

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ANTONIO TIZZANO

föredraget den 10 november 2005¹

1. Genom beslut som ingavs den 9 juli 2004 har Finanzgericht Köln ställt en fråga till domstolen som syftar till att få klarlagt huruvida en tysk bestämmelse, enligt vilken skattskyldiga endast beviljas ett skattetillgodohavande vid beskattning av utdelning som lämnats av bolag som är etablerade i Tyskland, är förenlig med artiklarna 56 EG och 58 EG.

3. I artikel 58 EG tilläggs dock att detta förbud

¹1. ... inte [skall] påverka medlemsstaternas rätt att

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

2. Enligt artikel 56.1 EG skall som bekant "alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land" vara förbjudna.

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

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning ...

¹ — Originalspråk: italienska.

...

land. Ingen bestämmelse tillåter däremot att detta system, som är känt som skattetillgodohavande, tillämpas på utdelningar som kommer från bolag som är etablerade i andra medlemsstater.

3. [Ovannämnda] åtgärder och förfaranden ... får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.”

5. Den skattesats som de i Tyskland etablerade bolagen skall betala på sin vinst uppgår till 30 procent. Skattetillgodohavandet hindrar således att denna vinst blir beskattad en andra gång när den lämnas till aktieägarna i form av utdelning.³

B — Den nationella lagstiftningen

4. Enligt 36 § andra stycket punkt 3 i Einkommensteuergesetz (den tyska inkomstskattelagen, nedan kallad EstG),² jämförd med 20 § i samma lag, får de skattskyldiga från vad som skall betalas som inkomstskatt till den tyska skattemyndigheten räkna av 3/7 av de utdelningar som lämnats av bolag som är etablerade i Tysk-

6. Det skall påpekas att enligt 36 § andra stycket punkt 3 EstG tillerkänns ett skattetillgodohavande vid beskattning av den vinst som lämnas i form av utdelning av de tyska bolagen även om dessa bolag inte har betalat den skatt som skall erläggas.

7. Jag erinrar slutligen om att Förbundsrepubliken Tyskland, genom en lag från år 2000⁴ som är tillämplig sedan beskattning-

2 — Det senast fullständiga offentliggörandet av lagen i fråga återfinns i BGBl. I 1990, s. 1898. Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet hade denna text ändrats genom 1 § i Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz — StandOG), BGBl. I 1993, s. 1569, och genom 1 § i Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996), BGBl. 1995, s. 1250.

3 — Om det exempelvis antas att ett bolag gör en bruttovinst på 100 euro för varje aktie, skall det betala 30 euro i skatt på varje aktie. Om de resterande 70 euro lämnas som utdelning gottskrivs aktieägarna ett skattetillgodohavande motsvarande 3/7 av 70, det vill säga 30, ett belopp som exakt sammanfaller med det som bolaget redan har betalat.

4 — Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz — StSenkG) av den 23 oktober 2000, BGBl. I 2000, s. 1433.

såret 2001, har övergett det beskrivna systemet och ersatt det med den så kallade ”metoden med beskattning av halva inkomsten” (Halbeinkünfteverfahren). Enligt denna metod påförs endast hälften av de utdelningar som en aktieägare erhåller inkomstskatt. Metoden ger möjlighet att undvika, eller åtminstone att i hög grad begränsa, dubbelbeskattningen av utdelningar, dock utan att gå via gottskrivning av skattetillgodohavanden.⁵

II — Bakgrund och förfarande

8. Mellan åren 1995 och 1997 hade Heinz Meilicke, tysk medborgare bosatt i Tyskland och innehavare av aktier i nederländska och danska bolag, av dessa bolag erhållit 16 984,85 DEM i form av utdelningar.

9. Arvingarna efter Heinz Meilicke, som under tiden avlidit, begärde genom skrivelse av den 30 oktober 2000 att den behöriga skattemyndigheten (Finanzamt Bonn-Innenstadt) skulle gottskriva dem ett skattetillgodohavande motsvarande 3/7 av det ovan angivna beloppet och gjorde gällande att

oaktat att den nationella bestämmelsen på området endast avsåg utdelningar som lämnats av bolag som är etablerade i Tyskland skulle, enligt gemenskapsrätten, såsom domstolen tolkat den i domen i målet Verkooijen,⁶ detta system utvidgas till att omfatta utdelning från bolag i andra medlemsstater.

10. Den myndighet som begäran ställts till avslog dock denna begäran och hävdade att den ovannämnda domen endast avsåg den nederländska skattebestämmelsen och att det inte hade fastställts att den motsvarade den tyska skattebestämmelsen.

