

Sag C-572/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

3. november 2020

Forelæggende ret:

Finanzgericht Köln (Tyskland)

Afgørelse af:

20. maj 2020

Sagsøger:

ACC Silicones Ltd.

Sagsøgt:

Bundeszentralamt für Steuern

Hovedsagens genstand

Skattelovgivning – kapitalindkomstskat – anmodning om tilbagebetaling af kapitalindkomstskat, som indgives af et udenlandsk selskab, til hvilket der udbetales udbytte af dets porteføljekapitalandele i indenlandske selskaber

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

I. Er artikel 63 TEUF (tidligere artikel 56 EF) til hinder for en national skatteretlig bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der af et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og som modtager udbytte af kapitalandele og ikke når minimumsandelen i kapitalen i et selskab i henhold til artikel 3, stk. 1, litra a), i direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (som ændret ved direktiv

2003/123), med henblik på tilbagebetaling af kapitalindkomstskat kræves dokumentation i form af en attest fra den udenlandske skattemyndighed for, at kapitalindkomstskatten ikke kan modregnes hos selskabet eller hos en selskabsdeltager, der direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, eller kan fradrages som driftsudgift eller som erhvervsmæssig udgift, og for, hvorvidt en modregning, et fradrag eller en fremførsel rent faktisk heller ikke har fundet sted, når en sådan dokumentation med henblik på tilbagebetaling af kapitalindkomstskat ikke kræves af et selskab, der er hjemmehørende i indlandet, og som ejer en kapitalandel af samme størrelse?

II. Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende:

Er proportionalitetsprincippet og princippet om den effektive til hinder for kravet om den attest, der er nævnt i det første spørgsmål, når den i udlandet hjemmehørende modtager af udbytte af såkaldte porteføljekapitalandele, reelt ikke har mulighed for at fremlægge en sådan attest?

Anførte EU-retlige forskrifter

Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF), navnlig artikel 49, 54, 63, 65 og 267

Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF, herefter »direktiv 90/435«), navnlig artikel 3

Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (herefter »moder-/datterselskabsdirektivet«)

Anførte nationale retsforskrifter

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Forbundsrepublikken Tysklands grundlov, herefter »GG«), navnlig artikel 23

Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat, herefter »KStG«), navnlig §§ 2, 8b, 31, 32 og 34 (som ændret ved Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 (lov til gennemførelse af EU-Domstolens dom af 20.10.2011 i sag C-284/09))

Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter »EStG« eller »indkomstskatteloven«), navnlig §§ 20, 36, 43, 43b, 44a, 45a, 49 og 50d

Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter, herefter »AO«), navnlig §§ 10, 11, 90 og 155

Den tysk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien«), navnlig artikel VI, stk. 1

Fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

Parterne er uenige om, hvorvidt sagsøgeren i de omtvistede år 2006-2008 for så vidt angår udbytte af porteføljekapitalbesiddelser har ret til tilbagebetaling af kapitalindkomstskat i henhold til KStG's § 32, stk. 5. Sagsøgeren er et kapital-selskab, der er hjemmehørende i Storbritannien, og som i de omtvistede år 2006, 2007 og 2008 ejede 5,26% af den nominelle kapital i Ambrattec GmbH, Mainz (Tyskland). Helejer af sagsøgeren er The Amber Chemical Co. Ltd., et børsnoteret selskab. Sagsøgeren modtog i de omtvistede år udbytte, der blev udloddet af Ambrattec GmbH. Af dette udloddede udbytte indeholdte og indbetalte Ambrattec GmbH kapitalindkomstskat på 20% plus solidaritetstillæg på 5,5%.

Ved anmodning af 29. december 2009, modtaget af sagsøgte den 31. december 2009, anmodede sagsøgeren om tilbagebetaling af den indeholdte og indbetalte kapitalindkomstskat plus solidaritetstillægget for de omtvistede år 2006-2008. Den ene del af anmodningen støttede sagsøgeren for de enkelte år på EStG's § 50d, stk. 1, sammenholdt med artikel VI, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien, idet kildeskattesatsen heri var begrænset til 15%. Den anden del støttede sagsøgeren med hensyn til tilbagebetalingen af den resterende kapitalindkomstskat på de grundlæggende friheder i EF-traktaten henholdsvis traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde. Ved afgørelse af 7. oktober 2010 traf sagsøgte afgørelse vedrørende de anmodninger, som var støttet på EStG's § 50d, stk. 1, sammenholdt med artikel VI, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien og imødekom i så henseende anmodningen om tilbagebetaling af kapitalindkomstskatten plus solidaritetstillægget. Ved afgørelser af 8. juni 2015 gav sagsøgte for så vidt angik de omtvistede år med henvisning til anmodningen af 31. december 2009 afslag på fritagelse for og tilbagebetaling af indeholdt skat af kapitalindkomsten i øvrigt i henhold til KStG's § 32, stk. 5. Sagsøgeren påklagede disse afgørelser inden for den fastsatte frist. Ved klageafgørelsen af 22. januar 2016 blev klagerne afvist som ugrundede. Derefter anlagde sagsøgeren sag inden for den fastsatte frist.

Sagsøgerens argumentation

Til støtte for sit søgsmål har sagsøgeren gjort gældende, at dokumentationen som omhandlet i KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 1, litra b) og c), er blevet fremlagt. Formålet med KStG's § 32, stk. 5, er at forhindre, at udenlandske kapital-selskaber (moderselskaber), som har modtaget udbytte fra deres indenlandske datterselskaber, definitivt pålægges skat, ved at hjemle en ret til tilbagebetaling for den udenlandske kreditor for kapitalindkomsten i de tilfælde, som Domstolen har fastsat. Sagsøgeren, der er hjemmehørende i England, har

gjort gældende, at board meetings i de omtvistede år fandt sted i England. Desuden var sagsøgerens direktører overvejende bosat i England. Sagsøgeren indgav attesten fra den britiske skattemyndighed den 12. august 2014. Sagsøgeren har gjort gældende, at denne også har dokumenteret, at den tyske kapitalindkomstskat ikke kan modregnes, fratrækkes eller fremføres hos sagsøgeren, og at modregning, fradrag eller fremførsel rent faktisk heller ikke har fundet sted.

