medlemsstat, som det udloddende selskab er skattepligtigt i.

74. På baggrund heraf må det andet præjudicielle spørgsmål forstås således, at Domstolen anmodes om en afklaring af, hvorvidt en national procesretlig ordning, hvorefter selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, udelukkende kan påvises på grundlag af en selskabsskatteattest, som det udloddende selskab skal udarbejde i overensstemmelse med en særdeles detaljeret, lovbestemt model, er forenelig med EU-retten.

75. Dette spørgsmål skal besvares under hensyntagen til de principper om medlemsstaternes procesautonomi, som er udviklet i Domstolens praksis.

76. Det følger af denne retspraksis, at det, når der ikke findes EU-retlige bestemmelser på området, tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten 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 Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) [23].

77. I denne forbindelse er spørgsmålet navnlig, om kravet om fremlæggelse af en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f. til påvisning af den effektive skattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte, som stammer fra en anden EU-medlemsstat, ikke i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve den ret — som Unionens retsorden giver — til at fradrage denne skat erlagt i tidligere led i indkomstskatten, og kravet derfor tilsidesætter effektivitetsprincippet.

78. Selv om det i sidste instans påhviler den forelæggende ret at besvare dette spørgsmål, indeholder forelæggelsesafgørelsen en mængde indicier, der er tegn på, at kravet om fremlæggelse af en attest som omhandlet i KStG's § 44 f. til påvisning af den selskabsskat, der er erlagt i tidligere led, og som vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, højst sandsynligt tilsidesætter effektivitetsprincippet. Den forelæggende ret har nemlig udførligt gjort rede for, at selskabsskatteattesten som omhandlet i KStG's § 44 f. hænger uløseligt sammen med den komplicerede ordning om oparbejdelse af en skattebyrde på 30 % af bruttoudbyttet; en ordning der dog også gælder undtagelser til. Da selskabsskatteattesten grundlæggende genspejler denne komplicerede selskabsskatteordning, kan attesten normalt kun udstedes af virksomheder, der henhører under ordningen.

79. På baggrund af alle disse overvejelser skal det andet præjudicielle spørgsmål besvares således, at en national ordning, hvorefter en

23 — Dom af 8.7.2010, sag C-246/09, Bulicke, Sml. I, s. 7003, præmis 25, af 12.2.2008, sag C-2/06, Kempter, Sml. I, s. 411, præmis 57, af 7.6.2007, forenede sager C-222/05 - C-225/05, van der Weerd m.fl., Sml. I, s. 4233, præmis 28, og af 13.3.2007, sag C-432/05, Unibet, Sml. I, s. 2271, præmis 43.

indkomstskattemæssig godtgørelse af selskabsskat, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, altid er betinget af, at der fremlægges en attest som omhandlet i KStG's § 44 f. med henblik på at påvise denne skat erlagt i tidligere led, tilsidesætter effektivitetsprincippet, for så vidt dette krav i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at fradrage selskabsskat erlagt i tidligere led, der hidrører fra en anden EU-medlemsstat. Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om dette er tilfældet.

D — *Tredje præjudicielle spørgsmål*

80. Med sit tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om og i givet fald på hvilke betingelser artikel 56 EF og 58 EF kræver, at selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, såfremt beløbet herfor ikke kan fastslås, skal fastsættes skønsmæssigt. Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, om der i denne forbindelse i givet fald også skal tages hensyn til en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led.

81. Selv om den forelæggende ret med dette spørgsmål egentlig kun ønsker oplyst, om og i givet fald på hvilke betingelser og på hvilken måde, den skat, der vedrører udbytte fra virksomheder i andre EU-medlemsstater, skal eller bør fastsættes skønsmæssigt, er det efter min opfattelse for at kunne give et brugbart svar på anmodningen om en præjudiciel afgørelse nødvendigt inden for rammerne af undersøgelsen af dette spørgsmål at behandle problematikken om bevisbyrde og bevisbedømmelse som helhed i et tilfælde som det, hovedsagen vedrører. Den forelæggende ret har nemlig på forskellige steder i forelæggelsesafgørelsen udtrykt tvivl om flere aspekter angående bevisbyrden og bevisbedømmelsen i hovedsagen, og sagens parter har derfor udtalt sig om disse punkter. Desuden kan Domstolen, selv om den ikke har kompetence til selv at bedømme de faktiske omstændigheder i hovedsagen, give den forelæggende ret alle de nyttige henvisninger med henblik på de særlige forhold omkring de faktiske omstændigheder, der letter afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

82. Spørgsmålet om, hvorledes den indkomstskattepligtige og de nationale skattemyndigheder i et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende skal medvirke til at fastslå størrelsen af den effektive selskabsskat, der faktisk er erlagt af udbytte fra en anden EU-medlemsstat, samt spørgsmålet om den nationale rets rolle i forbindelse med tilvejebringelsen af beviser og bevisbedømmelsen, må besvares på grundlag af principperne om medlemsstaternes procesautonomi.

83. Som jeg allerede har redegjort for, skal princippet om medlemsstaternes procesautonomi forstås således, at det, når der ikke

findes EU-retlige bestemmelser på området, tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, såfremt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet overholdes [24].

84. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den indkomstskattepligtige aktionær skal påvise, at der er erlagt selskabsskat i tidligere led af indenlandsk udbytte samt størrelsen heraf, idet vedkommende fremlægger en selskabsskatteattest. Hvis aktionæren ikke kan fremlægge en sådan attest, indrømmes der ikke noget fradrag. Dermed bærer den skattepligtige i henhold til den tyske skatteordning ikke blot bevisbyrden, men også bevisførelsesrisikoen. Desuden har den skattepligtige principielt kun ét bevismiddel til rådighed, nemlig selskabsskatteattesten som omhandlet i KStG's § 44 f.

