

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

30. juni 2011 \*

I sag C-262/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Köln (Tyskland) ved afgørelse af 14. maj 2009, indgået til Domstolen den 13. juli 2009, som berigtiget ved afgørelse af 10. august 2009, indgået til Domstolen den 7. september 2009, i sagen:

**Wienand Meilicke,**

**Heidi Christa Weyde,**

**Marina Stöffler**

mod

**Finanzamt Bonn-Innenstadt,**

har

\* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Ilešič, E. Levits (refererende dommer), M. Safjan og M. Berger,

generaladvokat: V. Trstenjak  
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 27. oktober 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde og Marina Stöffler ved Rechtsanwälte W. Meilicke og D. Rabback
- Finanzamt Bonn-Innenstadt ved Prozessbevollmächtigte G. Sasonow og F. Mlosch
- den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. januar 2011,

afsagt følgende

## **Dom**

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 EF og 58 EF, som med virkning fra den 1. december 2009 blev erstattet af artikel 63 TEUF og 65 TEUF.
  
- 2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag anlagt af Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde og Marina Stöffler, som arvinger efter Heinz Meilicke, der døde den 3. maj 1997, mod Finanzamt Bonn-Innenstadt (herefter »Finanzamt«) vedrørende beskatning af udbytte udloddet til den afdøde i årene 1995-1997 af selskaber med hjemsted i Danmark og Nederlandene.

## **Retsforskrifter**

### *Fællesskabsbestemmelser*

- 3 Artikel 56, stk. 1, EF i kapitel 4 med overskriften »Kapital og betalinger« i afsnit III med overskriften »Den frie bevægelighed for personer, tjenesteydelser og

kapital« i EF-traktatens tredje del vedrørende Det Europæiske Fællesskabs politikker bestemte:

»Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

4 Artikel 58, stk. 1, EF bestemte:

»Bestemmelserne i artikel 56 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

[...]«

5 Artikel 58, stk. 3, EF bestemte:

»De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 56.«

6 Artikel 2, stk. 1, i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15) bestemmer.

»1. En medlemsstats kompetente myndighed kan anmode en anden medlemsstats kompetente myndighed om at meddele de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger vedrørende enkeltsager. [...]«

*Gældende tysk ret i årene 1995-1997*

- 7 I henhold til §§ 1, 2 og 20 i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) af 7. september 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898), som ændret ved lov af 13. september 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1569, herefter »EStG«), skal udbytte, der udbetales til en person, som har bopæl i Tyskland og derfor er fuldt skattepligtig dér, beskattes i Tyskland som kapitalindkomst.
  
- 8 I henhold til § 27, stk. 1, i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat) af 11. marts 1991 (BGBl. 1991 I, s. 638), som ændret ved lov af 13. september 1993 (herefter »KStG«), pålægges udbytte, der udloddes af kapitalselskaber, som er fuldt selskabsskattepligtige i Tyskland, selskabsskat med 30%. Dette resulterer i udlodning af 70% af overskuddet før skat og en godtgørelse for selskabsskat på 30/70 eller 3/7 af det modtagne udbytte.
  
- 9 I henhold til EStG's § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3), som fortolket i lyset af Domstolens dom af 6. marts 2007, Meilicke m.fl. (sag C-292/04, Sml. I, s. 1835), finder denne godtgørelse for selskabsskat anvendelse på udbytte, der modtages fra kapitalselskaber, som er fuldt skattepligtige i Tyskland eller i en anden medlemsstat. Personer, der er fuldt indkomstskattepligtige i Tyskland, har derfor ret til den nævnte skattegodtgørelse, når de modtager udbytte fra tyske selskaber eller fra udenlandske selskaber.
  
- 10 I henhold til EStG's § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3), fjerde punktum, litra b), kan der bl.a. ikke foretages fradrag for selskabsskat, såfremt der ikke fremlægges en skatteattest som omhandlet i KStG's § 44 ff.