11. Arvingarna till Heinz Meilicke vände sig således till Finanzgericht Köln, vilken i hög grad var tveksam till huruvida den nationella bestämmelsen är förenlig med den fria rörligheten för kapital men trots detta konstaterade att de tyska lagstiftande organen och förvaltningsmyndigheterna inte anser sig vara bundna av gemenskapens rättspraxis som inte direkt berör den nationella rätten. Finanzgericht ansåg följaktligen det vara nödvändigt att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

5 — I ett meddelande till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén av den 19 december 2003 — Beskattning av utdelning till fysiska personer på den inre marknaden (KOM(2003)810 slutlig), förklarade kommissionen att för skattskyldiga med höga inkomster ger det ifrågasvarande systemet samma resultat som systemet med skattetillgodohavande, medan när det gäller skattskyldiga med lägre inkomster måste mer än hälften av utdelningen befrias från skatt för att samma resultat skall kunna uppnås (punkt 2.2.2).

”Är 36 § andra stycket punkt 3 i EstG (i den lydelse som gällde under de omtvistade åren)

6 — Dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071).

— enligt vilken endast den skatt [Körperschaftsteuer] som skall erläggas av en obegränsat skattskyldig juridisk person eller sammanslutning av personer kan räknas av från inkomstskatten [Einkommensteuer] med upp till 3/7 av inkomsterna i den mening som avses i 20 § stycke 1 punkt 1 eller punkt 2 EstG — förenlig med artiklarna 56.1 EG, 58.1 a EG och 58.3 EG?”

12. I förfarandet vid domstolen har sökandena i målet vid den nationella domstolen, den tyska regeringen och kommissionen lämnat skriftliga yttranden. Dessa har, jämte Förenade kungarikets regering, deltagit i den förhandling som hölls den 8 september 2005.

III — Bedömning

Huruvida den ifrågavarande tyska lagstiftningen är förenlig med gemenskapsrätten

13. Den nationella domstolen vill i huvudsak få klarlagt huruvida de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital tillåter att det tyska skattesystemet begränsar gottskrivning av skattetillgodoha-

vanden till skattskyldiga som erhåller utdelning från bolag som är etablerade i Tyskland.

14. Sökandena i målet vid den nationella domstolen och kommissionen har föreslagit att frågan skall besvaras nekande. Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har däremot förklarat att de är av motsatt uppfattning.

15. Jag anser för min del att den nyligen avkunnade domen i målet Manninen⁷ på ett avgörande sätt kan vara till nytta för att lösa denna fråga. I den domen besvarade domstolen en nästan identisk fråga, men den nationella domstolen har inte kunnat beakta den domen, eftersom den avkunnades efter det att beslutet om hänskjutande hade ingetts.

16. I denna dom invände domstolen, när den ställdes inför en finsk bestämmelse som var mycket lik den tyska bestämmelse som här är i fråga, att denna bestämmelse — eftersom den begränsade skattetillgodohavandet till beskattning av utdelning från bolag som är etablerade i Finland — dels avskräckte personer som är obegränsat skattskyldiga i den staten från att investera sitt kapital i bolag som har säte i andra medlemsstater (punkt 22), dels gjorde att

⁷ — Dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477).

det blev svårare för dessa bolag att anskaffa kapital i Finland (punkt 23). Den ifrågavarande bestämmelsen skulle följaktligen anses vara oförenlig med gemenskapsrätten eftersom ”den ut[gjorde] en begränsning av den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 56 EG” (punkt 24).

”nationella” bolag och situationen för den som investerar i aktier i bolag som är etablerade på annat håll i gemenskapen försvinner därför endast om medlemsstaten där det ”utländska” bolaget är etablerat redan har sökt undvika risken för dubbelbeskattning, genom att exempelvis i beskattningssunderlaget för bolagsskatten inte ta med de vinster som bolagen lämnat som utdelning. Eftersom så inte visade sig vara fallet i det aktuella målet uteslöt domstolen att detta rättfärdigande var tillämpligt (punkterna 35–37).

17. Vidare ansåg domstolen inte heller att de villkor som enligt dess rättspraxis krävs för att liknande begränsningar eventuellt skall kunna vara motiverade var uppfyllda i det fallet. Enligt denna rättspraxis skall som bekant ”en ... nationell skattelagstiftning [enligt vilken det görs en åtskillnad mellan inkomst avseende utdelningar från bolag som är etablerade i denna stat och inkomst avseende utdelningar från bolag i en annan stat] ... anses vara förenlig med bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital endast om [i)] skillnaden i behandling avser situationer som objektivt sett inte är lika eller [ii)] motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse, såsom nödvändighet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang (domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 43)” (punkt 29).

19. Vad beträffar den andra aspekten påpekade domstolen att ”det inre sammanhanget i [det nationella] skattesystem[et] [upprätthålls] såvida sambandet mellan den skatteförmån som beviljats aktieägaren och bolagsskatten bevaras. Det faktum att en aktieägare, som är obegränsat skattskyldig i Finland och som äger aktier i ett bolag som är etablerat i Sverige, beviljas ett skattetillgodohavande som *beräknas på grundval av den skatt som detta bolag skall betala i form av bolagsskatt i den senare medlemsstaten*, äventyrar ... inte det inre sammanhanget i det finska skattesystemet” (punkt 46, min kursivering).