85. Som jeg allerede har præciseret ved besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål, ville kravet om fremlæggelse af en attest som omhandlet i KStG's § 44 f. til påvisning af selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, en tilsidesættelse af effektivitetsprincippet, for så vidt som det fastlås dette krav i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve den ret, som Unionens retsorden giver, til indkomstskatteretligt at fradrage denne selskabsskattebyrde i tidligere led [25]. Dette betyder imidlertid ikke, at den fordeling af bevisbyrde og bevisførelsesrisiko, der ligger til grund for den tyske skatteordning, *eo ipso* skal anses for at stride mod EU-retten, når de faktiske omstændigheder angår grænseoverskridende forhold.

86. Man må yderligere gå ud fra, at en ordning, hvorefter en aktionær, der er indkomstskattepligtig i indlandet, kun kan gøre selskabsskat, der er erlagt af udbytte fra en anden EU-medlemsstat, gældende, såfremt og i det omfang han også faktisk påviser den faktiske skattebyrde i tidligere led, er forenelig med effektivitetsprincippet. En sådan fordeling af bevisbyrden og bevisrisikoen til ulempe for den indkomstskattepligtige aktionær medfører nemlig ikke i sig selv, at det i praksis gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til fradrag for en selskabsskattebyrde, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat [26].

24 — Jf. punkt 76 i dette forslag til afgørelse.

25 — Jf. punkt 79 i dette forslag til afgørelse.

26 — Jf. dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, hvor Domstolen fastslog, at artikel 56 EF er til hinder for lovgivning i en medlemsstat, som med hensyn til gaver skænket til institutioner, der er anerkendt som almennyttige, kun indrømmer skattefradrag for gaver, der skænkes til institutioner etableret på det nationale område, uden at den skattepligtige gives mulighed for at godtgøre, at en gave ydet en institution, der er etableret i en anden medlemsstat, opfylder nævnte lovgivnings betingelser for at indrømme et sådant skattefradrag (præmis 72 og domskonklusionen). Domstolen har dog samtidig fremhævet, at selv om det viser sig at være vanskeligt at efterprøve de oplysninger, som den skattepligtige har fremlagt, er der intet til hinder for, at de berørte skattemyndigheder giver afslag på en ansøgning om et skattefradrag, hvis de beviser, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt skatteansættelse, ikke fremlægges (præmis 69). Jf. om sidstnævnte overvejelse dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 58 f., af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 95 ff., og af 30.1.2007, sag C-150/05, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 54.

87. Efter den forelæggende rets opfattelse vil en sådan fordeling af bevisbyrden og bevisførelsesrisikoen i et tilfælde som det, hovedsagen vedrører, imidlertid *de facto* medføre, at aktionærerne altid er udelukket fra at fradrage selskabsskatten [27]. Henset til den nederlandske og den danske selskabsskatteordning, der fandt anvendelse i de relevante år, er det nemlig i praksis enten umuligt eller kun ved at overvinde urimelige hyrder muligt at påvise den effektive selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører de relevante nederlandske og danske udlodninger af udbytte.

88. Efter min opfattelse er alle disse praktiske betænkeligheder, som den forelæggende ret har gjort opmærksom på med hensyn til, om en fradragsordning, hvorefter den indkomstskattepligtige aktionær både bærer bevisbyrden og bevisrisikoen hvad angår den selskabsskattebyrde, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, ikke i strid med EU-retten. De praktiske betænkeligheder beror nemlig på udformningen af den nederlandske og den danske selskabsskatteordning, der ifølge den forelæggende rets redegørelse gør det meget vanskeligt at fastslå den faktiske selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte. Da der inden for dette område af direkte beskatning ikke er sket nogen EU-retlig harmonisering, har medlemsstaterne imidlertid ret til ensidigt at fastlægge disse aspekter af deres selskabsskattesystemer under overholdelse af EU-retten. Eventuelle ulemper, som måtte opstå for aktionæren som følge af, at medlemsstaterne har udøvet deres kompetence uden at afstemme reglerne efter hinanden, er ikke udtryk for restriktioner, som er forbudt i henhold til primær ret, såfremt en sådan kompetenceudøvelse ikke indebærer en forskelsbehandling [28]. EU-retten pålægger ikke medlemsstaterne nogen selvstændig forpligtelse til også at afstemme deres nationale skattesystemer efter hinanden på områder, hvor de på det nuværende harmoniseringstrin kan bibeholde deres skatteautonomi [29].

89. Da den relevante tyske ordning om fordeling af bevisbyrde og bevisrisiko efter min opfattelse er forenelig med effektivitetsprincippet [30] og ikke i sig selv kan betragtes som forskelsbehandling af aktionærer i selskaber fra en anden EU-medlemsstat, skal den forelæggende rets betænkeligheder ved, om det er praktisk umuligt at påvise den effektive selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, som følge af den konkrete udformning af den danske og den nederlandske selskabsskatteordning, i sidste instans anses for ulemper

27 — Forelæggelseskendelse af 14.5.2009, s. 44.

28 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 56, hvor Domstolen for så vidt angår problematikken om udøvelse af beskatningskompetence uden afstemning med de andre medlemsstater udtrykkelig har præciseret, at ugunstige virkninger, som kan følge af, at forskellige medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden, i det omfang en sådan udøvelse ikke udgør forskelsbehandling, ikke udgør restriktioner, som er forbudt i henhold til traktaten. Jf. i denne retning også dom af 16.7.2009, sag C-128/08, Damseaux, Sml. I, s. 6823, præmis 27, af 20.5.2008, sag C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Sml. I, s. 3747, præmis 41, 42 og 47, og af 14.11.2006, sag C-513/04, Kerckhaert og Morres, Sml. I, s. 10967, præmis 19, 20 og 24.