For så vidt som sagsøgte har krævet, at der fremlægges en attest udstedt af den stat, hvor sagsøgeren er hjemmehørende, hvorefter den indeholdte kapitalindkomstskat ikke blot ikke kan modregnes eller give nedslag i skatten hos denne, sagsøgeren, men heller ikke hos de selskabsdeltagere, som direkte eller indirekte ejer andele i sagsøgeren, har sagsøgeren fremlagt denne dokumentation i form af skatteberegninger. Deraf fremgår det, at der ikke er sket nogen modregning af tysk kildeskat på moderselskabets, Amber Chemical Co. Ltd., niveau (heller ikke for den direkte modtagne del af udbyttet), og at oplysningerne om udbytte modtaget på datterselskabsniveau – dvs. på sagsøgerens niveau – og den tyske kildeskat heraf i så henseende ville gå fuldstændig tabt. Der kan ikke stilles krav om en attest fra Her Majesty's Revenue and Customs (den britiske skattemyndighed, HMCR) på dette niveau. Fremlæggelsen af en sådan dokumentation skal anses for uforholdsmæssig og er hverken dækket af KStG's § 32, stk. 5, eller af AO's § 90, stk. 1 og 2, eftersom den går ud over, hvad der er nødvendigt for at efterprøve kravet om tilbagebetaling i henhold til KStG's § 32, stk. 5, og træffe positiv afgørelse herom.

Den omstændighed, at en sådan modregning hos en selskabsdeltager, der direkte eller indirekte ejer andele i sagsøgeren, ikke kan finde sted, kræver ingen yderligere dokumentation, eftersom sådanne indtægter ikke henføres til disse personer. Kravet om at fremlægge en standardattest vedrørende selskabsdeltagere, der direkte og indirekte ejer kapitalandele i et indirekte børsnoteret selskab, er imidlertid en helt åbenbar krænkelse af enhver rimelig forholdsmæssighed. I så henseende må kravet om fremlæggelse af dokumentation være uforholdsmæssigt allerede af den grund, at aktionærerne i moderselskabet i udlodningsperioden ikke længere kan identificeres. Under sagen har sagsøgeren indgivet generelle negativattester om modregning udstedt af HMCR den 24. maj 2016. Heraf fremgår det, at modregning generelt ikke kan finde sted hos indirekte deltagere (dvs. fra niveauet for de deltagere, der direkte ejer kapitalandele i sagsøgeren). Sagsøgeren har gjort gældende, at kravet om fremlæggelse af en sådan generel attest er i strid med EU-retten og forfatningsretten.

Sagsøgtes argumentation

Sagsøgte har gjort gældende, at der ikke foreligger en ret til tilbagebetaling i henhold til KStG's § 32, stk. 5, eftersom sagsøgeren ikke har godtgjort, at betingelserne for en tilbagebetaling er opfyldt. Sagsøgeren har ikke fremlagt den lovbefalede dokumentation i henhold til KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 1,

litra b) og c), vedrørende placeringen af dennes forretningsledelse. Endvidere er det i henhold til KStG's § 32, stk. 5, andet afsnit, nr. 5, en betingelse, at modregning, fradrag eller fremførsel af den indeholdte skat hverken kan finde sted på sagsøgerens niveau eller hos en selskabsdeltager, som direkte eller indirekte ejer andele i sagsøgeren. Bestemmelsen konkretiseres af dokumentationspligten i KStG's § 32, stk. 5, femte punktum. Ifølge denne bestemmelse skal det ud over dokumentationen for, at der principielt ikke er mulighed for en sådan begunstigelse, også godtgøres, at en begunstigelse rent faktisk heller ikke har fundet sted. Dokumentationskravet indebærer nemlig også en pligt til at afgive udførlige og præcise oplysninger om den kreds af personer, som udgør de direkte og indirekte selskabsdeltagere, uanset disses retsform. Med henblik herpå kan der fremlægges et organigram, hvoraf hele kæden af ejere frem til den sidste indirekte person fremgår. Denne betingelse har sagsøgeren heller ikke opfyldt. Sagsøgeren har ikke godtgjort, at det ikke var muligt at få skattefradrag for det omtvistede indeholdte beløb hos en af de selskabsdeltagere, der indirekte eller direkte ejede kapitalandele i sagsøgeren, i den stat, hvor de hver især var hjemmehørende (KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, sammenholdt med femte punktum). Dokumentationskravet i KStG's § 32, stk. 5, tredje punktum, fører ikke til en ubegrundet forskelsbehandling.

En eventuel restriktion for de ved EU-traktaten sikrede grundlæggende friheder er begrundet, såfremt den har til formål at sikre sammenhængen i en beskatningsordning. Det kræver, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den omhandlede skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (dom af 13.3.2007, C-524/04, Test Claimants, præmis 68, og af 8.11.2007, C-379/05, Amurta, præmis 46). En skattelempelse fra Forbundsrepublikken Tysklands side er således ikke nødvendig, såfremt en fritagelse for indeholdelse af kapitalindkomstskat af udbytte, som er blevet udloddet af kapitalforetagelser, der er hjemmehørende i Tyskland, reelt allerede er blevet opnået eller kunne have været opnået ved lempelser over for den udenlandske direkte eller indirekte modtager af udbytte i en stat, hvor den pågældende er hjemmehørende. Derfor er skattemyndighederne i en medlemsstat i Den Europæiske Unions 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, herunder spørgsmålet om, hvilke skattefradrag der reelt er foretaget i andre medlemsstater (dom af 30.6.2011, C-262/09, Meilicke II, og af 10. 2.2011, C-436/08, Haribo).