18. Vad avser den första aspekten erinrade domstolen om att syftet med den nationella bestämmelsen är att undvika dubbelbeskattning av utdelningar. Möjligheten att jämföra situationen för den som investerar i aktier i

20. För att nu återvända till det fall som förevarande mål avser, är det enligt min mening först och främst utom allt tvivel att, eftersom den tyska bestämmelsen i fråga begränsar beviljandet av skattetillgodohavandet till beskattning av utdelningar som lämnas av bolag som är etablerade i Tyskland, den fria rörligheten för kapital begrän-

sas genom denna bestämmelse på samma sätt som genom den finländska bestämmelsen som undersöktes i målet Manninen.

21. Vad därefter avser sådana eventuella grunder för rättfärdiganden av denna begränsning som jag har angett ovan (se ovan punkt 17 och följande punkter), påpekar jag i första hand att även i förevarande fall är situationen densamma i fråga om de kategorier av utdelningar som är föremål för den omtvistade skillnaden i behandling, det vill säga de är "objektivt sett lika". Eftersom medlemsstaterna i vilka de bolag som har lämnat utdelning till Heinz Meilicke är etablerade (Nederländerna och Danmark), på samma sätt som Sverige i målet Manninen, inte har begränsat beskattningsunderlaget för bolagsskatten till icke utdelad vinst, följer härav att de aktieägare som är bosatta i Tyskland befinner sig i en jämförbar situation, antingen de erhåller utdelning från ett bolag med säte i denna stat, eller de erhåller utdelningen från ett bolag med säte i en annan medlemsstat. I båda fallen är följaktligen dessa bolags relevanta inkomster först och främst bolagsskattepliktiga och därefter, om de lämnats i form av utdelningar, inkomstskattepliktiga för dem som mottagit dem.

22. Jag anser inte heller att prejudikatet i domen i målet D.,⁸ som Förenade kungariket

åberopade vid förhandlingen med avseende just på kriteriet att de aktuella situationerna är "objektivt sett lika", kan leda till en annan slutsats. Enligt Förenade kungarikets regering skall man, om jag har förstått saken rätt, av denna dom dra slutsatsen, att i syfte att utvidga eventuella skatteförmåner kan jämförbarheten av situationerna endast följa av klara regler för dessa, såsom (som just i det fallet) det förhållandet att det finns ett avtal om dubbelbeskattning.

23. Jag erkänner att jag inte helt har lyckats förstå innebörden av att åberopa detta prejudikat, eller de slutsatser som dragits av detta. Enligt min mening avsåg nämligen målet D. situationer som är mycket olika förhållandena i förevarande mål, eftersom diskussionen särskilt gällde utvidgningen av ett grundavdrag vid förmögenhetsbeskattningen till att gälla till förmån för personer som inte är bosatta i landet och möjligheten att även låta gemenskapsmedborgare som är bosatta i en stat som inte är part i ett bilateralt avtal om dubbelbeskattning åtnjuta förmånerna av detta.

24. Även om det medges att den domen kan vara av betydelse för den fråga som diskuteras här, återstår i vilket fall som helst det faktum att den hänför sig till ett mycket

⁸ — Dom av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D. (REG 2005, s. I-5821).

specifikt och särskilt fall och således inte kan generaliseras. Under alla omständigheter tillåter denna dom med säkerhet inte att som allmän regel dra slutsatsen att tillämpningen av sådana grundläggande bestämmelser i gemenskapsrätten, som bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital, kan villkoras av att det föreligger bilaterala avtal mellan medlemsstaterna.

25. Vad därefter avser det andra rättfärdigandet som angetts ovan, och som grundas på att skattesystemets inre sammanhang måste bevaras, anser jag att den tyska regeringen inte heller kan göra detta gällande i förevarande fall. Detta inre sammanhang, enligt vad som anges i domen i målet Manninen, upprätthålls såvida "sambandet mellan den skatteförmån som beviljats aktieägaren och bolagsskatten bevaras" (punkt 46). I förevarande fall upprätthålls detta mer specifikt genom att det skattetillegodohavande som Heinz Meilickes arvingar skall beviljas skall beräknas med hänsyn till vad de danska och nederländska bolagen, i vilka den avlidne var aktieägare, *faktiskt* har betalat i Danmark och i Nederländerna i form av bolagsskatt.

26. Mot detta talar inte heller — såsom däremot förbundsregeringen har påstått — det faktum att det i den tyska bestämmelse

som är i fråga här, till skillnad från den finländska bestämmelsen, föreskrivs att skattetillegodohavandet vid beskattning på utdelning från tyska bolag skall beviljas oberoende av om dessa bolag har betalat skatt på vinsten (se ovan punkt 6).

27. Detta kännetecken för systemet med gottskrivning av skattetillegodohavande har — enligt vad förbundsregeringen har hävdad — sin förklaring i att den tyska skattemyndigheten, när det gäller bolag som är etablerade i Tyskland, utan svårighet kan kontrollera huruvida den skatt som bolagen skall betala redan har betalats och, om så inte är fallet, likaledes utan svårighet kan inleda uppbörden av den. Eftersom detta däremot inte är möjligt när det gäller bolag som är etablerade i andra medlemsstater, bör utdelningar som dessa lämnat inte dra fördel av något skattetillegodohavande.