11 KStG's § 44 bestemmer:

»1. Hvis en ubegrænset skattepligtig enhed leverer ydelser af egne midler, der for aktionærerne svarer til indtægter i den i [EStG's] § 20, stk. 1, nr. 1) og 2), omhandlede forstand, er den forpligtet til, med forbehold af stk. 2, efter anmodning at give aktionærerne en attest indeholdende følgende angivelser på den rette officielle administrative formular:

1. aktionærens navn og adresse
2. ydelsens beløb
3. betalingsdatoen
4. det selskabsskattebeløb, der kan fradrages i medfør af [EStG's] § 36, stk. 2, nr. 3), første punktum
5. det selskabsskattebeløb, der skal modregnes i den i § 52 omhandlede forstand; det er tilstrækkeligt, at angivelsen henviser til en aktie, en andel eller en eneret til brug
6. beløbet for den ydelse, hvortil kapitalandelen i den i § 30, stk. 2, nr. 1), omhandlede forstand anses for anvendt
7. beløbet for den ydelse, hvortil kapitalandelen i den i § 30, stk. 2, nr. 4), omhandlede forstand anses for anvendt.

[...]«

- <sup>12</sup> § 175 i Abgabenordnung (skattekontrolloven), som blev indsat ved lov af 16. marts 1976 (BGBl. 1976 I, s. 613, som berigtiget, jf. BGBl. 1977 I, s. 269), som bekendtgjort den 1. oktober 2002 (BGBl. 2002 I, s. 3866, som berigtiget, jf. BGBl. 2003 I, s. 61, herefter »AO«), bestemmer:

»1. En skatteopgørelse skal udstedes, annulleres eller ændres,

[...]

2. hvis der indtræder en begivenhed, som har skattemæssig tilbagevirkende kraft

I de i første punktum, nr. 2), omhandlede tilfælde løber fristen for skatteansættelsen fra udløbet af det kalenderår, i hvilket begivenheden er indtrådt.

[...]«

- <sup>13</sup> Den 9. december 2004 blev AO ændret med hensyn til skatteopgørelses endelige karakter og ændring af sådanne i tilfælde af begivenheder med tilbagevirkende kraft ved Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (lov om gennemførelse af Den Europæiske Unions direktiver i national skatteret og om ændring af andre retsfor skrifter, herefter »AO, som ændret«). Som det fremgår af denne ændringslovs § 8, har § 175, stk. 2, andet punktum, i AO, som ændret, følgende ordlyd:

»En efterfølgende udstedelse eller fremlæggelse af en attest eller bekræftelse betragtes ikke som en begivenhed med tilbagevirkende kraft.«

- 14 Med henblik på at afgrænse det tidsmæssige anvendelsesområde for § 175, stk. 2, andet punktum, i AO, som ændret, blev artikel 97, § 9, stk. 3, i Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (lov om ikrafttrædelse af skattekontrolloven) af 14. december 1976 (BGBl. 1976 I, s. 3341, som berigtiget, jf. BGBl. 1977 I, s. 667, herefter »EGAO«) ændret, hvorved den fik følgende ordlyd:

»§ 175, stk. 2, andet punktum, i [AO, som ændret] finder anvendelse, når attesten eller bekræftelsen er fremlagt eller udstedt efter den 28. oktober 2004. [...]«

### **Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 15 Heinz Meilicke, som havde bopæl i Tyskland, ejede aktier i selskaber, der var hjemmehørende i Nederlandene og Danmark. Han modtog i årene 1995-1997 udbytte på et samlet beløb svarende til 39 631,32 DEM, eller 20 263,17 EUR.
- 16 Ved skrivelse af 30. oktober 2000 anmodede sagsøgerne i hovedsagen Finanzamt om en selskabsskattegodtgørelse på 3/7 af dette udbytte, der skulle modregnes i den indkomstskat, som Heinz Meilicke var skyldig.
- 17 Finanzamt afslog anmodningen med den begrundelse, at kun den selskabsskat, der påhviler et selskab, som er fuldt skattepligtigt i Tyskland, kan fradrages i indkomstskatten.



- 18 Sagsøgerne i hovedsagen anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht Köln, som ved afgørelse af 24. juni 2004 forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er § 36, stk. 2, nr. 3), i [EStG], 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 § 20, stk. 1, nr. 1) eller nr. 2), forenelig med artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), og stk. 3, EF?«

- 19 På baggrund af dom af 7. september 2004, Manninen (sag C-319/02, Sml. I, s. 7477), ændrede sagsøgerne i hovedsagen deres påstand ved skriftlige indlæg af 7. januar 2005, 16. maj 2007 og 23. november 2007, idet de ikke længere gjorde krav på en selskabsskattegodtgørelse på 3/7 af det omhandlede udbytte, men på 34/66 af brutto-udbyttet af dansk oprindelse og på 35/65 af bruttoudbyttet af nederlandsk oprindelse.

