

Mål C-572/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

3 november 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Finanzgericht Köln (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

20 maj 2020

Klagande:

ACC Silicones Ltd.

Motpart:

Bundeszentralamt für Steuern

Saken i det nationella målet

Skatterätt – Skatt på kapitalavkastning – Ansökan om återbetalning av skatt på kapitalavkastning från ett utländskt bolag som erhållit utdelning från spridda innehav i inhemska bolag

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

I. Utgör artikel 63 FEUF (tidigare artikel 56 i EG-fördraget) hinder mot en nationell skattebestämmelse, såsom den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken det från ett bolag med hemvist i utlandet, som erhåller utdelning från andelsinnehav och inte uppnår det lägsta andelsinnehav som föreskrivs enligt artikel 3.1 a i direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (i dess ändrade

lydelse enligt direktiv 2003/123), för en återbetalning av skatt på kapitalavkastning krävs att det genom intyg från den utländska skattemyndigheten styrks att skatten på kapitalavkastning inte kan avräknas för bolaget eller för direkta eller indirekta andelsinnehavare i bolaget eller som driftskostnader eller marknadsföringskostnader samt att någon avräkning, något avdrag eller någon uppskjutning inte heller faktiskt har ägt rum, om något sådant styrkande inte krävs för återbetalning av skatt på kapitalavkastning av ett bolag med hemvist i landet som har ett lika stort innehav?

II. Om fråga 1 besvaras nekande:

Utgör proportionalitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan hinder mot kravet på ett sådant intyg som anges i den första frågan om det i praktiken är omöjligt för en mottagare med hemvist i utlandet som uppbär utdelning från så kallade spridda innehav att lämna in ett sådant intyg?

Anförda unionsrättsliga bestämmelser

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF), särskilt artiklarna 49, 54, 63, 65 och 267

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (i dess ändrade lydelse enligt direktiv 2003/123, nedan kallat direktiv 90/453), särskilt artikel 3

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (nedan kallat moder- och dotterbolagsdirektivet)

Anförda nationella bestämmelser

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (den tyska grundlagen, nedan kallad GG), särskilt artikel 23

Körperschaftsteuergesetz (lagen om inkomstskatt för juridiska personer, nedan kallad KStG), särskilt 2, 8b, 31, 32 och 34 §§ (i ändrad lydelse enligt lagen om införlivande av EU-domstolens dom av den 20 oktober 2011 i mål C-284/09)

Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt, nedan kallad EStG), särskilt 20, 36, 43, 43b, 44a, 45a, 49 och 50d §§

Abgabenordnung (lagen om skatter och avgifter, nedan kallad AO), särskilt 10, 11, 90 och 155 §§

Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen (dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Förenade kungariket, nedan kallat DBA-GB), särskilt artikel VI led 1

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

Parterna är oense om huruvida klaganden, ACC Silicones Ltd. (nedan kallad ACC eller bolaget) under de aktuella åren 2006–2008 har rätt till återbetalning av skatt på kapitalavkastning för spridda innehav enligt 32 § punkt 5 KStG. ACC är ett kapitalbolag med hemvist i Förenade kungariket, vilket under de aktuella åren 2006, 2007 och 2008 ägde 5,26 procent av aktiekapitalet i Ambratec GmbH, Mainz. Bolaget är ett helägt dotterbolag till Amber Chemical Co. Ltd., ett börsnoterat företag. Bolaget har under de aktuella åren erhållit vinstutdelningar från Ambratec GmbH. För dessa vinstutdelningar har Ambratec GmbH innehållit och betalat skatt på kapitalavkastning på 20 procent jämte solidaritetstillägg på 5,5 procent.