28. Jag erinrar dock om att enligt domen i målet Manninen är de nationella myndigheterna skyldiga att tillerkänna ett tillgodohavande som motsvarar den skatt som *verkligen* betalats av bolagen i etableringsmedlemsstaterna, "varvid detta skattebelopp skall fastställas på grundval av de allmänna bestämmelser som är tillämpliga på beräkningen av beskattningsunderlaget samt bolagsskattesatsen" i dessa stater. I denna dom bekräftas i vart fall att "[e]ventuella svårigheter att fastställa den skatt som verkligen betalats kan inte ... rättfärdiga en

sådan begränsning av den fria rörligheten för kapital” som den som den aktuella nationella lagstiftningen utgör (punkt 54).

lemsstat, bortfaller, om bolagen inte är etablerade i denna stat”.¹¹

29. Jag påpekar slutligen att de tyska myndigheterna för att utföra de nödvändiga kontrollerna kan använda sig av de instrument för samarbete mellan skattemyndigheter som föreskrivs i direktiv 77/799/EEG,⁹ som tillåter utbyte av information som är nödvändig för en riktig beskattning av fysiska och juridiska personers inkomster och kapital. Såsom domstolen har påpekat ”öppnar [detta direktiv] möjligheter att erhålla nödvändig information som är jämförbara med dem som finns mellan olika skattemyndigheter på nationell nivå”.¹⁰

Rättsverkningarna i tiden av domstolens dom

31. Sedan detta klarlagts återstår det dock att ta ställning till den begäran som framförts i andra hand av förbundsregeringen, nämligen att i tiden begränsa rättsverkningarna av den kommande domen i förevarande mål, för det fall det i denna — såsom jag har föreslagit ovan — förklaras att den aktuella nationella bestämmelsen är oförenlig med gemenskapsrätten.

30. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag således att domstolen skall besvara tolkningsfrågan i samma ordalag som använts i domen i målet Manninen, det vill säga fastställa att ”[a]rtiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för bestämmelser, enligt vilka den rätt till skattetillgodohavande vid beskattning av utdelning som lämnas av aktiebolag, som annars tillkommer personer som är obegränsat skattskyldiga i en med-

32. Det skall i detta avseende genast erinras om att enligt domstolens fasta rättspraxis ”[innebär] [d]en tolkning som domstolen gör av en bestämmelse i gemenskapsrättens rättspraxis ... endast att innebörden och räckvidden av denna regel klargörs och preciseras, så som den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. ... Endast i undantagsfall kan domstolen, med tillämpning av en allmän princip om rättssäkerhet som är förankrad i

9 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

10 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 45.

11 — Se domslutet i domen i det ovannämnda målet Manninen.

gemenskapsrätten, begränsa möjligheten för alla berörda att åberopa den sålunda tolkade bestämmelsen för att ifrågasätta rättsförhållanden som har ingåtts i god tro.”¹²

fråga om ett ifrågasättande av skatter som uppburits av de nationella behöriga myndigheterna.¹⁵

33. I detta avseende kan enligt domstolen de ekonomiska följderna för en medlemsstat av en dom i ett mål om förhandsavgörande inte i sig motivera en begränsning av domens rättsverkningar i tiden.¹³

ii) Om ”enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en *objektiv och betydande osäkerhet* beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, till vilken osäkerhet andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit”.¹⁶

34. En sådan begränsning är däremot möjlig, fortfarande i undantagsfall, om följande villkor är uppfyllda:

i) Om det föreligger ”fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet [beror] på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande”¹⁴. Detta gäller även när det är

35. I förevarande fall kan det första villkoret sägas vara uppfyllt, om det visar sig att de belopp som officiellt tillhandahållits av den tyska regeringen är riktiga. Den tyska regeringen har nämligen, för övrigt utan att motsägas, uppskattat att de återbetalningar som — för den händelse att rättsverkningarna inte begränsas av den dom enligt vilken det eventuellt fastställs att bestämmelsen inte är förenlig med gemenskapsrätten — skall göras uppgår till 9–13 miljarder euro (motsvarande respektive 0,41%–0,59% av landets BNP för år 2004). Vid förhandlingen justerades uppskattningen till 5 miljarder euro (motsvarande 0,25% av BNP för år 2004). Till följd av de ändringar som skett i

12 — Se senast dom av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar (REG 2005, s. I-2119), punkterna 66–67. Se även generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i det ännu icke avgjorda målet C-475/03, Banca Popolare di Cremona (punkt 75).