- 20 Ved dommen i sagen Meilicke m.fl. fastslog Domstolen:

»Artikel 56 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.«

- 21 Som følge af denne dom finder den forelæggende ret, at det må anerkendes, at sagsøgerne i hovedsagen har ret til to skattegodtgørelser beregnet på grundlag af den skattesats, der gælder for selskabsskat af udloddet overskud i de medlemsstater, hvor de udloddende selskaber har hjemsted.
- 22 Finanzgericht Köln har imidlertid konstateret, at det i praksis ikke kan fastslås, hvilke beløb der faktisk er blevet betalt i form af selskabsskat i Nederlandene og Danmark. Den forelæggende ret finder det derfor tvivlsomt, hvilken fremgangsmåde der skal anvendes, særligt med hensyn til den konkrete beregning, der skal gøre det muligt at fastslå størrelsen af de skattegodtgørelser, som sagsøgerne i hovedsagen kan gøre krav på. I denne henseende har den forelæggende ret overvejet tre mulige løsninger, nemlig for det første at anvende en national regel, hvorefter selskabsskatten af udbytte af udenlandsk oprindelse fradrages i indkomstkatten med den brøkdel, som finder anvendelse med hensyn til bruttoudbytte udloddet af indenlandske selskaber, for det andet at foretage en skønsmæssig ansættelse af den udenlandske selskabsskattesats for udbyttet af udenlandsk oprindelse eller for det tredje så nøjagtigt som muligt at fastslå de beløb, som udgøres af den opkrævede udenlandske selskabsskat. I sidstnævnte tilfælde rejser den forelæggende ret spørgsmålet, hvilken dokumentation der er nødvendig, for at der kan foretages en beregning af skattegodtgørelsen.
- 23 På denne baggrund har Finanzgericht Köln besluttet på ny at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »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 [i hovedsagen] relevante periode) — hvorefter der i indkomstkatten 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 [i hovedsagen] 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 [...], 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 [i hovedsagen] relevante periode) — hvorefter fradrag [i indkomstskatten] 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 [i hovedsagen] 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 [i hovedsagen] relevante periode), selv om det beløb, der udgøres af den faktisk betalte udenlandske 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 [...], 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 [i hovedsagen] 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 § 175, stk. 2,

andet punktum, [i AO, som ændret], sammenholdt med [EGAO's] artikel 97, § 9, stk. 3, [...] — hvorefter bl.a. fremlæggelse af en selskabsskatteattest fra den 29. oktober 2004 ikke længere betragtes som en begivenhed med skattemæssig tilbagevirkende kraft, 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?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det første spørgsmål*

- <sup>24</sup> Med dette spørgsmål, sammenholdt med de to følgende, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de, hvis der ikke fremlægges den dokumentation, som kræves i henhold til en medlemsstats

lovgivning, for at der kan indrømmes en skattegodtgørelse for selskabsskat af udbytte, er til hinder for at anvende en bestemmelse som EStG's § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3), hvorefter selskabsskatten af udbytte af udenlandsk oprindelse fradrages i indkomstskatten med den brøkdel, der svarer til den selskabsskat, som pålægges bruttoudbytte udloddet af indenlandske selskaber.

- 25 I begrundelsen for dommen i sagen Meilicke m.fl. bemærkede Domstolen indledningsvis, at Finanzgericht Köln havde indgivet sin anmodning om præjudiciel afgørelse, før der blev afsagt dom i Manninen-sagen.
- 26 Domstolen henviste dernæst til, at der i henhold til Manninen-dommens præmis 54 ved beregningen af en godtgørelse for selskabsskat, der indrømmes en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland, og som har modtaget udbytte fra et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, skal tages hensyn til skat, der faktisk er betalt af selskabet med hjemsted i den anden medlemsstat, således som det følger af de almindelige regler, der gælder for beregning af beskatningsgrundlaget og af selskabsskattesatsen i denne anden medlemsstat. (dommen i sagen Meilicke m.fl., præmis 15).
- 27 Henset til, dels at sagsøgerne i hovedsagen gør krav på en skattegodtgørelse på 34/66 af udbyttet af dansk oprindelse og 35/65 af udbyttet af nederlandsk oprindelse, dels den tyske regerings opfattelse, hvorefter der, når det drejer sig om udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke kan indrømmes en forud fastsat selskabsskattegodtgørelse på 3/7 af det modtagne udbytte, idet skattegodtgørelsen skal være knyttet til den skattesats, der finder anvendelse på overskud udloddet i henhold til selskabsskatte lovgivningen i den medlemsstat, på hvis område det selskab, der har udbetalt dette udbytte, er hjemmehørende (dommen i sagen Meilicke m.fl., præmis 16 og 17), bekræftede Domstolen det præjudikat, der følger af Manninen-dommen.