29 — Jf. i denne sammenhæng dom af 23.10.2008, sag C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sml. I, s. 8061, præmis 50, af 28.2.2008, sag C-293/06, Deutsche Shell, Sml. I, s. 1129, præmis 43, og af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 51.

30 — Jf. punkt 86 i dette forslag til afgørelse.

for den indkomstskattepligtige aktionær, der på EU-rettens nuværende udviklingstrin ikke udgør forbudte restriktioner.

90. I hovedsagen er spørgsmålet desuden, om det kan udledes af direktiv 77/799, at bevisbyrden i grænseoverskridende tilfælde flyttes således, at den ikke skal løftes af de indkomstskattepligtige aktionærer men derimod af skattemyndighederne. Efter min opfattelse skal dette spørgsmål også besvares benægtende.

91. I henhold til fast retspraksis *kan* en medlemsstat påberåbe sig direktiv 77/799 med henblik på fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat at fremskaffe alle oplysninger, der er nødvendige for at sætte den i stand til at foretage en korrekt ansættelse af størrelsen af de skatter, der er omfattet af direktivet [31]. I denne forbindelse bestemmer artikel 2, stk. 1, i dette direktiv bl.a., at en medlemsstats kompetente skattemyndigheder *kan* anmode en anden medlemsstats kompetente myndighed om at meddele de oplysninger, som de ikke selv har adgang til. Efter Domstolens opfattelse viser anvendelsen af ordet »kan« i denne sammenhæng, at myndighederne har mulighed for at anmode den kompetente myndighed i en anden medlemsstat om oplysninger, men ikke er forpligtet hertil. Det tilkommer den enkelte medlemsstat at vurdere de særlige tilfælde, hvor der mangler oplysninger om transaktioner, som er foretaget af skattepligtige etableret på dennes område, og at afgøre, om disse tilfælde gør det berettiget at anmode en anden medlemsstat om oplysninger [32].

92. Inden for rammerne af deres afgørelse af, om de vil anmode en anden medlemsstats myndigheder om bistand i henhold til direktiv 77/799, skal medlemsstaterne dog altid overholde ækvivalensprincippet. Såfremt de nationale myndigheder, der har kompetence til at opkræve indkomstskat af indenlandske udlodninger af udbytte, efter sædvanlig praksis anmoder de myndigheder, der har kompetence til at opkræve selskabsskat af de udloddede gevinster, om oplysninger, når der af en eller anden grund er tvivl om størrelsen af selskabsskat erlagt i tidligere led, fordrer ækvivalensprincippet, at de myndigheder, der har kompetence til at opkræve indkomstskatten, også i tilfælde der har en grænseoverskridende karakter, i tilfælde af tvivl anmoder de myndigheder, der har kompetence til at opkræve selskabsskat i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, om oplysninger på grundlag af direktiv 77/799 om selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører det pågældende udbytte.

93. Hvad angår spørgsmålet om, hvilke bevismidler den indkomstskattepligtige aktionær skal bruge til at påvise den selskabsskattebyrde, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, har jeg allerede anført,

31 — ELISA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 92, og dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 52.

32 — Persche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 65, og dom af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 32.

at kravet om fremlæggelse af en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f. højst sandsynligt ikke er foreneligt med effektivitetsprincippet.

94. Effektivitetsprincippet kræver desuden, at den indkomstskattepligtige aktionær i et tilfælde som det, hovedsagen vedrører, procesretligt gives mulighed for også faktisk at føre dette bevis [33].

95. Spørgsmålet om, hvilke beviser der på baggrund heraf må godkendes i et tilfælde som det, hovedsagen vedrører, kan ikke besvares abstrakt. Normalt må man dog nok gå ud fra, at bevisførelsen gøres uforholdsmæssigt vanskelig for en aktionær i et selskab, der er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat, hvis man aldrig godkender de erklæringer eller attester, som denne virksomhed har udstedt, som bevismiddel. Administrative problemer for skattemyndigheden ved verifikation af udenlandske bevismidler er i denne forbindelse ikke et tilstrækkeligt argument for at afvise sådanne bevismidler på forhånd [34]. Medlemsstaterne har dog ret til at fastholde, at der skal fremlægges holdbare beviser, som giver skattemyndighederne mulighed for i praksis at efterprøve tilstrækkeligt nøjagtigt, om og i givet fald i hvilken størrelsesorden der er betalt selskabsskat af udbytte fra det udloddende selskab, som stammer fra en anden EU-medlemsstat [35].

96. I denne sammenhæng er det i sidste ende de nationale retter, der skal bedømme beviserne, under overholdelse af effektivitets- og ækvivalensprincippet.

97. Den forelæggende rets spørgsmål om, hvorvidt og i bekræftende fald på hvilke betingelser artikel 56 EF og 58 EF kræver, at selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skal fastsættes skønsmæssigt, når den ikke kan fastslås, kan også kun besvares fyldestgørende under hensyntagen til den nationale rets opgaver og kompetencer ved bevisbedømmelsen i lignende skattesager, der kun vedrører indenlandske forhold. En skønsmæssig ansættelse fra rettens side af selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, ville nemlig skulle foretages, hvis den nationale ret inden for rammerne af sin bevisbedømmelse i lignende

33 — Jf. i denne sammenhæng også dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 49, hvor Domstolen fremhævede, at en national ordning, som i et tilfælde, der har grænseoverskridende karakter, fuldstændig afskærer den skattepligtige fra at fremlægge de relevante beviser fra en anden EU-medlemsstat, der er nødvendige for at fastslå en skattefritagelse, ikke kan begrundes i hensynet til en effektiv skattekontrol som et nødvendigt hensyn til almene interesser.