Genom ansökan av den 29 december 2009, som inkom till motparten (nedan kallad skattemyndigheten) den 31 december 2009, begär ACC återbetalning av den skatt på kapitalavkastning jämte det solidaritetstillägg som innehållits och betalats in för de aktuella åren 2006–2008. Till stöd för en del av sin begäran hänvisade bolaget till 50d § punkt 1 EStG jämförd med artikel VI led 1 DBA-GB, eftersom källskattesatsen enligt DBA-GB är begränsad till 15 procent. Vad gäller den återstående skatten på kapitalavkastning hänvisade ACC till de grundläggande friheterna i EG-fördraget, respektive FEUF. Genom beslut av den 7 oktober 2010 tog skattemyndigheten ställning till de ansökningar som grundades på 50d § punkt 1 EStG, jämförd med artikel VI led 1 DBA-GB och beviljade i detta hänseende återbetalning av skatten på kapitalavkastning jämte solidaritetstillägg. Genom beslut av den 8 juni 2015 avslog skattemyndigheten i övrigt ansökan av den 31 december 2009 om undantag från och återbetalning av tysk skatt på kapitalavkastning för de aktuella åren enligt 32 § punkt 5 KStG. ACC begärde omprövning av dessa beslut inom den föreskrivna fristen. Genom beslut av den 22 januari 2016 valde skattemyndigheten att inte ändra sina ursprungliga beslut. Bolaget överklagade dessa beslut inom den föreskrivna fristen.

Klagandens argument

ACC har som stöd för överklagandet gjort gällande att det tillhandahållit den bevisning som föreskrivs enligt 32 § punkt 5 första meningen led 1 b och c KStG. Syftet med 32 § punkt 5 KStG är att undvika en slutlig belastning för utländska kapitalbolag (moderbolag) som har erhållit utdelning från sina inhemska dotterbolag, genom en rätt till återbetalning för den utländska fordringsägaren för kapitalinkomsten i de situationer som EU-domstolen har föreskrivit. Bolaget som är etablerat i Förenade kungariket anför att styrelsesammanträdena under de aktuella åren har ägt rum i Förenade kungariket. Dessutom har företagsledaren

huvudsakligen haft hemvist i Förenade kungariket. Det har ingett ett intyg från de brittiska skattemyndigheterna av den 12 augusti 2014. ACC gör gällande att det även har styrkt att den tyska skatten på kapitalinkomster inte kan avräknas, dras av eller skjutas upp och att någon avräkning, något avdrag eller någon uppskjutning inte heller faktiskt har ägt rum.

Såvitt skattemyndigheten inte enbart kräver ett intyg från hemviststaten om att den innehållna skatten på kapitalavkastning inte kan räknas av eller beaktas i syfte att minska bolagets beskattningsunderlag, utan även beträffande direkta eller indirekta aktieägare i bolaget, har detta styrkts genom skatteberäkningar. Av dessa framgår att någon avräkning av tysk källskatt inte har skett vid moderbolaget, Amber Chemical Co. Ltd. (inte heller för den del av utdelningen som erhållits direkt) och att informationen om den utdelning som dotterbolaget, det vill säga klaganden, har erhållit och den därmed sammanhängande tyska källskatten skulle gå helt förlorad i detta hänseende. Något intyg från HM Revenue and Customs (nedan kallad HMRC) kan inte krävas på denna nivå. Tillhandahållandet av ett sådant intyg kan anses oproportionerligt och varken omfattas av 32 § punkt 5 KStG eller av 90 § punkterna 1 och 2 AO, eftersom det går utöver vad som är nödvändigt för att pröva ansökan om återbetalning enligt 32 § punkt 5 KStG och fatta ett positivt beslut.

Det krävs inte något ytterligare styrkande att en sådan avräkning inte är möjlig för direkta eller indirekta andelsinnehavare i bolaget, eftersom motsvarande inkomster inte hänförs till dessa personer. Kravet på uppvisande av ett standardintyg för de direkta och indirekta aktieägarna i ett indirekt börsnoterat företag står emellertid uppenbarligen utom rimliga proportioner. I detta hänseende kan ett styrkande redan anses vara omöjligt, eftersom det inte längre går att identifiera aktieägarna i moderbolaget vid perioden för utdelningarna. Inom ramen för överklagandet har ACC ingett allmänna intyg från HMRC av den 24 maj 2016 enligt vilka ingen avräkning medges. Av dessa framgår att någon avräkning generellt sett inte är möjlig i frågan om endast indirekta andelsinnehavare (det vill säga utöver bolagets direkta andelsinnehavare). ACC gör gällande att kravet på uppvisande av ett sådant allmänt intyg strider mot unionsrätten och konstitutionell rätt.