- 28 Det følger af det ovenstående, at Domstolen med sit svar på det præjudicielle spørgsmål i dommen i sagen Meilicke m.fl., som er gengivet i denne doms præmis 20, udelukkede, at beregningen af den skattegodtgørelse, som en aktionær, der er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, er berettiget til med hensyn til udbytte udloddet af et kapitalsselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, kan foretages på et andet grundlag end den selskabsskattesats for udloddet overskud, der finder anvendelse på det udloddende selskab i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, hvor dette selskab har hjemsted.
- 29 Domstolen har desuden allerede fastslået, at en medlemsstat, når den har en ordning, der skal forhindre eller mindske kædebeskatning og økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, der udloddes til hjemmehørende personer fra hjemmehørende selskaber, skal give det udbytte, der udloddes til hjemmehørende personer fra ikke-hjemmehørende selskaber, en tilsvarende behandling (jf. i denne retning dom af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, præmis 27-49, Manninen-dommen, præmis 29-55, og dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 55).
- 30 Inden for rammerne af sådanne ordninger er situationen for aktionærer, som er hjemmehørende i en medlemsstat, og som modtager udbytte fra et selskab, der har hjemsted i denne stat, sammenlignelig med situationen for aktionærer, som er hjemmehørende i samme stat, men som modtager udbytte fra et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, for så vidt som både indenlandsk og udenlandsk udbytte kan være genstand for dels kædebeskatning, hvor aktionæren er et selskab, dels en økonomisk dobbeltbeskatning for så vidt angår de endelige aktionærer (jf. i denne retning Lenz-dommen, præmis 31 og 32, Manninen-dommen, præmis 35 og 36, og dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 56).
- 31 I lyset af denne retspraksis er en medlemsstat som Forbundsrepublikken Tyskland, henset til den ordning med henblik på undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, som den anvender, forpligtet til at behandle udbytte, der udbetales til hjemmehørende personer af ikke-hjemmehørende selskaber, på tilsvarende måde som

udbytte, der udbetales til hjemmehørende personer af hjemmehørende selskaber. Dette indebærer, at denne nationale ordning i videst muligt omfang skal anvendes på grænseoverskridende tilfælde. I situationer, hvor det ikke er muligt på nationalt plan at tage hensyn til den indirekte selskabsskattebyrde i tidligere led, hvilket det påhviler den nationale ret at efterprøve, skal der ikke tages hensyn hertil hvad angår udbytte udbetalt til hjemmehørende personer af ikke-hjemmehørende selskaber.

- 32 I en sammenhæng som den, der foreligger i hovedsagen, er en medlemsstats forpligtelse til at neutralisere en økonomisk dobbeltbeskatning af en fysisk person, som er den endelige modtager af udenlandsk udbytte, begrænset til at fradrage den selskabsskat, som det udloddende selskab har betalt med hensyn til det udbetalte udbytte i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, hvor dette selskab har hjemsted, i den indkomstskat, som aktionæren skal betale af dette udbytte.
- 33 Således som Finanzamt og den tyske regering har gjort gældende, kan kapitalens frie bevægelighed, som er fastslået i artikel 56, stk. 1, EF, ikke indebære, at det pålægges medlemsstaterne at gå videre end at ophæve den indenlandske indkomstskat, som aktionæren skal betale af det modtagne udenlandske udbytte, og tilbagebetale et beløb, der har oprindelse i en anden medlemsstats skattesystem (jf. analogt dom af 12.12.2006, sag C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Sml. I, s. 11753, præmis 52), idet den førstnævnte medlemsstats skattemæssige autonomi ellers ville blive begrænset af udøvelsen af den anden medlemsstats beskatningsbeføjelse (jf. bl.a. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 47, samt dom af 20.5.2008, sag C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Sml. I, s. 3747, præmis 30, og af 16.7.2009, sag C-128/08, *Damseaux*, Sml. I, s. 6823, præmis 25).
- 34 På baggrund af det ovenstående skal det første spørgsmål, sammenholdt med de to følgende, besvares med, at artikel 56 EF og 58 EF med henblik på beregningen af