13 — Domen i det ovannämnda målet Bidar, punkt 68, samt dom av den 11 augusti 1995 i de förenade målen C-367/93–C-377/93, Roders m.fl. (REG 1995, s. I-2229), punkt 48, av den 19 oktober 1995 i mål C-137/94, Richardson (REG 1995, s. I-3407), punkt 37, av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94, Bautiaa och Société française maritime (REG 1996, s. I-505), punkt 55, och av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk (REG 2001, s. I-6193), punkt 52.

14 — Se senast domen i det ovannämnda målet Bidar, punkt 69.

15 — Se, exempelvis, dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co. (REG 2000, s. I-1157), punkt 59.

16 — Se senast domen i det ovannämnda målet Bidar, punkt 69 (min kursivering). Se även generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i det ännu icke avgjorda målet C-475/03, Banca Popolare di Cremona (punkt 75).

de nationella förfarandena på skatteområdet kan skattetillgodohavanden som inte beviljats nämligen endast krävas för utdelningar som lämnats från och med år 1998. Enligt min mening är det dock alltså fråga om sådana avsevärda belopp som i vart fall kan innebära en "fara för allvarliga ekonomiska återverkningar".

36. Att det andra ovannämnda villkoret skulle föreligga är enligt min mening mindre uppenbart. Det framgår nämligen av handlingarna i målet att kommissionen, genom skrivelse av den 31 oktober 1995, hade påpekat för den tyska regeringen att bestämmelsen om skattetillgodohavande innebar ett åsidosättande av gemenskapsrätten. Man kan således dra slutsatsen att det ifrågasvarande villkoret inte är uppfyllt i förevarande fall, eftersom det inte förelåg en sådan *objektiv och betydande osäkerhet* som krävs enligt den rättspraxis som angetts ovan.

37. Jag måste dock påpeka att kommissionen inte har vidtagit någon ytterligare åtgärd efter den ovannämnda skrivelsen från år 1995. I sitt yttrande till domstolen uppgav kommissionen att den inte hade inlett något fördragsbrottsförfarande, eftersom den tyska bestämmelsen om skattetillgodohavande därefter hade upphävts. Den reform, genom vilken den tyska lagstiftaren införde ett nytt och olikartat beskattningssystem, enligt vilket det inte föreskrivs något skattetillgodohavande, skedde i själva verket först genom den ovannämnda lagen från år 2000 (se ovan

punkt 7). Under lång tid gjorde kommissionen således inte någon uppföljning av sina varningar.

38. I domen i målet Defrenne II har domstolen emellertid påpekat att "[d]et faktum att kommissionen trots de uttalade varningarna inte [hade] inlett ett förfarande ... [kunde] ha befast det felaktiga intrycket vad gäller effekterna" av den gemenskapsrättsliga bestämmelse som påstods ha åsidosatts.¹⁷

39. Det kan på motsvarande sätt således anses att det förhållandet att kommissionen förhållit sig passiv under lång tid även i föreliggande fall kan ha inneburit att det förelåg en objektiv osäkerhet om huruvida den nationella bestämmelsen om skattetillgodohavande var ägnad att begränsa den fria rörligheten för kapital.

40. Detta gäller desto mer som det — i likhet med vad kommissionen har medgett vid förhandlingen (det är i själva verket dock fråga om en mycket utbredd uppfattning¹⁸ — fram till domen i det ovannämnda målet Verkooijen inte alls var klart vilken räckvidd bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital hade i förhållande till sådana skattesystem som det som är i fråga här. Att denna

17 — Dom av den 8 april 1976 i mål 43/75, Defrenne II (REG 1976, s. 455; svensk specialutgåva, volym 3, s. 59), punkterna 71–75. Se dock även, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, Legros m.fl. (REG 1992, s. I-4625; svensk specialutgåva, volym 13, s. I-53), punkt 32, och domen i det ovannämnda målet EKW och Wein & Co., punkt 58.

18 — Se exempelvis generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i det ovannämnda målet Manninen, punkt 36.

osäkerhet var verklig och inte anfördes som en förevändning förefaller indirekt bekräftas även av att förbundsregeringen, efter det att denna dom hade meddelats, omedelbart vidtog åtgärder för att anpassa den tidigare existerande lagstiftningen till denna.

41. Enligt min mening saknas således inte argument för att anse att villkoren för en begränsning i tiden av fastställandet att den tyska bestämmelsen är oförenlig med gemenskapsrätten är uppfyllda.