Motpartens argument

Skattemyndigheten gör gällande att ACC inte har rätt till återbetalning enligt 32 § punkt 5 KStG, eftersom bolaget inte har styrkt att villkoren för återbetalning är uppfyllda. ACC har inte uppfyllt det lagstadgade beviskravet enligt 32 § punkt 5 första meningen led 1 b och c KStG vad gäller orten för dess ledning. Vidare krävs det enligt 32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG att det varken för bolaget själv eller för någon direkt eller indirekt andelsinnehavare i bolaget har varit möjligt med någon avräkning, något avdrag eller någon uppskjutning av den skatt som innehållits. Denna bestämmelse konkretiseras genom bevisskyldigheten i 32 § punkt 5 femte meningen KStG. Enligt denna bestämmelse krävs det utöver

ett styrkande att någon sådan fördel inte är möjligt även att någon sådan fördel faktiskt inte heller har erhållits. Detta beviskrav innebär även en skyldighet att lämna närmare uppgifter om den aktuella personkretsen av direkta och indirekta andelsinnehavare oberoende av deras rättsliga form. I detta avseende är det lämpligt med ett organisationsschema, av vilket framgår hur hela ägarkedjan ser ut fram till den sista indirekt berörda personen. Inte heller detta krav har bolaget uppfyllt. ACC har inte styrkt att det omtvistade avdraget inte kan komma att beaktas i skattemässigt hänseende hos någon av dess indirekta eller direkta andelsinnehavare i deras respektive hemviststat (32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG, jämförd med 32 § punkt femte meningen i samma lag). Beviskravet enligt 32 § punkt 5 tredje meningen KStG medför inte någon omotiverad diskriminering.

En eventuell begränsning av de grundläggande friheterna i EU-fördraget är motiverad om den syftar till att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Detta förutsätter att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna fördel (dom av den 13 mars 2007, *Test Claimants*, C-524/04, punkt 68, och dom av den 8 november 2007, *Amurta*, C-379/05, punkt 46). Förbundsrepubliken Tyskland måste således inte bevilja någon skattelättnad om en befrielse från skatt på kapitalinkomster redan faktiskt har åstadkommits eller skulle ha kunnat ha åstadkommas genom skattelättnader för utländska direkta eller indirekta mottagare av utdelning i en hemviststat när det gäller den utdelning som betalas ut från kapitalbolag med hemvist i Tyskland. Skattemyndigheterna i en EU-medlemsstat har därför rätt att av den skattskyldige kräva den bevisning som är nödvändig för att avgöra huruvida de villkor som uppställs för en skattefördel enligt den ifrågavarande lagstiftningen är uppfyllda samt att skatt faktiskt har innehållits i andra medlemsstater och vilken slags skatt det är fråga om (dom av den 30 juni 2011, *Meilicke II*, C-262/09, och dom av den 10 februari 2011, C-436/08, *Haribo*).