den skattegodtgørelse, som en aktionær, der er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har ret til med hensyn til udbytte udloddet af et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, er til hinder for, hvis der ikke fremlægges den dokumentation, som kræves i henhold til den førstnævnte medlemsstats lovgivning, at anvende en bestemmelse som EStG's § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3), hvorefter selskabsskatten af udbytte af udenlandsk oprindelse fradrages i aktionærens indkomstskat med den brøkdelt, der svarer til den selskabsskat, som pålægges bruttoudbytte udloddet af selskaber i den førstnævnte medlemsstat. Beregningen af skattegodtgørelsen skal foretages på grundlag af den selskabsskattesats med hensyn til udloddet overskud, der finder anvendelse på det udloddende selskab i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, hvor dette selskab har hjemsted, uden at det beløb, der kan fradrages, dog kan overstige det beløb, der udgøres af den indkomstskat, som aktionæren skal betale af det omhandlede udbytte i den medlemsstat, hvor denne er fuldt skattepligtig.

### *Om det andet og tredje spørgsmål*

- <sup>35</sup> Med det andet og tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for anvendelsen af en bestemmelse som EStG's § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3), fjerde punktum, litra b), hvorefter detaljeringsgraden og formen for fremlæggelsen af den dokumentation, der skal tilvejebringes af en aktionær, som er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, for at denne dér kan få en skattegodtgørelse vedrørende modtagelsen af udbytte udbetalt af et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, skal være de samme som dem, der kræves, når det udloddende selskab har hjemsted i den førstnævnte medlemsstat. I bekræftende fald ønsker den forelæggende ret oplyst, hvilken detaljeringsgrad der skal gælde med hensyn til den dokumentation, der fremlægges for at godtgøre den udenlandske selskabsskattesats af udbyttet, med henblik på at bestemme størrelsen af den skattegodtgørelse, som modtageren af udbyttet har ret til, og i givet fald om artikel 56 EF og 58 EF tillader, at den nationale ret foretager en skønsmæssig ansættelse af den nævnte skattesats.



- 36 Med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål skal det indledningsvis fremhæves, at eftersom den selskabsskattesats for det udloddede udbytte, som finder anvendelse på det udloddende selskab, er bestemmende for beregningen af den skattegodtgørelse, som aktionæren har ret til i den medlemsstat, hvor den pågældende er hjemmehørende, skal denne sats bestemmes så præcist som muligt. Det er således på forhånd udelukket blot at basere beregningen af denne skattegodtgørelse på en skønsmæssig ansættelse af den relevante sats.
- 37 Herefter skal det fastslås, at det er en nødvendig følge af princippet om medlemsstaternes skattemæssige autonomi, at medlemsstaterne afgør, hvilken dokumentation der i henhold til deres egen nationale ordning kræves for at kunne få en sådan skattegodtgørelse.
- 38 Medlemsstaternes skattemæssige autonomi skal ikke desto mindre udøves under overholdelse af de krav, der følger af EU-retten, og navnlig dem, der er fastsat i traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed.
- 39 I denne henseende har Domstolen allerede haft lejlighed til at præcisere, at eventuelle vanskeligheder med hensyn til at fastslå den skat, der faktisk er blevet betalt i en anden medlemsstat, ikke kan begrunde en hindring for kapitalens frie bevægelighed (jf. Manninen-dommen, præmis 54, og dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 70).
- 40 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i medfør af hvilken der kun gives skattefradrag efter fremlæggelse af en attest, der er i overensstemmelse med den berørte medlemsstats interne ordning, uden nogen som helst mulighed for aktionæren for ved hjælp af andre former for relevant dokumentation og oplysninger at bevise størrelsen af den skat, der faktisk er blevet betalt af det selskab, som har udloddet udbyttet, udgør en skjult begrænsning af kapitalens frie bevægelighed, som er forbudt i medfør af artikel 65, stk. 3, TEUF (jf. analogt dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 72).