42. Jag kan i detta avseende dessutom tillägga några synpunkter av mer allmän karaktär, som på visst sätt framgår av de kriterier som anges i domstolens ovan nämnda rättspraxis. Det är nämligen sant att enligt denna rättspraxis kan det endast undantagsvis beslutas att rättsverkningarna av en dom skall begränsas. Av denna rättspraxis kan slutsatsen dock även dras att det i ett sådant beslut skall tas hänsyn till nödvändigheten av att inte, utöver vad som är strikt nödvändigt, betunga medlemsstaternas situation. Syftena och de prioriterade intressena med rättsordningen är att säkerställa och så vitt möjligt återställa respekten för lag och ordning. När dessa syften kan uppnås saknas det skäl att tillämpa strängare tolkningskriterier, som på denna punkt endast uttrycker affliktiva avsikter, det vill säga avsikten att "straffa" den "skyldige" för att han har vågat åsidosätta gemenskapsrätten (något av detta finns i den nya artikel 228 EG, men för helt andra syften och under

helt andra villkor). Sådana syften, även om detta inte alltid förefaller vara uppenbart i praxis, är dock fullständigt främmande för systemet, medan det däremot stämmer överens med detta (och med domstolens ovan nämnda rättspraxis) att, där det inte är strikt nödvändigt, undvika negativa följdverkningar för medlemsstaterna. Det är för övrigt känt att medlemsstaterna — eftersom det rör sig om ytterst komplicerade och sammansatta strukturer — vanligen står inför allvarliga svårigheter att följa den oavbrutna och inte alltid lättfattliga gemenskapsrättsliga lagstiftningen. Medlemsstaternas ansträngningar, som i övervägande delen av fallen röner framgång, att anpassa sig till denna är således lovvärda. Det är motiverat att, när så inte är fallet, kommissionen och domstolen inte låter sig påverkas av dessa svårigheter för att underlåta att beivra eller, värre, rättfärdiga eventuella åsidosättanden. Det är dock inte motiverat att inte beakta detta, när syftet med rättsordningen kan eftersträvas utan att man måste införa bestraffande följdverkningar eller i vart fall i onödan betunga statens redan inte helt lätta situation (och detta kan även sägas med avseende på överträdelse av helt formell art eller som i vart fall är av ytterst liten betydelse).

43. Om det alltså mot bakgrund av det ovan anförda skall anses att villkoren för en begränsning i tiden av rättsverkningarna av domstolens dom är uppfyllda, återstår det att på denna punkt fastställa den tidpunkt från vilken dessa rättsverkningar skall börja att få effekt. Jag måste dock varsko om att med hänsyn till de särskilda omständigheterna i förevarande fall kommer denna undersökning att visa sig vara svårare än förutsett.

44. Jag börjar med att erinra om att den tyska regeringen har föreslagit att om domstolen godtar begäran om begränsning skall rättsverkningarna av domen börja att få effekt a) efter utgången av en frist som domstolen skall fastställa för att ge medlemsstaterna tid att likrikta sina skattesystem eller för att med hjälp av internationella avtal samordna påförandet i de aktuella fallen av bolagsskatten och av skatten på utdelningar, b) i andra hand och allmänt, "för framtiden", men under förhandlingen åberopades uppfattningen att rättsverkningarna skulle ha effekt från och med dagen för förhandlingen eller från och med dagen för offentliggörandet av det beslut om hänskjutande som gav upphov till förevarande mål, c) i sista hand från och med den 6 juni 2000, det vill säga från och med dagen för domen i det ovannämnda målet Verkooijen.

45. Jag måste dock omedelbart utesluta uppfattningen att den första begäran skulle kunna godtas. Inte därför att domstolen under vissa omständigheter saknar möjlighet att fastställa en frist för medlemsstaterna för att ge dem möjlighet att uppnå de resultat som den tyska regeringen har angett. En liknande lösning har som bekant framförts i fullt rimliga och övertygande ordalag av generaladvokaten Jacobs i hans förslag till avgörande i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona.¹⁹ Faktum är dock att denna lösning i förevarande mål hänger samman med en händelse som är så slumpartad och som i bästa fall kan dröja så länge att lösningen blir föga trovärdig och än mindre användbar.

46. Bortsett från detta möter begäran samma invändningar som den andra och i andra hand alternativa begäran som förbundsregeringen har framfört, det vill säga att låta rättsverkningarna av förevarande dom ha effekt från och med dagen då den meddelas (eller eventuellt från och med dagen för förhandlingen eller för offentliggörandet av beslutet om hänskjutande). Om det nämligen antas att den korrekta tolkningen av gemenskapsrätten redan har getts i domen i målet Verkooijen, innebär de nämnda tyska framställningarna i princip att en stats rättsstridiga beteende i en situation som *utan tvekan* strider mot gemenskapsrätten bekräftas och således tillåter att återbetalning av otilbörligen uppburna skatter nekas utan befogat skäl.

47. Det finns dock ytterligare en invändning. Det är nämligen känt att en begränsning i tiden av rättsverkningarna av en dom "enligt domstolens fasta rättspraxis ... endast [kan] tillåtas i den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas".²⁰ Såsom jag har påpekat flera gånger inträffar detta dock inte i förevarande fall, eftersom tolkningen av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, av vilken det följer att den tyska lagstiftning som här är i fråga är rättsstridig, i huvudsak har sitt ursprung i domen i målet Verkooijen. När det gäller denna dom hade det varken begärts eller ex officio förordnats om någon begränsning i tiden av rättsverkningarna.

19 — Generaladvokaten Jacobs ovannämnda förslag till avgörande i mål C-475/03, punkt 85 och följande punkter.