34 — Jf. Persche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 55, og Centro di Musicologia Walter Stauffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 48.

35 — Jf. Persche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 54 og 60, Heinrich Bauer Verlag-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 41, dom af 25.10.2007, sag C-464/05, Geurts og Vogten, Sml. I, s. 9325, præmis 28, og ELISA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 95.

skattesager, der kun vedrører indenlandske forhold, ligeledes var forpligtet til at anslå en skattebyrde i tidligere led skønsmæssigt, når skattebyrden ikke kan fastslås konkret.

98. Såfremt den nationale ret i henhold til de relevante nationale skatteprocesretlige bestemmelser derimod ikke er forpligtet til at foretage sådanne skønsmæssige ansættelser, kan denne pligt heller ikke udledes af effektivitetsprincippet. Som jeg allerede har redegjort for [36], er en national ordning, hvorefter en aktionær, der er indkomstskattepligtig i indlandet, kun kan gøre en selskabsskattebyrde, der vedrører udbytte fra selskaber fra andre EU-medlemsstater, gældende, såfremt og i det omfang han også faktisk påviser den faktiske skattebyrde i tidligere led som sådan forenelig med effektivitetsprincippet. Heraf følger umiddelbart, at effektivitetsprincippet ikke kræver, at den nationale ret foretager en skønsmæssig ansættelse af selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, såfremt denne skattebyrde ikke kan påvises.

99. Spørgsmålet, om der inden for rammerne af fradraget for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, også skal tages hensyn til en indirekte skattebyrde, kan ikke besvares abstrakt. Som jeg allerede har redegjort for, skal Meilicke-dommen [37] forstås således, at man i et tilfælde som det, hovedsagen vedrører, principielt skal fradrage selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra Nederlandene og Danmark, på samme måde som det gælder for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra Tyskland [38]. På baggrund heraf skal der tages hensyn til en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte fra en EU-medlemsstat, ved fastlæggelsen af indkomstskattegodtgørelsens størrelse, hvis og i givet fald i det omfang også en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører indenlandsk udbytte, er bestemmende for størrelsen af den selskabsskattegodtgørelse, der indrømmes aktionærerne.

100. På baggrund af alle disse overvejelser skal det tredje præjudicielle spørgsmål besvares således, at det, når der ikke findes EU-retlige bestemmelser på området, tilkommer hver enkelt medlemsstat at fastsætte, hvilke regler om fordeling af bevisbyrde, bevisrisiko samt retternes bevisbedømmelse der skal gælde, når man fastslår selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat; medlemsstaterne skal i denne forbindelse dog overholde ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet. Effektivitetsprincippet forpligter ikke retterne til skønsmæssigt at ansætte selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, der ikke kan fastslås. En sådan pligt følger imidlertid af ækvivalensprincippet, såfremt en national ret i en lignende situation, som kun vedrører rent indenlandske forhold, ville være forpligtet til at foretage en sådan ansættelse. I det omfang en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører indenlandsk udbytte, er

36 — Jf. punkt 86 i dette forslag til afgørelse.

37 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

38 — Jf. punkt 52 i dette forslag til afgørelse.

bestemmende for størrelsen af den godtgørelse, der indrømmes aktionærerne, skal der også tages hensyn til en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat.

Dermed bortfaldt muligheden for at fravige indkomstskatteansættelsers retskraft ved en efterfølgende fremlæggelse af en selskabsskatteattest med tilbagevirkende kraft fra den 29. oktober 2004.

E — *Fjerde præjudicielle spørgsmål*

101. Ved sit fjerde præjudicielle spørgsmål lægger den forelæggende ret til grund, at indkomstskatteansættelsen for 1997 for Heinz Meilicke af 26. juli 2000 ikke indeholder noget forbehold om efterprøvelse, og at skatteansættelsen følgelig er blevet endelig. I henhold til AO's § 175, i den affattelse, der gjaldt indtil den 28. oktober 2004, kunne en sådan indkomstskatteansættelse berigtiges, selv om den var blevet endelig, hvis der indtrådte en begivenhed, som havde skattemæssig tilbagevirkende kraft (»rückwirkendes Ereignis«); en efterfølgende fremlæggelse af en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., skulle kvalificeres som en sådan begivenhed med tilbagevirkende kraft. I medfør af den tyske lov om gennemførelse af EU-direktiver af 8. december 2004 [39] (herefter »ændringsloven af 8. december 2004«) blev AO's § 175 med virkning fra den 29. oktober 2004 uden overgangsfrist ændret således, at en efterfølgende udstedelse eller fremlæggelse af en attest eller bekræftelse ikke længere blev betragtet som en begivenhed med tilbagevirkende kraft.

102. For det tilfælde, at Domstolen måtte besvare det andet præjudicielle spørgsmål således, at det er lovligt, at et indkomstskattemæssigt fradrag for selskabsskat, der opkræves af udenlandsk udbytte, er betinget af, at der fremlægges en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., ønsker den forelæggende ret på den ene side oplyst, om ændringen af AO's § 175 med tilbagevirkende kraft er forenelig med EU-retten (spørgsmål 4a).