- 41 Det fremgår ganske vist af retspraksis, at hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan begrunde indskrænkninger i udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten, og at en medlemsstat retmæssigt kan anvende foranstaltninger, der gør det muligt klart og præcist at kontrollere de udgifter, som er fradragsberettigede i den pågældende stat, men som er afholdt i en anden medlemsstat (jf. bl.a. dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 31, og af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 24).
- 42 For at en restriktiv foranstaltning kan begrundes, skal den dog overholde proportionalitetsprincippet i den forstand, at den skal være egnet til at nå det tilstræbte mål og ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (jf. bl.a. dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 55 og 56, og Persche-dommen, præmis 52).
- 43 En medlemsstats lovgivning, som indebærer en absolut hindring for, at personer, der er fuldt indkomstskattepligtige i denne medlemsstat, og som har investeret i kapital-selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, kan fremlægge dokumentation, der opfylder andre kriterier, navnlig med hensyn til formen for fremlæggelsen, end dem, der ved førstnævnte medlemsstats lovgivning er fastsat for indenlandske investeringer, vil imidlertid ikke alene være i strid med princippet om god forvaltnings-skik, men vil navnlig gå videre end nødvendigt for at opfylde formålet om en effektiv skattekontrol.
- 44 Det kan således ikke på forhånd udelukkes, at de nævnte aktionærer er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at der faktisk er indeholdt skat i andre medlemsstater, og kontrollere arten heraf (jf. analogt Laboratoires Fournier-dommen, præmis 25, og Persche-dommen, præmis 53).

- 45 Hvad angår bevisbyrden og den grad af præcision, som skal gælde for den dokumentation, der kræves for at kunne få en skattegodtgørelse vedrørende udbytte udbetalt af et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, skal der henvises til, at Domstolen allerede har fastslået, at en medlemsstats skattemyndigheder er berettigede til at kræve, at den skattepligtige fremlægger de beviser, som de finder nødvendige for at kunne bedømme, om de i lovgivningen fastsatte betingelser for en skattefordel er opfyldt, og dermed afgøre, om den nævnte fordel skal indrømmes (jf. dom af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 95 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 En sådan bedømmelse må ikke foretages på en for formalistisk måde, hvilket indebærer, at fremlæggelsen af dokumentation, som ikke har den detaljeringsgrad og ikke fremlægges i form af den selskabsskatteattest, som er foreskrevet i beskatningsmedlemsstatens lovgivning for en aktionær, der har modtaget udbytte fra et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, men på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten ikke desto mindre klart og præcist kan kontrollere, om betingelserne for at opnå en skattefordel er opfyldt, af disse myndigheder skal anses for ligestillet med fremlæggelsen af den nævnte attest.
- 47 Det er kun i tilfælde af, at den berørte aktionær ikke fremlægger sådanne oplysninger som nævnt i denne doms foregående præmis, at de berørte skattemyndigheder kan afslå den skattefordel, der anmodes om.
- 48 Som Domstolen allerede har præciseret, er en manglende informationsstrøm på investorsiden således ikke et problem, som den pågældende medlemsstat skal afbøde (jf. dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 98).

- 49 I nævnte dom, som angår et selskab, der modtager udbytte, men som også gælder for en fysisk person i samme situation, henviste Domstolen i øvrigt til rækkevidden af direktiv 77/799, som har til formål at forhindre skattesvig.
- 50 I denne henseende indebærer den omstændighed, at skattemyndigheden i den medlemsstat, der giver en skattegodtgørelse for udbytte udloddet af selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, kan benytte ordningen for gensidig bistand i direktiv 77/799, ikke, at skattemyndigheden har pligt til at fritage det udbyttmodtagende selskab for at fremlægge bevis for den skat, der er betalt af det udloddende selskab i en anden medlemsstat (jf. dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 100).
- 51 Da direktiv 77/799 giver de nationale skattemyndigheder mulighed for at anmode om de oplysninger, som de ikke selv kan opnå, viser anvendelsen af ordet »kan« i direktivets artikel 2, stk. 1, 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 med hjemsted på dennes område, og at afgøre, om disse tilfælde begrundes, at en anden medlemsstat anmodes om oplysninger (dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 101 og den deri nævnte retspraksis).
- 52 Følgelig stilles der i direktiv 77/799 ikke krav om, at de nævnte skattemyndigheder skal benytte direktivets ordning for gensidig bistand, når de af en skattepligtig meddelte oplysninger ikke er tilstrækkelige til at kontrollere, om denne opfylder de betingelser, der er fastsat i den nationale lovgivning for at være berettiget til en skattegodtgørelse (jf. i denne retning dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 102 og den deri nævnte retspraksis).