Vurdering af sagen efter national ret

For så vidt angår udlodning af udbytte oppebærer selskabsdeltagere, der er hjemmehørende i udlandet, kapitalindkomst som omhandlet i EStG's § 20, stk. 1, nr. 1, der i henhold til EStG's § 49, stk. 1, nr. 5a, er undergivet begrænset skattepligt. I denne forbindelse opkræves indkomstskatten i henhold til EStG's § 43, stk. 1, første punktum, nr. 1 (hos et kapitalforetagelse sammenholdt med KStG's § 31, stk. 1, første punktum) ved indeholdelse af kapitalindkomst (kapitalindkomstskat). Der er mulighed for tilbagebetaling af den indeholdte og

indbetalte kapitalindkomstskat. Betingelserne for tilbagebetaling er forskellige alt efter, om porteføljekapitalandelen, dvs. kapitalandelen på mindre end 15% henholdsvis 10%, ejes af en juridisk person, der er hjemmehørende i indlandet eller i udlandet. Såfremt en porteføljekapitalandel ejes af en i indlandet hjemmehørende juridisk person, er udbytte, der udloddes til denne af et indenlandsk selskab, i de omtvistede år, og indtil loven af 21. marts 2013 til gennemførelse af Domstolens dom af 20. oktober 2011 i sag C-284/09 trådte i kraft, skattefri i henhold til KStG's § 8b, stk. 1. I henhold til KStG's § 31, stk. 1, sammenholdt med EStG's § 36, stk. 2, nr. 2, modregnes den indeholdte kapitalindkomstskat i det omtvistede tidsrum i den indenlandske juridiske persons skyldige skat og kan ligeledes tilbagebetales. Modregningen (og den eventuelle tilbagebetaling) af kapitalindkomstskatten forudsætter, at kapitalindkomstskatten er blevet indeholdt og indbetalt. Dette skal dokumenteres ved indgivelse af en attest i henhold til EStG's § 45a, stk. 2 eller 3. For så vidt angår udlodning af udbytte til juridiske personer, der er hjemmehørende i udlandet, og som ejer en porteføljekapitalandel, hjemler loven i KStG's § 32, stk. 5, mulighed for en tilbagebetaling af kapitalindkomstskatten. Betingelserne er imidlertid anderledes end dem, der gælder for modregning henholdsvis [tilbagebetaling] af kapitalindkomstskatten til indenlandske selskaber.

aa. Tilblivelseshistorien for KStG's § 32, stk. 5

KStG's § 32, stk. 5, blev indført af lovgiver, efter at Den Europæiske Unions Domstol havde afsagt dom i sag C-284/09 den 20. oktober 2011. I denne dom fastslog Domstolen, at den frigørende virkning af indeholdelse af skat i henhold til KStG's § 32, stk. 1, for så vidt angår udbytte til udenlandske selskaber, som ikke når den tærskel for en kapitalandel, der er fastsat i moder-datterselskabsdirektivet, er i strid med princippet om frie kapitalbevægelser i TEUF og EØS-aftalen.

bb. Reglerne i KStG's § 32, stk. 5

KStG's § 32, stk. 5, fastsætter forskellige betingelser for tilbagebetaling af kapitalindkomstskat, herunder visse krav om fremlæggelse af dokumentation og attester. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

(5) Hvis kreditors selskabsskat vedrørende kapitalindkomst som omhandlet i indkomstskattelovens § 20, stk. 1, nr. 1, er blevet betalt i henhold til stk. 1, tilbagebetales den indeholdte og indbetalte kapitalindkomstskat i medfør af indkomstskattelovens § 36, stk. 2, nr. 2, til kreditor for kapitalindkomsten, såfremt

1. kreditor for kapitalindkomsten er et begrænset skattepligtigt selskab i henhold til § 2, nr. 1, som
 - a) samtidig er et selskab som omhandlet i artikel 54 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde eller i artikel 34 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde,

b) har sit hjemsted og sin forretningsledelse i en medlemsstat i Den Europæiske Unions eller i en stat, som er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde,

c) i den stat, hvor forretningsledelsen befinder sig, uden valgmulighed er undergivet en ubegrænset skattepligt, der kan sammenlignes med § 1, uden at være fritaget herfor, og

2. kreditor direkte ejer andele i debitor for kapitalindkomstens aktiekapital eller indskudskapital og ikke opfylder betingelsen om minimumsandel i indkomstlovens § 43b, stk. 2.

Første punktum finder kun anvendelse, såfremt:

1. en tilbagebetaling af den pågældende kapitalindkomstskat ikke er hjemlet i medfør af andre bestemmelser,
2. kapitalindkomsten i henhold til § 8b, stk. 1, ikke ville blive taget i betragtning ved opgørelsen af indkomsten,
3. kapitalindkomsten på grundlag af udenlandske forskrifter ikke henregnes til en person, som ikke ville have ret til tilbagebetaling i medfør af dette stykke, såfremt vedkommende oppebar kapitalindkomsten direkte,
4. en ret til hel eller delvis tilbagebetaling af kapitalindkomstskatten ikke ville være udelukket ved tilsvarende anvendelse af indkomstskattelovens § 50d, stk. 3, og
5. kapitalindkomstskatten ikke kan modregnes hos kreditor eller hos en selskabsdeltager, som direkte eller indirekte ejer andele i kreditor, eller kan fradrages som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift; en mulighed for at fremføre modregningen er sidestillet med modregning.

Kreditor for kapitalindkomsten skal dokumentere, at betingelserne for tilbagebetaling er opfyldt. Kreditor skal navnlig fremlægge en attest udstedt af skattemyndighederne i den stat, hvor kreditor er hjemmehørende, hvorved det dokumenteres, at kreditor anses for skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende stat, er fuldt selskabsskattepligtig i denne stat uden at være fritaget for selskabsskat og er den faktiske modtager af kapitalindkomsten. Af attesten fra den udenlandske skattemyndighed skal det fremgå, at den tyske kapitalindkomstskat ikke kan modregnes, fratrækkes eller fremføres, og at modregning, fradrag eller fremførsel rent faktisk heller ikke har fundet sted. Kapitalindkomstskatten tilbagebetales for al kapitalindkomst, der er oppebåret i et kalenderår, som omhandlet i første punktum på grundlag af en afgørelse om fritagelse i henhold til § 155, stk. 1, tredje punktum, i lov om skatter og afgifter.

Fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Forelæggelsen for Domstolen er nødvendig i henhold til artikel 267 TEUF, eftersom der hersker tvivl om fortolkningen af kapitalens frie bevægelighed i henhold til artikel 63 TEUF (tidligere artikel 56 EF). Det afgørende for sagens udfald er, om de betingelser, som den tyske lovgiver har fastsat i KStG's § 32, stk. 5, og hvoraf muligheden for tilbagebetaling af kapitalindkomstskat i tilfælde af udbytte af porteføljekapitalandele – dvs. udbytte af kapitalandele under 15% (for udlodninger til og med den 31.12.2008) henholdsvis 10% (for udlodninger efter den 31.12.2008) – afhænger, er forenelig med EU-retten og følgelig finder anvendelse. De præjudicielle spørgsmål er relevante for sagens afgørelse. Med forbehold for den betingelse, hvorom der ifølge det præjudicielle spørgsmål hersker tvivl, er alle øvrige betingelser for en tilbagebetaling i henhold til KStG's § 32, stk. 5, opfyldt. KStG's § 32, stk. 5, finder anvendelse i de omtvistede år i henhold til KStG's § 34, stk. 13b. Udbyttet, hvoraf den omtvistede kapitalindkomstskat er blevet indeholdt og indbetalt, er i materiel henseende kapitalindkomst som omhandlet i EStG's § 20, stk. 1, nr. 1 (KStG's § 32, stk. 5, første punktum).

Retten til tilbagebetaling kræver, at kreditor er et begrænset skattepligtigt selskab i henhold til KStG's § 2, nr. 1, som er et selskab i henhold til artikel 54 TEUF [KStG's § 32, stk. 5, nr. 1, litra a)], som har sit hjemsted (AO's § 10) og sin forretningsledelse (AO's § 11) i en EU-medlemsstat eller en EØS-stat [KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 1, litra b)] og i den stat, hvor dets forretningsledelse befinder sig, uden valgmulighed er undergivet en ubegrænset skattepligt, der kan sammenlignes med § 1, uden at være fritaget herfor [KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 1, litra c)]. Disse betingelser er opfyldt. Sagsøgeren er i sin egenskab af modtager af udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i Tyskland, et begrænset skattepligtigt selskab efter KStG's § 2, nr. 1. Sagsøgeren er samtidig et selskab i henhold til artikel 54 TEUF [KStG's § 32, stk. 5, nr. 1, litra a)]. Betingelsen i KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 1, litra b), er ligeledes opfyldt. Både sagsøgerens hjemsted som omhandlet i AO's § 10 og forretningsledelsen som omhandlet i AO's § 11 befinder sig i Storbritannien.

Navnlig med hensyn til placeringen af forretningsledelsen finder den foreliggende ret, at sagsøgeren fyldestgørende har anført og ved indgivelse af egnet dokumentation har godtgjort, at sagsøgerens direktører overvejende er bosat i England, og at board meetings har fundet sted på selskabets hjemsted i Storbritannien. I denne forbindelse har sagsøgeren fremlagt en udskrift fra det engelske handelsregister med en liste over de personer, der handlede [på dennes vegne], og som overvejende var bosat i England. Desuden har sagsøgeren fremlagt to referater af 31. januar 2007 fra dokumenterede director meetings, som blev afholdt på selskabets hjemsted. Desuden har sagsøgeren indgivet Directors' Report and Financial Statements pr. 31. marts 2009, hvori »UK based directors« udtrykkeligt omtales som key management personnel.

Uanset dette er den forelæggende ret af den opfattelse, at kravet om, at hjemstedet (AO's § 10) og forretningsledelsen (AO's § 11) skal befinde sig i en EU-medlemsstat eller en EØS-stat (KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 1), er i strid med EU-primærretten og derfor under alle omstændigheder ikke finder anvendelse. Anledningen til den nye ordning var nemlig en tilsidesættelse af retten til frie kapitalbevægelser, og rækkevidden af denne grundlæggende frihed har principielt virkning i alle tredjelande. Domstolen støttede således sin afgørelse af 20. oktober 2011 (C-284/09), som var årsag til indførelsen af KStG's § 32, stk. 5, på retten til frie kapitalbevægelser (artikel 63 TEUF) og netop ikke på etableringsfriheden (artikel 49 TEUF). I denne dom fastslog Domstolen, at en medlemsstat tilsidesætter sine forpligtelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, dvs. retten til frie kapitalbevægelser, når den, i tilfælde hvor den tærskel for et moderselskabs andel i et datterselskabs kapital, som er fastsat i artikel 3, stk. 1, litra a), i direktiv 90/435, ikke er nået, undergiver udbytte, der udloddes til et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, en i økonomisk forstand højere beskatning end udbytte, der udloddes til et selskab, der har hjemsted på dens område. Den kendsgerning, at dette skal anses for en tilsidesættelse af retten til frie kapitalbevægelser, indebærer, at også moderselskaber med hjemsted i tredjelande, som ikke når tærsklen for kapitalandelen, kan påberåbe sig en tilsidesættelse af EU-primærretten. Kapitalens frie bevægelighed finder nemlig som den eneste grundlæggende frihedsrettighed også anvendelse i forhold til tredjelande (jf. dom af 18.12.2007, C-101/05). Ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF (tidligere artikel 56 EF) er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande således forbudt.

Dette bekræftes af Domstolens dom af 13. november 2019 (C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia mod Finanzamt München). Ifølge denne dom er beskatningen af udbytte af porteføljekapitalandele, som udloddes til udenlandske pensionsfonde, i strid med retten til frie kapitalbevægelser. Hjemmehørende pensionsfonde kan nemlig modtage udbytte skattefrit, da de inden for rammerne af fastlæggelsen af skatten ved skatteansættelse har mulighed for at modregne den indeholdte kapitalindkomstskat i selskabsskatten eller for at opnå tilbagebetaling af stort set hele førstnævnte skat. Ikke-hjemmehørende pensionsfonde – i den pågældende sag en pensionsfond med hjemsted i Canada, dvs. i et tredjeland – kan derimod ikke foretage en sådan modregning eller opnå en sådan tilbagebetaling, eftersom den selskabsskat, som disse pensionsfonde betaler ved indeholdelse, har frigørende virkning i overensstemmelse med KStG's § 32, stk. 1, nr. 2, og derfor udgør en endelig skattebyrde for disse pensionsfonde. Domstolen anså dette for en tilsidesættelse af retten til frie kapitalbevægelser. Følgelig taler denne dom ligeledes for, at også selskaber med hjemsted i tredjelande, der oppebærer udbytte af porteføljekapitalandele, på grundlag af kapitalens frie bevægelighed ikke må stilles ringere end selskaber med hjemsted i indlandet henholdsvis på Fællesskabets område, som oppebærer udbytte af porteføljekapitalandele.