103. For det tilfælde, at Domstolen måtte besvare det andet præjudicielle spørgsmål således, at selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, også kan påvises med andre midler end ved fremlæggelse af en attest som omhandlet i KStG's § 44 f., ønsker den forelæggende ret på den anden side oplyst, om en fortolkning af AO's § 175, i den affattelse, der gjaldt indtil den 28. oktober 2008, hvorefter en indkomstskatteansættelse, der allerede er blevet endelig, kan berigtiges på grundlag af en fremlæggelse af en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., hvorimod det er udelukket at foretage en sådan berigtigelse på grundlag af erklæringer eller attester

39 — BGBl. I 2004 s. 3310.

vedrørende udbytte fra en anden EU-medlemsstat, som ikke opfylder de formelle krav i KStG's § 44 f., er forenelig med EU-retten (spørgsmål 4b).

104. Da det andet præjudicielle spørgsmål efter min opfattelse skal besvares således, at selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, også kan påvises med andre midler end ved fremlæggelse af en attest som omhandlet i KStG's § 44 f., skal jeg i det følgende først omtale spørgsmål 4b. På baggrund af denne undersøgelse tager jeg herefter stilling til problematikken i spørgsmål 4a om ændringen af AO's § 175 med tilbagevirkende kraft. Selv om spørgsmål 4a udtrykkelig kun blev stillet for det tilfælde, at den selskabsskattebyrde, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skal påvises ved, at der fremlægges en attest som omhandlet i KStG's § 44 f., er spørgsmålet også relevant, hvis beviset kan føres med andre midler.

1. Spørgsmål 4b

105. Spørgsmål 4b om, hvorvidt en national lovgivning, hvorefter en endelig indkomstskatteansættelse med henblik på fradrag[40] af den selskabsskat, der vedrører beskattet udbytte, når denne skattebyrde i tidligere led påvises ved, at der efterfølgende fremlægges en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., mens en sådan berigtigelse er udelukket ved en efterfølgende fremlæggelse af erklæringer eller attester angående selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, som ikke opfylder de formelle krav i KStG's § 44 f., er forenelig med EU-retten, skal også besvares på grundlag af principperne om medlemsstaternes procesautonomi.

106. Det skal i denne forbindelse indledningsvis bemærkes, at en ordning, hvorefter en efterfølgende berigtigelse af endelige indkomstskatteansættelser med henblik på fradrag for den selskabsskat, der er erlagt af udbyttet, kun er mulig hvad angår udbytte fra indenlandske selskaber og derimod ikke hvad angår udbytte fra selskaber i andre EU-medlemsstater, skal anses for at indebære en forskelsbehandling af udbytte fra en anden EU-medlemsstat og er således principielt

40 — Så vidt det kan ses, mener den forelæggende ret i denne forbindelse, at den bl.a. står over for det procesretlige problem, at et fradrag i indkomstskatten for den selskabsskat, der vedrører udbyttet, forudsætter, at den selskabsskat i tidligere led, som skal erstattes, beskattes af aktionæren som en indtægt, der er underlagt indkomstskat. For så vidt angår udlodninger af udbytte, der er omfattet af en endelig indkomstskatteansættelse, forudsætter dette, at denne ansættelse på trods af, at den er endelig, kan ændres med hensyn til beskatning af den selskabsskattebyrde i tidligere led, som skal fradrages.

forbudt [41]. På baggrund heraf må man gå ud fra, at Unionens retsorden i et tilfælde som det, hovedsagen vedrører, indrømmer indkomstskattepligtige modtagere af udbytte fra en anden EU-medlemsstat ret til en efterfølgende berigtigelse af den beskatning af det udbytte, som er fastslået i endelige indkomstskatteansættelser, såfremt indkomstskattepligtige modtagere af indenlandsk udbytte også kan anmode om en sådan efterfølgende berigtigelse.

107. I henhold til de principper, som er udviklet i Domstolens praksis vedrørende medlemsstaternes procesautonomi, tilkommer det, når der ikke findes EU-retlige bestemmelser på området, hver enkelt medlemsstat at fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af denne rettighed, såfremt man herved overholder ækvivalens- og effektivitetsprincippet [42]. I denne sammenhæng er spørgsmålet navnlig, om det strider mod effektivitetsprincippet at overføre kravet om efterfølgende fremlæggelse af en attest som omhandlet i KStG's § 44 f., der gælder hvad angår indenlandsk udbytte, til også at gælde for så vidt angår påvisning af selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat.

108. I sidste ende tilkommer det den forelæggende ret at besvare spørgsmålet om, hvorvidt effektivitetsprincippet eventuelt er tilsidesat. Forelæggelsesafgørelsen indeholder imidlertid en lang række indicier, der tyder på, at kravet om en efterfølgende fremlæggelse af en attest som omhandlet i KStG's § 44 f. til påvisning af selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, i denne forbindelse ville udgøre en tilsidesættelse af effektivitetsprincippet. Som jeg allerede har gjort rede for i forbindelse med besvarelsen af det andet præjudicielle spørgsmål, hænger selskabsskatteattesten som omhandlet i KStG's § 44 f. nemlig uløseligt sammen med den komplicerede ordning om oparbejdelse af en skattebyrde på 30 % af bruttoudbyttet, således at virksomheder fra andre EU-medlemsstater, der ikke er underlagt denne ordning, normalt heller ikke kan udarbejde en sådan attest [43].