- 53 På baggrund af det ovenstående skal det andet og tredje spørgsmål besvares med, at med hensyn til den grad af præcision, som skal gælde for den dokumentation, der kræves, for at der kan opnås en skattegodtgørelse vedrørende udbytte udbetalt af et kapital selskab med hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor modtageren er fuldt skattepligtig, er artikel 56 EF og 58 EF til hinder for anvendelsen af en bestemmelse som EStG's § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3), fjerde punktum, litra b), hvorefter detaljeringsgraden og fremlæggelsesformen med hensyn til den dokumentation, der skal tilvejebringes af en sådan modtager, skal være de samme som dem, der kræves, når det udloddende selskab har hjemsted i modtagerens beskatningsmedlemsstat. Sidstnævnte medlemsstats skattemyndigheder er berettigede til at kræve af den nævnte modtager, at denne fremlægger relevant dokumentation, på grundlag af hvilken disse klart og præcist kan kontrollere, om betingelserne for at få en skattegodtgørelse i henhold til national lovgivning er opfyldt, uden at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse af denne skattegodtgørelse.

#### *Det fjerde spørgsmål*

- 54 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at det er til hinder for en lovgivning som den, der fremgår af bestemmelserne i § 175, stk. 2, andet punktum, i AO, som ændret, sammenholdt med EGAO's artikel 97, § 9, stk. 3, hvorefter det med tilbagevirkende kraft, og uden at der er fastsat nogen overgangsperiode, ikke er tilladt en person, der er fuldt skattepligtig i den berørte medlemsstat, at fradrage den udenlandske selskabsskat, der er blevet pålagt udbytte udbetalt til denne person af et kapital selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ved fremlæggelse af enten en attest vedrørende denne skat, som er i overensstemmelse med kravene i den førstnævnte medlemsstats lovgivning, eller dokumentation, som gør det muligt for dennes skattemyndigheder klart og præcist at kontrollere, om betingelserne for at opnå denne skattefordel er opfyldt.

- 55 Herved bemærkes, at de processuelle regler med henblik på sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, efter fast retspraksis — når der ikke findes materielle EU-retlige bestemmelser — henhører under hver medlemsstats nationale retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi, dog på betingelse af, at disse regler ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende interne forhold (ækvivalensprincippet), og at de i praksis ikke må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der hjemles i Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. dom af 7.1.2004, sag C-201/02, Wells, Sml. I, s. 723, præmis 67, og af 19.9.2006, forenede sager C-392/04 og C 422/04, i-21 Germany og Arcor, Sml. I, s. 8559, præmis 57).
- 56 For så vidt angår effektivitetsprincippet har Domstolen anerkendt, at det er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den afgiftspligtige og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan nemlig ikke antages i praksis at gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der hjemles i Unionens retsorden (dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 19).
- 57 Hvad angår tilbagesøgning af nationale afgifter, der er opkrævet med urette, har Domstolen i øvrigt præciseret, at når de nærmere forskrifter for tilbagesøgning bliver ændret ved national lovgivning med tilbagevirkende kraft, kræver effektivitetsprincippet, at den nye lovgivning indeholder en overgangsordning, hvorefter borgerne har en tilstrækkeligt lang frist efter vedtagelsen af lovgivningen til at fremsætte de krav om tilbagebetaling, som de havde ret til at fremsætte efter den tidligere lovgivning (jf. i denne retning dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 38, og af 24.9.2002, sag C-255/00, Grundig Italiana, Sml. I, s. 8003, præmis 37).
- 58 Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at § 175, stk. 2, andet punktum, i AO, som ændret, sammenholdt med EGAO's artikel 97, § 9, stk. 3, i disse bestemmelseres affattelse af 9. december 2004, ændrede den nationale lovgivning med tilbagevirkende kraft, uden at en overgangsordning gjorde det muligt for de berørte aktionærer

at gøre deres ret til en skattegodtgørelse gældende. Følgelig er effektivitetsprincippet til hinder for en sådan lovændring, eftersom den ikke giver de skattepligtige en rimelig frist til at gøre deres ret til en skattegodtgørelse gældende i en overgangsperiode. Det tilkommer den forelæggende ret at fastsætte denne frist med henblik på at gøre det muligt for aktionærerne at gøre disse rettigheder gældende ved fremlæggelse af enten en selskabsskatteattest i den nationale lovgivnings forstand eller dokumentation som omhandlet i denne doms præmis 54.