Eftersom sagsøgeren med en kapitalandel på 5,26% i de omtvistede år ikke rådede over en kontrollerende kapitalandel i Ambratec GmbH, er det i så henseende

under alle omstændigheder uforholdent at tage stilling til forholdet mellem kapitalens frie bevægelighed og etableringsfriheden, navnlig i situationer med tredjelande. Med henblik på tilsidesættelsen af retten til frie kapitalbevægelser skal KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 1, begrænses således, at ordningen også gælder for selskaber, hvis hjemsted og/eller forretningsledelse befinder sig i tredjelande. EU-retten er i henhold til GG's artikel 23 og artikel 267 TEUF en integreret del af tysk forbundslov og har forrang for national ret. Domstolene må derfor ikke anvende tyske bestemmelser, såfremt de krænker EU-retten.

Når en national bestemmelse er i strid med EU-primærretten, indebærer det imidlertid ikke, at bestemmelsen generelt slet ikke kan finde anvendelse. Fællesskabsrettens forrang indebærer nemlig ikke, at der som udgangspunkt skal ses helt bort fra en anvendelse af den bestemmelse, der er i strid med EU-retten. De bindende fællesskabsretlige krav, som Domstolen har formuleret, skal derimod i relevante tilfælde læses ind i de pågældende bestemmelser ved en »gyldighedsbevarende reduktion«. Derved tilvejebringes der gennem retspraksis en tilstand, som er i overensstemmelse med EU-retten. På denne baggrund skal KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 1, gyldighedsbevarende fortolkes således, at ordningen også finder anvendelse på selskaber, hvis hjemsted og/eller forretningsledelse befinder sig i tredjelande. Med hensyn til den foreliggende retsvist indebærer dette, at bestemmelsen i [K]StG's § 32, stk. 5, også ville være relevant, såfremt hjemstedet for sagsøgerens forretningsledelse ikke havde befundet sig i Storbritannien. Henset til den i så henseende gyldighedsbevarende reduktion af bestemmelsen er placeringen af hjemstedet for forretningsledelsen i en EU-medlemsstat eller en EØS-stat nemlig ikke afgørende.

KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 1, litra c), er ligeledes opfyldt. Sagsøgeren er i den stat, hvor dennes forretningsledelse befinder sig, uden valgmulighed undergivet en ubegrænset skattepligt, der kan sammenlignes med § 1, uden at være fritaget herfor. Sagsøgerens forretningsledelse befinder sig i Storbritannien. Sagsøgeren er også fuldt skattepligtig i Storbritannien. Der foreligger hverken en valgmulighed eller en fritagelse. Endvidere er kravet i KStG's § 32, stk. 5, første punktum, nr. 2, ligeledes opfyldt. Ifølge denne bestemmelse skal det udenlandske moderselskab direkte eje andele i debitor for kapitalindkomstens aktiekapital eller indskudskapital og må ikke opfylde betingelsen om minimumsandelen i EStG's § 43b, stk. 2. Kapitalandelen skal således være på under 10%. Sagsøgeren ejer en andel af den nominelle kapital i det tyske selskab Ambratec GmbH på 5,26% og dermed under 10%. Attesten fra den britiske skattemyndighed (HM Revenue & Custom) af 12. august 2014 opfylder dokumentationskravene i KStG's § 32, stk. 5, fjerde punktum.

KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 1, kræver, at kreditor for kapitalindkomsten ikke kan kræve tilbagebetaling efter andre bestemmelser. Denne betingelse er opfyldt. Navnlig kan en tilbagebetaling i henhold til EStG's § 44a, stk. 9, eller § 50d, stk. 1, andet punktum, heller ikke komme i betragtning. KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 2, er ligeledes opfyldt. I henhold til KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 2, kan retten til tilbagebetaling som

omhandlet i KStG's § 32, stk. 5, første punktum, kun komme i betragtning i forbindelse med kapitalindkomst, som i henhold til § 8b, stk. 1, ikke ville blive taget i betragtning ved opgørelsen af indkomsten. Derigennem sikrer loven for det første, at tilbagebetalingskravet ikke reduceres med de faste ikke-fradragsberettigede driftsudgifter som omhandlet i § 8b, stk. 5. For det andet – og navnlig – forhindrer krydshenvisningen til KStG's § 8b, stk. 1, at kapitalindkomstskat tilbagebetales i de tilfælde, der er omfattet af § 8b, stk. 4, i den nye affattelse, dvs. tilfælde hvor porteføljebesiddelsen er skattepligtig. Tilbagebetalingsproceduren i henhold til KStG's § 32, stk. 5, omfatter herefter uden begrænsning – inklusive porteføljebesiddelse og besiddelse af større kapitalandele – fremover alene de beløb, der er modtaget inden skæringsdatoen den 28. februar 2013, jf. § 34, stk. 7a, andet punktum, som affattet ved loven til gennemførelse af Domstolens dom af 21. marts 2013. Denne betingelse er opfyldt for så vidt angår udlodningerne af udbytte i de omtvistede år.

KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 3, hvorefter kapitalindkomsten på grundlag af udenlandske forskrifter ikke henregnes til en person, som ikke ville have ret til tilbagebetaling i medfør af dette stykke, såfremt vedkommende oppebar kapitalindkomsten direkte, er opfyldt i den omtvistede sag. Navnlig henregnes de omtvistede udbytter med hensyn til udenlandske forskrifter om f.eks. koncernbeskatning ikke til en person, som ikke selv kunne kræve tilbagebetaling som omhandlet i KStG's § 32, stk. 5. Endelig er sagsøgerens ret til hel eller delvis tilbagebetaling af kapitalindkomstkatten ikke udelukket ved tilsvarende anvendelse af indkomstskattelovens § 50d, stk. 3, eftersom betingelserne i denne bestemmelse ikke er opfyldt. På denne baggrund kan det lades ubesvaret, om denne betingelse er lovlig.