109. Såfremt den forelæggende ret måtte konstatere, at effektivitetsprincippet er tilsidesat, kræver dette princip desuden, at den

41 — En sådan forskellig behandling af henholdsvis indenlandsk udbytte og udbytte fra en anden EU-medlemsstat kan følgelig kun anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis forskelsbehandlingen enten vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. dommen i sagen Kommission mod Spanien, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 47, dom af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 32, og Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 29). I det foreliggende tilfælde kan det ikke ses, at der foreligger nogen forhold, der kan medføre, at en efterfølgende berigtigelse af endelige indkomstskatteansættelser hvad angår udbytte fra indenlandske selskaber på den ene side og en efterfølgende berigtigelse hvad angår udbytte fra selskaber i andre EU-medlemsstater på den anden side skal betragtes som to forskellige situationer, der objektivt set ikke er sammenlignelige. Det kan desuden ikke ses, at der foreligger tvingende almene hensyn, der kan begrunde en forskellig behandling med hensyn til en efterfølgende berigtigelse af endelige indkomstskatteansættelser, når der er tale om henholdsvis indenlandsk udbytte og udbytte fra en anden EU-medlemsstat.

42 — Jf. punkt 76 i dette forslag til afgørelse.

43 — Jf. punkt 78 i dette forslag til afgørelse.

indkomstskattepligtige modtager af udbytte fra en anden EU-medlemsstat procesretligt gives muligheder for efterfølgende at føre bevis for den udenlandske selskabsskat erlagt i tidligere led med henblik på at opnå en berigtigelse af endelige indkomstskatteansættelser [44].

110. Spørgsmålet om, hvilke beviser der må godkendes i dette tilfælde, kan ikke besvares abstrakt. Normalt må man dog nok gå ud fra, at det gøres uforholdsmæssigt vanskeligt for en aktionær i et kapitalselskab, der er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat, hvis man i denne forbindelse aldrig godkender de erklæringer eller attester, som denne virksomhed har udstedt, som bevismiddel. Medlemsstaterne har dog ret til at fastholde, at der skal fremlægges holdbare beviser. Bevisbedømmelsen tilkommer atter de nationale retter, der skal overholde effektivitets- og ækvivalensprincippet [45].

111. På baggrund af alle disse overvejelser skal spørgsmål 4b besvares således, at en national ordning, hvorefter en berigtigelse af ansættelsen af den beskatning af udbytte fra indenlandske virksomheder og virksomheder fra andre EU-medlemsstater, som er fastslået i en endelig indkomstskatteansættelse, med henblik på fradrag for den selskabsskat, der er erlagt af dette udbytte, kun er mulig, hvis der fremlægges en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., tilsidesætter effektivitetsprincippet, såfremt det dermed i praksis gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at berigtige beskatningen af udbytte fra selskaber fra andre EU-medlemsstater. Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om dette er tilfældet.

2. Spørgsmål 4a

112. Med spørgsmål 4a ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om ændringen af en national skatteprocesretlig ordning, der medfører, at en berigtigelse af ansættelsen af den beskatning af udbytte fra indenlandske selskaber og selskaber fra andre EU-medlemsstater, som er fastsat i en endelig indkomstskatteansættelse på grundlag af en fremlæggelse af en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., udelukkes med tilbagevirkende kraft, strider mod EU-retten.

113. Henset til mit forslag til besvarelse af spørgsmål 4b, må den forelæggende rets henvisning til »fremlæggelse af en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f.« i denne forbindelse forstås som en henvisning til det EU-retligt konforme krav om fremlæggelse

44 — Jf. punkt 94 i dette forslag til afgørelse.
45 — Jf. punkt 95 i dette forslag til afgørelse.

af et »gyldigt bevis på selskabsskat erlagt i tidligere led«. Denne omformulering er nødvendig for at kunne besvare det præjudicielle spørgsmål på formålstjenlig vis.

114. Det skal desuden fremhæves, at den forelæggende ret ved formuleringen af dette præjudicielle spørgsmål udtrykkelig er gået ud fra, at den relevante lovændring er affattet så generelt, at den ikke kun tilsigter at afskære adgangen til fradrag for udenlandsk selskabsskat, og at den gælder ens for ikke-hjemmehørende og hjemmehørende skattepligtige. Der er ikke nogen klare oplysninger i sagsakterne, der er til hinder for denne bedømmelse fra den forelæggende ret.

115. Den forelæggende rets tvivl om, hvorvidt den ændring af den tyske skatteprocesret, der blev gennemført ved lov af 8. december 2004, og hvorefter det fra den 29. oktober 2004 og således med tilbagevirkende kraft blev udelukket at berigtige endelige indkomstskatteansættelser på grundlag af en efterfølgende fremlæggelse af gyldige beviser for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører indenlandsk udbytte og udbytte fra en anden EU-medlemsstat, skyldes, at indkomstskattepligtige modtagere af udbytte fra en anden EU-medlemsstat uden overgangsfrist har mistet den procesretlige mulighed, der eksisterede i henhold til den gamle retsstilling, og hvorefter de kunne gøre et krav om fradrag for selskabsskat af udbytte, gældende på trods af, at den relevante indkomstskatteansættelse var endelig.

116. Også dette præjudicielle spørgsmål skal besvares på grundlag af de principper, som Domstolen har udviklet om medlemsstaternes procesautonomi. Der skal i sidste instans tages stilling til, om man tilsidesatte effektivitetsprincippet i forbindelse med den ændring af tysk skatteprocesret, der blev gennemført ved lov af 8. december 2004.

117. I denne sammenhæng skal det indledningsvis bemærkes, at en national ordning, hvorefter skatteansættelser bliver endelige efter udløbet af en rimelig tidsperiode, principielt er forenelig med EU-retten, også hvis denne ordning måtte føre til, at tidligere indkomstskattefastsættelser efter udløbet af en vis tidsperiode ikke længere kan anfægtes, og de krav, der følger af EU-retten, følgelig afskæres.