20 — Dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86, Blaizot (REG 1988, s. 379; svensk specialutgåva, volym 9, s. 335), punkt 28, domen i det ovannämnda målet Legros m.fl., punkt 30, och domen i det ovannämnda målet EKW och Wein & Co., punkt 57. För ett liknande resonemang, se även dom av den 17 maj 1990 i mål C-262/88, Barber (REG 1990, s. I-1889; svensk specialutgåva, volym 10, s. 407), punkt 41.

48. Den enda begäran från den tyska regeringen som är förenlig med dessa principer är enligt min mening den begäran — som den tyska regeringen, om än i sista hand, har framfört — att låta begränsningen av rättsverkningarna av förevarande dom gå tillbaka till den 6 juni 2000, det vill säga till den dag då domen i målet Verkooijen meddelades.

49. Det är i själva verket fråga om att avhjälpa det förhållandet att denna fråga inte avgjordes i den domen och att reglera problemet i efterhand, dock utan att i sak avvika från den angivna principen i domstolens rättspraxis, eftersom rättsverkningarna fortfarande går tillbaka till ”den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas”.

50. En sådan lösning skulle få till följd att rätten till skattetillgodohavande tillkommer de personer som *från och med den angivna dagen* har erhållit utdelning från bolag som inte är etablerade i Tyskland. Detta gäller dock — alltså i överensstämmelse med domstolens rättspraxis — inte rättigheterna för dem som före domen i målet Verkooijen har vidtagit åtgärder för att begära skattetillgodohavande eller för att överklaga ett eventuellt avslagsbeslut.²¹

21 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 1994 i mål C-228/92, Roquette Frères (REG 1994, s. I-1445), punkterna 26–29, och av den 8 februari 1996 i mål C-212/94, FMC m.fl. (REG 1996, s. I-389), punkt 58.

51. Sedan detta sagts skall jag dock tillägga att det finns goda skäl att anse att frågan på den sistnämnda punkten inte kan anses vara löst på ett fullständigt och rättvist sätt. Det är nämligen riktigt att den framförda lösningen, med den angivna och icke marginella korrigeringen, har den förtjänsten att domstolens rättspraxis om begränsning i tiden av rättsverkningarna av en dom exakt kan överföras på det förevarande fallet. Jag är dock övertygad om att denna lösning, med hänsyn till omständigheterna i förevarande fall, måste preciseras ytterligare och begränsas på ett mer korrekt sätt.

52. Jag påpekar först och främst att denna lösning, såsom den angetts, inte är av stor nytta på det praktiska planet. Såsom jag har erinrat om ovan borde frågan om gottskrivning av skattetillgodohavanden inte längre uppkomma i fråga om utdelningar som skett efter den ovannämnda lagen från år 2000 (se punkt 7), medan följden av förevarande förfarande är att frågan förefaller att kvarstå just när det gäller utdelningar som lämnats före denna lag.

53. Vidare skall det, vilket enligt min mening är ett viktigare argument, beaktas att den framförda lösningen stöder sig på en förskjutning i tiden mellan ”den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas” och den dom genom vilken begränsningen av rättsverkningarna av denna beslutas. Om rättsverkningarna av den begärda tolkningen med hänsyn till rättslig enhetlighet skulle få

retroaktiv verkan på den första domen, är det alltså genom den dom som kommer att meddelas i förevarande mål som begränsningen i tiden kommer att förordnas.

mande domen i detta mål. Enligt min mening är dock denna lösning vid närmare påseende inte den som bäst överensstämmer med de kriterier som jag har angett ovan.

54. Att i denna situation fastställa den tidpunkt då de personer som den dagen hade rätt till ett skattetillgodohavande senast skulle ha gjort anspråk på sina rättigheter till dagen för domen i målet Verkooijen innebär, enligt min mening, att den angivna förskjutningen inte beaktas. Detta riskerar att särskilt straffa dessa personer genom att utöka den omsorgsplikt som de skulle ha iakttagit och i viss mån göra att denna blir nästan mer betungande än den omsorgsplikt som kommissionen har.

57. Enligt vad som framgått i förevarande mål kan de skattskyldiga som inte har begärt gottskrivning av skattetillgodohavande vid beskattning av utdelningar som angetts i deras inkomstdeklaration enligt den tyska rättsordningen ansöka om detta fram till dess att deras ärende blir föremål för skattemyndighetens kontroll och därför inte anses vara definitivt avslutat. Eftersom denna period förefaller vara i genomsnitt i sju år, följer härav att det ännu i dag kan göras anspråk på skattetillgodohavande vid beskattning av utdelningar som deklarerats år 1998.

55. Om man således vill förhindra ett sådant resultat och samtidigt göra så att förevarande dom är av konkret nytta, anser jag att den rimligaste lösningen är att trygga rättigheterna inte bara för de personer som vidtagit åtgärder före domen i målet Verkooijen, utan även rättigheterna för dem som agerat omsorgsfullt vid en senare tidpunkt, förutsatt självklart att rättigheterna inte är preskriberade.