Kravet i KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, forekommer imidlertid problematisk. I henhold hertil indrømmes der ikke ret til tilbagebetaling, når den indeholdte kapitalindkomstskat kan modregnes hos kreditor eller hos en selskabsdeltager, som direkte eller indirekte ejer andele i kreditor, eller kan fradrages som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift; i så henseende er alene muligheden for at fremføre modregningen tilstrækkelig. Dermed indrømmes der kun en tilbagebetaling i henhold til KStG's § 32, stk. 5, såfremt den mindre gunstige behandling af udenlandske udbyttmodtagere i forhold til indenlandske udbyttmodtagere ikke kan udlignes ved modregning, fradrag i beskatningsgrundlaget eller fremførsel af modregning i udlandet.

Dertil kommer, at opfyldelsen af denne betingelse i henhold til KStG's § 32, stk. 5, femte punktum, skal dokumenteres af sagsøgeren ved fremlæggelse af en attest fra den udenlandske skattemyndighed, hvoraf det fremgår, at den tyske kapitalindkomstskat ikke kan modregnes, fratrækkes eller fremføres, og at modregning, fradrag eller fremførsel rent faktisk heller ikke har fundet sted. I denne forbindelse fortolker den forelæggende ret lovreglen således, at attesten skal fremlægges både for så vidt angår kreditor for kapitalindkomsten, dvs. sagsøgeren, og samtlige direkte og indirekte ejere af kapitalandele. Reglen er nemlig formuleret bredt, hvorfor den skal fortolkes generelt og dermed henviser til

samtlige niveauer. Dette bekræftes af den systematiske sammenhæng med KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, hvori det kræves, at kapitalindkomstkatten ikke kan modregnes hos kreditor eller hos en selskabsdeltager, som direkte eller indirekte ejer andele i kreditor, eller kan fradrages som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift. Henset til denne betingelse skal kravet om attesten, som åbenbart henviser til KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, ud fra systematiske betragtninger også omfatte samtlige ejerniveauer.

I det omtvistede tilfælde er det imidlertid ikke muligt at fastslå, om betingelsen i KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, er opfyldt. The Amber Chemical Co. Ltd. ejer alle anparterne i sagsøgeren. Førstnævnte er et børsnoteret selskab. Behandlingen af kapitalindkomstkatten hos The Amber Chemical Co. Ltd. og især hos selskabets deltagere kan ikke kortlægges konkret. Med hensyn til sagsøgeren selv har denne fremlagt en attest fra den britiske skattemyndighed, HMRC, af 12. august 2014. I denne attest bekræftes det både for regnskabsåret 2006/2007 (modtaget udbytte for årene 2006 og 2007) og for regnskabsåret 2008/2009 (modtaget udbytte for 2008), at der ikke er givet nogen lempelse for den tyske kapitalindkomstskat, og at en sådan heller ikke kan gives i fremtiden. Hvorvidt dette juridisk set beror på en fritagelse af udbytte eller på en manglende modregningsvolumen som følge af en situation med underskud, er i denne forbindelse – modsat sagsøgtens opfattelse – uden betydning. I et nationalt tilfælde modregnes og tilbagebetales kapitalindkomstkatten nemlig også i et år med underskud.

Med hensyn til kravet om, at der for så vidt angår den indeholdte kapitalindkomstskat ikke blot ikke er sket modregning eller givet nedslag i skatten hos sagsøgeren, men heller ikke hos de selskabsdeltagere, som direkte eller indirekte ejer andele i sagsøgeren, er det ikke muligt at fremlægge en sådan dokumentation. For så vidt angår moderselskabet, Amber Chemical Co. Ltd., har sagsøgeren ganske vist indgivet skatteberegninger. Selv hvis man på dette grundlag i lighed med sagsøgeren ville lægge til grund, at der ikke er sket nogen modregning af tysk kildeskat hos Amber Chemical Co. Ltd., mangler der tilsvarende oplysninger med hensyn til aktionærene i Amber Chemical Co. Ltd. i deres egenskab af indirekte ejere af kapitalandele i sagsøgeren. Desuden er der ikke tale om en udenlandsk attest som omhandlet i KStG's § 32, stk. 5, femte punktum.

Det fremgår at de generelle negativattester om modregning fra HMRC, som sagsøgeren har indgivet, at modregning generelt ikke kan finde sted hos indirekte deltagere (dvs. fra niveauet for de deltagere, der direkte ejer kapitalandele i sagsøgeren). Her er der imidlertid tale om en generel erklæring fra den britiske skattemyndighed, som ikke har nogen konkret forbindelse til den omtvistede sag, navnlig de indirekte deltagere i sagsøgeren. Dertil kommer, at det ikke vides, i hvilke stater de indirekte selskabsdeltagere – dvs. de direkte aktionærer i det børsnoterede selskab The Amber Chemical Co. Ltd. – var hjemmehørende i de omtvistede år, og at dette heller ikke kan afklares. Som følge heraf er de generelle negativattester om modregning også behæftet med den mangel, at det ikke

fremgår, om de er udstedt af de kompetente skattemyndigheder i hvert enkelt tilfælde. På denne baggrund skal der ved anvendelse af KStG's § 32, stk. 5, gives afslag på sagsøgerens anmodning om tilbagebetaling. Det vil imidlertid forholde sig anderledes, såfremt kravet i KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, og femte punktum, er i strid med retten til frie kapitalbevægelser og derfor ikke skal anvendes. I så fald skal sagsøgerens anmodning om tilbagebetaling imødekommes. Spørgsmålet om, hvorvidt retten til frie kapitalbevægelser er til hinder for ordningen i KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, og femte punktum, er således relevant for sagens afgørelse.

Den forelæggende ret nærer EU-retlige betænkeligheder med henblik på tilsidesættelsen af retten til frie kapitalbevægelser (artikel 63, stk. 1, og artikel 65 TEUF) som primær fællesskabsret samt af proportionalitetsprincippet og princippet om den effektive virkning.

1. Første spørgsmål: tilsidesættelse af retten til frie kapitalbevægelser (artikel 63, stk. 1, og artikel 65 TEUF)

Sagsøgeren pålægges som begrænset skattepligtigt udenlandsk selskab 15% kapitalindkomstskat af det udbytte, sagsøgeren modtager, og har på grund af KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, og femte punktum, ingen mulighed for modregning eller tilbagebetaling. Heroverfor får fuldt skattepligtige tyske selskaber modregnet kapitalindkomstskatten fuldt ud i deres selskabsskat og får den eventuelt tilbagebetalt. Den forelæggende ret nærer betænkeligheder ved denne forskelsbehandling med hensyn til en mulig tilsidesættelse af princippet om frie kapitalbevægelser, der er fastsat i artikel 63, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 65 TEUF.