Bedömningen av målet enligt nationell lagstiftning

Med avseende på vinstutdelningar erhåller andelsinnehavare med hemvist i utlandet avkastning på kapital i den mening som avses i 20 § punkt 1 led 1 EStG, vilken enligt 49 § punkt 1 led 5 a EStG omfattas av en begränsad skattskyldighet. Därvid uppbärs inkomstskatt enligt 43 § punkt 1 första meningen led 1 EStG (jämförd med 31 § punkt 1 första meningen led 1 KStG, vad gäller kapitalbolag) genom innehållande av skatt på kapitalinkomsten (skatt på kapitalavkastning). Det finns möjlighet till återbetalning av skatt på kapitalavkastning som innehållits och betalats. Villkoren för återbetalning skiljer sig åt beroende på huruvida det spridda innehavet, det vill säga innehavet på mindre än 15 procent, respektive 10 procent av en juridisk person med hemvist utomlands. Om en juridisk person med hemvist i landet innehar spridda innehav i en juridisk person med hemvist i landet är utdelning från ett inhemskt bolag undantagen från skatteplikt enligt 8b § punkt 1 KStG under de aktuella åren och fram till ikraftträdandet av lagen av den 21 mars 2013 om införlivande av EU-domstolens dom av den 20 oktober 2011 i

mål C-284/09. Enligt 31 § punkt 1 KStG, jämförd med 36 § punkt 2 led 2 EStG, ska den innehållna skatt på kapitalavkastning dras av från den skatt som det inhemska bolaget är skyldigt att betala under den aktuella perioden och kan även återbetalas. För en avräkning (och en eventuell återbetalning) krävs att skatt på kapitalavkastning har innehållits och betalats. Detta måste styrkas genom ett intyg enligt 45a § punkterna 2 eller 3 EStG. Vid utdelningar till juridiska personer med hemvist i utlandet som innehar spridda innehav föreskrivs en möjlighet till återbetalning av skatt på kapitalavkastning enligt 32 § punkt 5 KStG. Dessa villkor avviker emellertid från de som gäller för avräkning, respektive avräkning av skatt på kapitalavkastning för inhemska bolag.

aa. Bakgrunden till 32 § punkt 5 KStG

Lagstiftaren införde 32 § punkt 5 KStG efter det att EU-domstolen avkunnat sin dom av den 20 oktober 2011 i mål C-284/09. I denna dom fastställde domstolen att det förhållandet att skatteavdraget innehålls definitivt enligt 32 § punkt 1 KStG strider mot den fria rörligheten för kapital enligt FEUF och EES-avtalet för utdelningar till utländska juridiska personer som inte uppnår det minsta innehav som föreskrivs i moder- och dotterbolagsdirektivet.

bb. Innehållet i 32 § punkt 5 KStG

I 32 § punkt 5 KStG föreskrivs olika förutsättningar för en återbetalning av skatt på kapitalavkastning, bland annat vissa skyldigheter med avseende på bevisning och intyg. Bestämmelsen har följande lydelse:

5) Om inkomstskatt för juridiska personer från den som har en fordran på kapitalinkomsten, i den mening som avses i 20 § punkt 1 led 1 i inkomstskattelagen är definitiv, så ska den skatt på kapitalavkastning som innehållits och betalats efter ansökan återbetalas till fordringsägaren i enlighet med 36 § punkt 2 led 2 i inkomstskattelagen om

1. fordran på kapitalinkomsten enligt 2 § led 1 innehas av ett bolag med begränsad skattskyldighet som

a) samtidigt är ett bolag i den mening som avses i artikel 54 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt eller artikel 34 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

b) har sitt säte och sin ledning i en medlemsstat i Europeiska unionen eller en stat på vilken avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är tillämpligt,

c) i den stat där det har sin ledning utan valmöjlighet omfattas av en med 1 § jämförbar obegränsad skattskyldighet, utan att åtnjuta något undantag från denna och

2. fordringsägaren innehar en direkt andel i bolagskapitalet från gäldenären för kapitalinkomsten och inte uppfyller kraven på minsta innehav enligt 43b § punkt 2 i inkomstskattelagen.

Första meningen är endast tillämplig om

1. återbetalning av den aktuella skatten på kapitalavkastning inte föreskrivs enligt andra bestämmelser,
2. kapitalinkomster enligt 8b § punkt 1 inte beaktas vid fastställandet av inkomsten,
3. kapitalinkomster på grund av utländska bestämmelser inte kan tillskrivas någon person som inte är berättigad till återbetalning enligt denna punkt om denne erhåller kapitalinkomsterna direkt,
4. rätten till fullständig eller delvis återbetalning av skatt på kapitalavkastning inte är helt utesluten vid en motsvarande tillämpning av 50d § punkt 3 i inkomstskattelagen och
5. skatten på kapitalavkastning inte räknas av hos fordringsägaren eller någon direkt eller indirekt andelsinnehavare i fordringsägaren eller kan räknas av som driftskostnader eller marknadsföringskostnader. En möjlighet att skjuta upp avräkningen ska likställas med en avräkning.