- 59 Det fremgår af det ovenstående, at det fjerde spørgsmål skal besvares med, at effektivitetsprincippet er til hinder for en national lovgivning som den, der fremgår af bestemmelserne i § 175, stk. 2, andet punktum, i AO, som ændret, sammenholdt med artikel 97, § 9, stk. 3, i EGAO, som ændret, hvorefter det med tilbagevirkende kraft, og uden at der er fastsat nogen overgangsperiode, ikke er muligt at få fradrag for den udenlandske selskabsskat, der er blevet pålagt udbytte udbetalt af et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ved fremlæggelse af enten en attest vedrørende denne skat, som er i overensstemmelse med lovgivningen i den medlemsstat, hvor modtageren af udbyttet er fuldt skattepligtig, eller dokumentation, som gør det muligt for denne medlemsstats skattemyndigheder klart og præcist at kontrollere, om betingelserne for at få en skattegodtgørelse er opfyldt. Det tilkommer den forelæggende ret at fastsætte, hvilken frist for fremlæggelsen af nævnte attest eller dokumentation der må anses for rimelig.

## Sagens omkostninger

- 60 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 56 EF og 58 EF er med henblik på beregningen af den skattegodtgørelse, som en aktionær, der er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har ret til med hensyn til udbytte udloddet af et kapitalsselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, til hinder for, hvis der ikke fremlægges den dokumentation, som kræves i henhold til den førstnævnte medlemsstats lovgivning, at anvende en bestemmelse som § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3), i Einkommensteuergesetz af 7. september 1990, som ændret ved lov af 13. september 1993, hvorefter selskabsskatten af udbytte af udenlandsk oprindelse fradrages i aktionærens indkomstskat med den brøkdel, der svarer til den selskabsskat, som pålægges bruttoudbytte udloddet af selskaber i den førstnævnte medlemsstat.

Beregningen af skattegodtgørelsen skal foretages på grundlag af den selskabsskattesats med hensyn til udloddet overskud, der finder anvendelse på det udloddende selskab i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, hvor dette selskab har hjemsted, uden at det beløb, der kan fradrages, dog kan overstige det beløb, der udgøres af den indkomstskat, som aktionæren skal betale af det omhandlede udbytte i den medlemsstat, hvor denne er fuldt skattepligtig.

- 2) Med hensyn til den grad af præcision, som skal gælde for den dokumentation, der kræves, for at der kan opnås en skattegodtgørelse vedrørende udbytte udbetalt af et kapitalsselskab med hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor modtageren er fuldt skattepligtig, er artikel 56 EF og 58 EF til hinder for anvendelsen af en bestemmelse som § 36, stk. 2, andet punktum, nr. 3), fjerde punktum, litra b), i Einkommensteuergesetz af 7. september 1990, som ændret ved lov af 13. september 1993, hvorefter



detaljeringsgraden og fremlæggelsesformen med hensyn til den dokumentation, der skal tilvejebringes af en sådan modtager, skal være de samme som dem, der kræves, når det udloddende selskab har hjemsted i modtagerens beskatningsmedlemsstat.

Sidstnævnte medlemsstats skattemyndigheder er berettigede til at kræve af den nævnte modtager, at denne fremlægger relevant dokumentation, på grundlag af hvilken disse klart og præcist kan kontrollere, om betingelserne for at få en skattegodtgørelse i henhold til national lovgivning er opfyldt, uden at der kan foretages en skønmæssig ansættelse af denne skattegodtgørelse.

- 3) Effektivitetsprincippet er til hinder for en national lovgivning som den, der fremgår af bestemmelserne i § 175, stk. 2, andet punktum, i Abgabenordnung, som ændret ved Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, sammenholdt med artikel 97, § 9, stk. 3, i Einführungsgesetz zur Abgabenordnung af 14. december 1976, som ændret, hvorefter det med tilbagevirkende kraft, og uden at der er fastsat nogen overgangsperiode, ikke er muligt at få fradrag for den udenlandske selskabsskat, der er blevet pålagt udbytte udbetalt af et kaptalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ved fremlæggelse af enten en attest vedrørende denne skat, som er i overensstemmelse med lovgivningen i den medlemsstat, hvor modtageren af udbyttet er fuldt skattepligtig, eller dokumentation, som gør det muligt for denne medlemsstats skattemyndigheder klart og præcist at kontrollere, om betingelserne for at få en skattegodtgørelse er opfyldt. Det tilkommer den forelæggende ret at fastsætte, hvilken frist for fremlæggelsen af nævnte attest eller dokumentation der må anses for rimelig.