58. Såsom parterna, särskilt (men inte endast) den tyska regeringen, har erinrat om har ryktena kring inledandet av detta mål i fackpressen inneburit att uppmärksamheten för denna fråga på nytt ökat. Möjligheten av en begränsning i tiden av rättsverkningarna av denna dom och framför allt ett eventuellt undantag till förmån för de skattskyldiga som vidtagit åtgärder före meddelandet av denna dom har således redan tagit sig uttryck i och kan ytterligare ta sig uttryck i en betydande tillströmning av ansökningar om återbetalning från många personer vars rättigheter — såsom angetts ovan — inte är preskriberade.

56. Det är dock inte alls uppenbart vilken denna "senare tidpunkt" är. Det är visserligen naturligt att tänka på dagen för den kom-

59. Det är emellertid just denna utveckling som underblåser den "fara för allvarliga ekonomiska återverkningar" som är anledningen till att jag har föreslagit en begränsning av rättsverkningarna av den förevarande domen. Mot bakgrund av det ovan anförda följer att, om fristens sista dag för att inge ansökningar om återbetalning är dagen för förevarande dom, knappast någon ansökan om återbetalning kan hindras: detta gäller inte bara ansökningarna från den som har erhållit utdelning efter domen i målet Verkooijen, utan även ansökningarna från den som har erhållit den tidigare, det vill säga oavsett om ansökan ingetts före den domen eller om den inges omedelbart före förevarande dom. Det skulle på det hela taget sluta med en nästan allmän återbetalning och statens utbetalningar skulle uppnå den befärade nivån och leda till att den föreslagna begränsningen frångavs all ändamålsenlig verkan.

60. Vilken lösning skall då, fortfarande inom ramen för de ovan angivna principerna och begränsningarna och med iakttagande av jämvikten mellan de motsatta intressena, föreslås i denna situation? Det enda rimliga svaret på denna fråga är enligt min mening att fastställa gränsen för ansökningarna om återbetalning genom att utgå från den grad av omsorg som de berörda har visat prov på efter domen i målet Verkooijen.

61. Enligt detta kriterium skall, enligt min mening, de personer fortfarande inte kunna dra fördel av förmånerna av förevarande dom som under många år inte har gjort

något för att hävda sin rätt till skattetillgodohavande eller för att överklaga motsvarande avslagsbeslut, och som nu, uppmuntrade av den möjlighet som ges genom förevarande dom, oförmodat på nytt har funnit ett incitament för att återigen ta upp sedan länge vilande anspråk.

62. Om man intar denna ståndpunkt skall den tidpunkt som man skall utgå från — såsom även framgått vid förhandlingen — enligt min mening vara den dag då meddelandet om beslutet om hänskjutande, som gett upphov till förevarande mål, offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*,²² det vill säga den 11 september 2004. Anledningen härtill är att det rimligen kan antas att det är från den dagen som möjligheten till en återbetalning riktigt kommit till allmän kännedom och som således uppmärksamheten även hos mindre omsorgsfulla personer väckts på nytt.

63. Om jag försöker att dra slutsatsen av det ovan anförda, tror jag att jag sammanfattningsvis kan föreslå att domstolen skall slå fast att det förhållandet att den tyska bestämmelsen i fråga är oförenlig med gemenskapsrätten får effekt från och med dagen för domen av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, och att detta inte kan göras gällande för att erhålla skattetillgodohavande vid beskattning av utdelning som erhållits före denna dom. Detta gäller inte rättigheterna för dem som före meddelandet av den domen, och fram till den 11 september

22 — EUT C 228, s. 27.

2004, den dag då meddelandet om beslutet om hänskjutande som gett upphov till förevarande mål offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*, ingav ansökan i

syfte att erhålla detta skattetillegodhavande eller överklagade motsvarande avslagsbeslut, förutsatt att deras rättigheter inte är preskriberade enligt den nationella rättsordningen.

IV — Förslag till avgörande

64. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara frågan från Finanzgericht Köln på följande sätt:

1. Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för en bestämmelse, enligt vilken den rätt till skattetillegodhavande vid beskattning av utdelning som lämnas av aktiebolag, som annars tillkommer personer som är obegränsat skattskyldiga i en medlemsstat, bortfaller, om bolagen inte är etablerade i denna stat.
2. Det förhållandet att denna bestämmelse är oförenlig med gemenskapsrätten får effekt från och med dagen för domen av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen. Detta kan inte göras gällande för att erhålla skattetillegodhavande vid beskattning av utdelning som erhållits före denna dom. Detta gäller inte rättigheterna för dem som före meddelandet av den domen, och fram till den 11 september 2004, den dag då meddelandet om beslutet om hänskjutande som gett upphov till förevarande mål offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning*, ingav ansökan för att erhålla detta skattetillegodhavande eller överklagade motsvarande avslagsbeslut, förutsatt att deras rättigheter inte är preskriberade enligt den nationella rättsordningen.