Den som har en fordran på kapitalinkomsten ska styrka att återbetalningsvillkoren är uppfyllda. Särskilt är vederbörande skyldig att genom ett intyg från skattemyndigheten i sin hemviststat styrka att denne anses ha skatterättslig hemvist i denna stat, har en obegränsad skyldighet att betala inkomstskatt för juridiska personer där och inte är undantagen från inkomstskatt för juridiska personer samt är den faktiska mottagare av kapitalinkomsterna. Av den utländska skattemyndighetens intyg ska framgå att det inte är möjligt att dra av, räkna av eller skjuta upp den tyska skatten på kapitalavkastning och att någon avräkning, något avdrag eller någon uppskjutning inte heller har ägt rum i praktiken. Skatt på kapitalavkastning återbetalas för alla kapitalinkomster i den mening som avses i första meningen som erhållits under ett kalenderår på grundval av ett undantagsbeslut enligt 155 § punkt 1 tredje meningen i lagen om skatter och avgifter.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

En begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen är nödvändig enligt artikel 267 FEUF på grund av osäkerheten vad gäller tolkningen av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 FEUF (tidigare artikel 56 i EG-fördraget). Avgörande för utgången i överklagandet är huruvida de villkor som den tyska lagstiftaren har uppställt i 32 § punkt 5 KStG, vilka är avgörande för en återbetalning av skatt på kapitalavkastning vid spridda innehav – det vill säga

utdelning från innehav på mindre än 15 procent (för utdelningar fram till den 31 december 2008) respektive 10 procent (för utdelningar efter den 31 december 2008) – är förenliga med unionsrätten och följaktligen kan tillämpas. Tolkningsfrågorna är relevanta för målets avgörande. Förutom detta i överensstämmelse med tolkningsfrågan tveksamma villkor är samtliga övriga villkor för en återbetalning enligt 32 § punkt 5 KStG uppfyllda. 32 § punkt 5 KStG är tillämplig på de aktuella åren i enlighet med 34 § punkt 13b KStG. Den utdelning på vilken den omtvistade skatten på kapitalavkastning har hållits inne och betalats utgör i materiellt hänseende kapitalinkomster, i den mening som avses i 20 § punkt 1 led 1 EStG (32 § punkt 5 första meningen KStG).

För en rätt till återbetalning krävs det att fordringsägaren är ett bolag med begränsad skattskyldighet enligt 2 § punkt 1 KStG, vilket är ett bolag enligt artikel 54 FEUF (32 § punkt 5 led 1 a KStG), med säte (10 § AO) och ledning (11 § AO) i en EU-medlemsstat eller en EES-stat (32 § punkt 5 första meningen led 1 b KStG) samt utan valmöjlighet i den stat där det har sin ledning omfattas av en med 1 § KStG jämförbar obegränsad skattskyldighet, utan att vara undantagen från denna (32 § punkt 5 första meningen led 1 c KStG). Dessa villkor är uppfyllda. ACC är i egenskap av bolag som uppbär utdelning från ett bolag med hemvist i Tyskland ett bolag med begränsad skattskyldighet enligt 2 § led 1 KStG. Samtidigt är det ett bolag enligt artikel 54 FEUF (32 § punkt 5 punkt 1 a KStG). Även villkoret i 32 § punkt 5 första meningen led 1 b KStG är uppfyllt. ACC har såväl sitt säte, i den mening som avses i 10 § AO, som sin ledning, i den mening som avses i 11 § AO, i Förenade kungariket.