Det følger af Domstolens praksis, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (jf. bl.a. dom af 13.11.2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia mod Finanzamt München, præmis 48, og af 10.4.2014, C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, præmis 39). Nærmere bestemt kan den omstændighed, at en medlemsstat undergiver udbytte, der udbetales til udenlandske selskaber, en behandling, der er mindre gunstig end behandlingen af udbytte, der udbetales til indenlandske selskaber, afholde selskaber, der er etableret i udlandet, fra at foretage investeringer i nævnte medlemsstat og udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF (jf. om beskattningen af ikke-hjemmehørende pensionsfonde, der modtager udbytte fra Fællesskabets område, dom af 13.11.2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia mod Finanzamt München, præmis 49, af 20.10.2011, C-284/09 – Kommissionen mod Tyskland, præmis 72 ff., og af 22.11.2012, C-600/10 – Kommissionen mod Tyskland, præmis 15).

Den omstændighed, at udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende pensionsfonde, pålægges en skattebyrde, der er tungere end den, der påhviler hjemmehørende pensionsfonde for så vidt angår samme udbytte, udgør en sådan mindre gunstig behandling ((jf. om beskatningen af ikke-hjemmehørende pensionsfonde, der modtager udbytte fra Fællesskabets område, dom af 13.11.2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia mod Finanzamt München, præmis 49, og af 17.9.2015, C-10/14, C-14/14 og C-17/14 – Miljoen m.fl., præmis 48). Det samme gør sig gældende for så vidt angår en hel eller delvis fritagelse for udbytte, der udbetales til et indenlandsk selskab, mens udbytte, der udbetales til en udenlandsk selskab, pålægges endelig kildeskat (jf. dom af 8.11.2012, C-342/10 – Kommissionen mod Finland, præmis 32 og 33).

På denne baggrund foreligger der et indgreb i det materielle anvendelsesområde for princippet om de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63 TEUF. KStG's § 32, stk. 5, knytter nemlig strengere betingelser til tilbagebetaling af kapitalindkomstskat til selskaber, der er hjemmehørende i udlandet, og som ejer kapitalandele på mindre end 10% henholdsvis 15% i et selskab, der er hjemmehørende i indlandet, end til tilbagebetaling af kapitalindkomstskat til selskaber, der er hjemmehørende i indlandet, og som ejer kapitalandele på mindre end 10% henholdsvis 15% i et selskab, der er hjemmehørende i indlandet. Udenlandske selskaber får nemlig kun tilbagebetalt kapitalindkomstskatten, når den indeholdte kapitalindkomstskat ikke kan modregnes hos kreditor eller hos en selskabsdeltager, som direkte eller indirekte ejer andele i kreditor, eller kan fradrages som driftsudgift eller erhvervsmæssig udgift. Dette skal i henhold til KStG's § 32, stk. 5, femte punktum, desuden dokumenteres ved fremlæggelse af en attest fra den udenlandske skattemyndighed. Dette krav gælder imidlertid ikke for tilbagebetaling af kapitalindkomstskat til indenlandske selskaber.

Den forelæggende ret nærer tvivl om, hvorvidt dette indgreb er begrundet. Der hersker tvivl om, hvorvidt ordningen i KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, og femte punktum, er begrundet i henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF. I henhold til artikel 65 TEUF griber artikel 63 TEUF ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, der sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret. Denne bestemmelse skal som en undtagelse fra det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt. Den kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sonderer mellem de skattepligtige afhængigt af det sted, hvor de er bosat, eller af den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med EUF-traktaten (jf. dom af 13.11.2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia mod Finanzamt München, præmis 63). Undtagelsen i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF er nemlig selv begrænset ved artikel 65, stk. 3, TEUF, hvorefter de nationale bestemmelser, der er nævnt i artiklens stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63 [TEUF]« (jf. dom af 13.11.2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia mod Finanzamt München, præmis 49, og af 10.4.2014, C-

190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, præmis 55 og 56).

Der skal derfor sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til artikel 65, stk. 3, TEUF. I denne henseende kan en national skattelovgivning kun anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. dom af 13.11.2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia mod Finanzamt München, præmis 64, og af 10.5.2012, C-338/11 – C-347/11 – Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 23). I denne forbindelse skal spørgsmålet om, hvorvidt en grænseoverskridende situation kan sammenlignes med en national situation, vurderes under hensyntagen til det formål, der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser, og til genstanden for og indholdet af de sidstnævnte (jf. dom af 13.11.2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia mod Finanzamt München, præmis 65).

Desuden nærmer de ikke-hjemmehørende skattepligtiges situation sig de hjemmehørende skattepligtiges situation, fra det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster ikke blot gør de hjemmehørende skattepligtige, men også de ikke-hjemmehørende skattepligtige indkomstskattepligtige af det udbytte, som de modtager fra et hjemmehørende selskab (jf. dom af 8.11.2007, C-379/05 – Amurta, præmis 38, og af 20.10.2011, C-284/09 – Kommissionen mod Tyskland, præmis 56). Det er denne stats udøvelse af sin beskatningskompetence, der uafhængigt af enhver beskatning i en anden medlemsstat i sig selv skaber risiko for kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning. I sådanne tilfælde skal den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, i medfør af de mekanismer, der er fastsat i national ret for at forhindre eller mindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, sikre, at de ikke-hjemmehørende modtagende selskaber får en behandling, der svarer til de hjemmehørende modtagende selskabers, således at de ikke-hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte, ikke står over for en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ved artikel 63 TEUF (tidligere artikel 56 EF) (jf. dom af 8.11.2007, C-379/05 – Amurta, præmis 39, og af 20.10.2011, C-284/09, Kommissionen mod Tyskland, præmis 56).