118. Det skal i denne forbindelse på den ene side fremhæves, at en sådan ordning, hvorefter en afgørelse bliver endelig, har en karakter, der gør, at den medvirker til at skabe retssikkerhed, og at retssikkerhed i henhold til fast retspraksis anerkendes som et almindeligt retsprincip [46], som både beskytter de skattepligtige og skattemyndighederne. På den anden side skal der også henvises til Domstolens faste praksis, hvorefter det principielt er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes nationale rimelige, præklusive søgsmålsfrister, og udløbet af

46 — Jf. dom af 12.2.2008, sag C-2/06, Kempter, Sml. I, s. 411, præmis 37, og af 13.1.2004, sag C-453/00, Kühne, Sml. I, s. 837, præmis 24.

sådanne frister kan således også afskære muligheden for at udøve rettigheder og krav, der følger af EU-retten [47].

119. Her foreligger imidlertid det særlige spørgsmål, om en lovændring, hvorved en ordning til berigtigelse af endelige indkomstskatteansættelser, der også kan benyttes til en efterfølgende udøvelse af skattefradragskrav, som følger af EU-retten, ophæves med tilbagevirkende kraft, og uden at der er fastsat en overgangsperiode, er forenelig med effektivitetsprincippet.

120. Ved besvarelsen af dette spørgsmål skal man gå ud fra den netop nævnte konstatering af, at en national ordning, hvorefter skatteansættelser bliver endelige efter udløbet af en rimelig tidsfrist, principielt er forenelig med EU-retten. Heraf følger direkte, at også en lovændring, hvorved en national ordning, der på visse betingelser giver mulighed for at berigtige skatteansættelser, selv om de har fået retskraft, ændres og ophæves delvis, principielt er forenelig med EU-retten.

121. Effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning kræver imidlertid, at en sådan lovændring først træder i kraft efter udløbet af en rimelig overgangsfrist.

122. Hvad angår effektivitetsprincippet skal det i denne sammenhæng bemærkes, at nationale procedurer, der skal sikre beskyttelse af de rettigheder, som borgerne har i henhold til EU-retten, ikke må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve disse rettigheder. Hvis man ændrer skatteprocesretten på en sådan måde, at skærpelsen af bestemmelserne om skatteansættelsers retskraft betyder, at det er udelukket at gennemføre bestemte krav, der følger af EU-retten, uden at der samtidig fastsættes en overgangsfrist, bliver det herved uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve disse rettigheder, og i et sådant tilfælde må man derfor principielt fastslå, at effektivitetsprincippet er tilsidesat [48].

47 — Jf. Bulicke-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 23, præmis 36, dom af 15.4.2010, sag C-542/08, Barth, Sml. I, s. 3189, præmis 28 ff., af 29.10.2009, sag C-63/08, Pontin, Sml. I, s. 10467, præmis 48, og af 24.3.2009, sag C-445/06, Danske Slagterier, Sml. I, s. 2119, præmis 32.

48 — Jf. i denne forbindelse Domstolens praksis om ændring af nationale præklusive frister til tilbagesøgning af beløb, der er opkrævet i strid med EU-retten, dom af 24.9.2002, sag C-255/00, Grundig Italiana, Sml. I, s. 8003, præmis 35 ff., og af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 36 ff.

123. Hvad angår princippet om beskyttelse af den berettigede forventning har Domstolen desuden fastslået, at dette princip er til hinder for, at en ændring af den nationale lovgivning fratager en afgiftspligtig person en ret, som vedkommende før ændringen havde til at kræve tilbagebetaling af en afgift, der var opkrævet i strid med EU-retten [49].

124. Ændringsloven af 8. december 2004, der er relevant her, indeholder ikke nogen rimelig overgangsordning. Som følge af denne lovændring bortfaldt muligheden for at bryde indkomstskatteansættelsers retskraft ved en efterfølgende fremlæggelse af gyldige beviser på selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, fra den 29. oktober 2004. Derved fik indkomstskattepligtige aktionærer med tilbagevirkende kraft frataget muligheden for under anvendelse af de nationale bestemmelser, der havde været gyldige indtil da, at gøre en fradragsret gældende selvom de pågældende indkomstskatteansættelser var endelige. Da denne ændring af retsstillingen med tilbagevirkende kraft i praksis gør det umuligt at udøve rettigheder, der følger af EU-retten, er den i strid med effektivitetsprincippet. Lovændringen udgør samtidig en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

125. Det forhold, at der mangler en rimelig overgangsfrist i ændringsloven af 8. december 2004, medfører imidlertid ikke *eo ipso*, at den gamle ordning om berigtigelse af den beskatning af udbytte fra selskaber fra en anden EU-medlemsstat, som er fastslået i en endelig indkomstskatteansættelse, fortsat skal gælde i ubegrænset omfang [50]. En sådan retsfølge ville gå videre end målet om at sikre en effektiv retsbeskyttelse og derfor tilsidesætte det generelle retsprincip om forholdsmæssighed.

126. På baggrund heraf kræver effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning i et tilfælde som det, hovedsagen vedrører, at der fastsættes en overgangsfrist til ikrafttræden af ændringsloven af 8. december 2004, inden for hvilken indkomstskattepligtige aktionærer på grundlag af gyldige beviser for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, kan anmode om en berigtigelse af endelige indkomstskatteansættelser.

49 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 46.

50 — Jf. herom Grundig Italiana-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 41.

127. Denne overgangsfrist skal principielt fastsættes således, at de indkomstskattepligtige aktionærer, der oprindelig troede, at de kunne udøve deres ret til fradrag for en selskabsskattebyrde, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, uden tidsmæssig begrænsning, har tilstrækkelig lang tid til at gøre deres fradragsret gældende. De må under alle omstændigheder have mulighed for at forberede deres ansøgning uden det hastværk, der følger af, at de er forpligtet til at skynde sig, og som ikke har sammenhæng med de frister, som de oprindeligt kunne regne med [51].