I den foreliggende sag har Forbundsrepublikken Tyskland valgt at udøve sin beskatningskompetence på udbytte af porteføljekapitalandele, der udloddes til selskaber, som er hjemmehørende i indlandet, ved beskatning i form af kapitalindkomstskat med efterfølgende mulighed for modregning. Forbundsrepublikken Tyskland har imidlertid også valgt at beskatte udbytte af porteføljekapitalandele, der udloddes til udenlandske selskaber, med kapitalindkomstskat. Disse selskaber befinder sig i en sammenlignelig situation med hensyn til at undgå at blive beskattet flere gange. Det fremgår ikke, at selskaber, der er hjemmehørende i indlandet og modtager udbytte af porteføljekapitalandele, ikke skulle være sammenlignelige med selskaber, der er

hjemmehørende i udlandet og modtager udbytte af porteføljekapitalandele. I så henseende forekommer forskellige betingelser for at opnå tilbagebetaling henholdsvis modregning af kapitalindkomstskat ikke begrundede.

Den forelæggende ret nærer ligeledes tvivl om, hvorvidt forskelsbehandlingen er begrundet efter Amurta-klausulen. Ifølge Amurta-klausulen kan den endelige opkrævning af kapitalindkomstskat i kildestaten være begrundet, når den stat, hvor den pågældende er hjemmehørende, modregner den i fuldt omfang den pålagte skat og i givet fald også tilbagebetaler den (jf. herom dom af 8.11.2007, C-379/05 – Amurta, præmis 79 ff.); ordningen i KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, hvorom der hersker tvivl i den foreliggende sag, tager muligvis højde herfor (præmis 61). I den omtvistede sag kan en sådan mulighed for modregning i den stat, hvor sagsøgeren er hjemmehørende, følge af artikel 23, stk. 2, litra a), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien. Ifølge denne overenskomst modregnes den tyske skat, der opkræves af fortjeneste eller indkomst fra kilder i Tyskland – enten ved direkte påligning eller ved indeholdelse – i enhver i Det Forenede Kongerige beregnet skat af samme fortjeneste eller indkomst, hvoraf den tyske skat er beregnet. Overenskomsten hjemler således ganske vist en modregning, men denne modregning er begrænset til den britiske skat, som vedrører udbytte, der er udloddet af en tysk juridisk person. En modregning af den tyske kapitalindkomstskat med det fulde beløb på 15% er således ikke sikret.

Med hensyn til de indirekte selskabsdeltagere er det reelt ikke muligt at identificere disse, hvorfor det ikke kan fastslås, om der findes bilaterale muligheder for modregning, hvorved kapitalindkomstskatten modregnes i den stat, hvor de pågældende er hjemmehørende. Dertil kommer, at når KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, også omfatter alle indirekte selskabsdeltagere, stiller det krav om undersøgelser, som ikke pålægges et indenlandsk selskab, der modtager udbytte.

2. Andet spørgsmål: tilsidesættelse af effektivitetsprincippet og princippet om den effektive virkning

Såfremt det første præjudicielle spørgsmål besvares benægtende og det således er foreneligt med princippet om de frie kapitalbevægelser, at et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og som modtager udbytte af porteføljekapitalandele, med henblik på tilbagebetaling af kapitalindkomstskat skal fremlægge dokumentation i form af en attest fra den udenlandske skattemyndighed for, at kapitalindkomstskatten ikke kan modregnes hos selskabet eller hos en selskabsdeltager, der direkte eller indirekte ejer andele i selskabet, eller kan fradrages som driftsudgift eller som erhvervsmæssig udgift, er den forelæggende ret i så henseende i tvivl om, hvorvidt proportionalitetsprincippet og princippet om den effektive virkning er til hinder for kravet om en sådan attest, når en modtager af udbytte af porteføljekapitalandele, som er hjemmehørende i udlandet, reelt ikke har mulighed for at fremlægge denne attest.

Ifølge princippet om den praktiske virkning skal medlemsstaterne træffe alle foranstaltninger med henblik på sikre den størst mulige virkning af fællesskabsretten. Effektivitetsprincippet kræver, at det ikke i praksis må gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (jf. dom af 8.3.2001, C-397/98 og C-410/98 – Metallgesellschaft, præmis 85, og af 2.10.2003, C-147/01 – Weber's Wineworld, præmis 38). Ifølge proportionalitetsprincippet skal foranstaltninger være egnet til at opfylde disse formål og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse (jf. dom af 26.2.2019, C-581/17 – Wächtler, præmis 63).

Selv om betingelsen i KStG's § 32, stk. 5, andet punktum, nr. 5, skulle være forenelig med princippet om de frie kapitalbevægelser, stiller kravet om, at opfyldelsen af denne betingelse skal dokumenteres for så vidt angår samtlige direkte og indirekte selskabsdeltagere i form af forelæggelse af attester fra de udenlandske skattemyndigheder i henhold til KStG's § 32, stk. 5, femte punktum, den skattepligtige person, der anmoder om tilbagebetaling af kapitalindkomstskat – her sagsøgeren – over for betydelige vanskeligheder. Fremskaffelsen af disse attester kræver til tider uforholdsmæssigt ressourcekrævende undersøgelser eller kan – som i det omtvistede tilfælde – i praksis endog være umulig. I dette tilfælde gøres det i praksis umuligt for den skattepligtige person, der anmoder om tilbagebetaling af kapitalindkomstskat – her sagsøgeren – at udøve retten til frie kapitalbevægelser. Med dette krav har Forbundsrepublikken Tyskland følgelig ikke truffet en foranstaltning med henblik på sikre den størst mulige virkning af fællesskabsretten, men forhindrer endog reelt dens gennemførelse.

Loven hjemler heller ingen undtagelser fra dokumentationskravet i KStG's § 32, stk. 5, femte punktum. Efter lovens ordning er det irrelevant, at kreditor reelt ikke har mulighed for at fremlægge dokumentation eller attester fra den udenlandske skattemyndighed, eller at det er urimeligt at forlange dette af kreditor. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt dette er foreneligt med retsstatslige proportionalitetsbetragtninger og navnlig med det i EU-retten anerkendte princip om den effektive virkning. Selv om Domstolen generelt indrømmer den nationale medlemsstat et vidt skøn ved den procesretlige gennemførelse af den materielle ret, der kræves i henhold til EU-retten, er der grænser. Disse er imidlertid overskredet, når der reelt er blokeret for fremlæggelsen af dokumentation.