128. Når overgangsfristen til at anvende de nye skatteprocesregler, der er tale om her, fastsættes konkret, skal der på den ene side tages hensyn til, at der indtil ændringsloven af 8. december 2004 ikke gjaldt nogen frist, inden for hvilken anmodningen om berigtigelse af en endelig indkomstskatteansættelse skulle fremsættes. På den anden side må man gå ud fra, at enkelte skattepligtige aktionære ikke uden videre kunne anmode de udloddende selskaber om et gyldigt bevis for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrørte udbytte fra en anden EU-medlemsstat, men at de først skulle foretage en vis opklaring over for selskaberne og overbevise dem om, at de skulle hjælpe med at tilvejebringe beviset.

129. På baggrund heraf når jeg til det resultat, at man for at sikre, at krav, som EU-retten indrømmer, kan gøres gældende på effektiv vis, idet man indrømmer de indkomstskattepligtige modtagere af udbytte fra en anden EU-medlemsstat, der optræder med fornøden omhu, ret til at opnå kendskab til ændringsloven af 8. december 2004 og den nye ordning og til at forberede og fremsætte deres anmodning om berigtigelse af de relevante endelige indkomstskatteansættelser på en måde, som ikke reducerer deres chancer for, at anmodningen tages til følge, fornuftigvis bør fastsætte en overgangsperiode på mindst 12 måneder.

130. På grundlag af alle disse overvejelser skal spørgsmål 4a besvares således, at ændringen af en national ordning, der medfører, at berigtigelsen af den beskatning af udbytte fra selskaber fra andre EU-medlemsstater, som er fastslået i en endelig indkomstskatteansættelse, på grundlag af en fremlæggelse af et gyldigt bevis for den selskabsskat, der vedrører dette udbytte, udelukkes med tilbagevirkende kraft og uden en overgangsfrist, hvorved der også udelukkes et fradrag for denne selskabsskattebyrde med tilbagevirkende kraft, tilsidesætter effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. For at en ordning som den i ændringsloven af 8. december 2004 kan træde i kraft, kræver de to principper, at der fastsættes en rimelig overgangsfrist, der ikke må være kortere end 12 måneder efter bekendtgørelse af denne lov.

51 — Grundig Italiana-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 38.

VII — Forslag til afgørelse

131. På grundlag af ovenstående overvejelser foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Finanzgericht Köln således:

»1) Artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de i et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende kræver, at der indrømmes et fradrag for selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, i aktionærens indkomstskattetilsvar, i form af en godtgørelse, der beregnes ud fra den effektive selskabsskattebyrde i tidligere led af dette udbytte. Dette fradrag skal dog ikke gå videre end den selskabsskattesats, som finder anvendelse på indenlandsk udbytte.

2) En national ordning, hvorefter en indkomstskattemæssig godtgørelse af selskabsskat, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, altid er betinget af, at der fremlægges en attest som omhandlet i KStG's § 44 f. med henblik på at påvise denne skat erlagt i tidligere led, tilsidesætter effektivitetsprincippet, for så vidt dette krav i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at fradrage selskabsskat erlagt i tidligere led, der hidrører fra en anden EU-medlemsstat. Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om dette er tilfældet.

3) Når der ikke findes EU-retlige bestemmelser på området, tilkommer hver enkelt medlemsstat at fastsætte, hvilke regler om fordeling af bevisbyrde, bevisrisiko samt retternes bevisbedømmelse der skal gælde, når man fastslår selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat; medlemsstaterne skal i denne forbindelse dog overholde ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet. Effektivitetsprincippet forpligter ikke retterne til skønsmæssigt

at ansætte selskabsskat erlagt i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat, der ikke kan fastslås. En sådan pligt følger imidlertid af ækvivalensprincippet, såfremt en national ret i en lignende situation, som kun vedrører rent indenlandske forhold, ville være forpligtet til at foretage en sådan ansættelse. I det omfang en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører indenlandsk udbytte, er bestemmende for størrelsen af den godtgørelse, der indrømmes aktionærerne, skal der også tages hensyn til en indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, der vedrører udbytte fra en anden EU-medlemsstat.

4) En national ordning, hvorefter en berigtigelse af ansættelsen af den beskatning af udbytte fra indenlandske virksomheder og virksomheder fra andre EU-medlemsstater, som er fastslået i en endelig indkomstskatteansættelse, med henblik på fradrag for den selskabsskat, der er erlagt af dette udbytte, kun er mulig, hvis der fremlægges en selskabsskatteattest som omhandlet i KStG's § 44 f., tilsidesætter effektivitetsprincippet, såfremt det dermed i praksis gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at berigtige beskatningen af udbytte fra selskaber fra andre EU-medlemsstater. Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om dette er tilfældet.

5) Ændringen af en national ordning, der medfører, at berigtigelsen af den beskatning af udbytte fra selskaber fra andre EU-medlemsstater, som er fastslået i en endelig indkomstskatteansættelse, på grundlag af en fremlæggelse af et gyldigt bevis på den selskabsskat, der vedrører dette udbytte, udelukkes med tilbagevirkende kraft og uden en overgangsfrist, hvorved der også udelukkes et fradrag for denne selskabsskattebyrde med tilbagevirkende kraft, tilsidesætter effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. For at en ordning som den i ændringsloven af 8. december 2004 kan træde i kraft, kræver de to principper, at der fastsættes en rimelig overgangsfrist, der ikke må være kortere end 12 måneder efter bekendtgørelse af denne lov.«