ACC har i synnerhet vad gäller ledningens hemvist åberopat tillräcklig bevisning för att övertyga Finanzgericht. ACC har vidare, genom att inge lämpliga handlingar, styrkt att dess företagsledare till övervägande del har hemvist i Förenade kungariket samt att styrelsesammanträdena har ägt rum vid bolagets säte i Förenade kungariket. I detta sammanhang har ACC ingett ett utdrag ur det engelska handelsregistret med en förteckning över de aktiva personerna, vilka till övervägande del har hemvist i Förenade kungariket. Vidare har ACC ingett två protokoll från ”Director Meetings” av den 31 januari 2007, vilka har hållits vid bolagets säte. Dessutom har bolaget ingett ”Directors’ Report and Financial Statements” av den 31 mars 2009, i vilket vad gäller personal i ledande positioner uttryckligen hänvisas till ”UK based directors”.

Oberoende av detta anser Finanzgericht att kravet att sätet (10 § AO) och ledningen (11 § AO) måste befinna sig i en EU-medlemsstat eller en EES-stat (32 § punkt 5 första meningen led 1 KStG), strider mot unionens primärrätt och således ändå inte är tillämpligt. Den nya bestämmelsen infördes mot bakgrund av ett åsidosättande av den fria rörligheten för kapital och denna grundläggande frihet omfattar principiellt tredje länder. Exempelvis har EU-domstolen grundat sin dom av den 20 oktober 2011 (C-284/09), vilken utgjorde grund för införandet av 32 § punkt 5 KStG, på den fria rörligheten för kapital (artikel 63 FEUF) och inte på etableringsfriheten (artikel 49 FEUF). EU-domstolen har i nämnda dom angett att en medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt

artikel 56.1 EG, det vill säga den fria rörligheten för kapital, genom att beskatta utdelning till bolag med hemvist i andra medlemsstater hårdare i ekonomiskt hänseende än utdelning till bolag med säte inom landet, i de fall där det lägsta kapitalinnehavskrav som föreskrivs i artikel 3.1 a i direktiv 90/435 inte är uppfyllt. Det faktum att detta utgör ett åsidosättande av den fria rörligheten för kapital innebär att även moderbolag med säte i tredje land som inte uppnår det lägsta kapitalinnehavskravet kan åberopa ett åsidosättande av EU:s primärrätt. Den fria rörligheten för kapital är nämligen den enda grundläggande friheten som är tillämplig i förhållande till tredje länder (se EU-domstolens dom av den 18 december 2007, C-101/05). I 63.1 FEUF (tidigare artikel 56 EG) föreskrivs att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland ska vara förbjudna.

Detta bekräftas även genom EU-domstolens dom av den 13 november 2019 (College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, C-641/17). Enligt denna dom strider en beskattning av utdelning från spridda innehav i utländska pensionsfonder mot den fria rörligheten för kapital. Pensionsfonder med hemvist i landet kunde nämligen erhålla skattefri utdelning, eftersom de vid fastställandet av skatten hade möjlighet att från inkomstskatt för juridiska personer avräkna den skatt på kapitalinkomster som innehållits eller erhålla återbetalning av nästan hela sistnämnda skatt. Pensionsfonder utan hemvist i landet – i det aktuella målet en pensionsfond med säte i Kanada, det vill säga i ett tredjeland – kunde emellertid inte göra sådana avräkningar eller erhålla sådana återbetalningar, eftersom den inkomstskatt för juridiska personer dessa fonder hade erlagt genom källskatt var definitiv enligt 32 § punkt 1 led 2 KStG och utgjorde en slutlig skattebörda för dessa pensionsfonder. EU-domstolen fann att detta utgjorde ett åsidosättande av den fria rörligheten för kapital. Följaktligen talar även denna dom för att också bolag med hemvist i tredjeländer som erhåller spridda utdelningar inte får behandlas sämre än bolag med säte i landet eller i ett EU-land som erhåller spridda utdelningar mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital.

Eftersom ACC med ett innehav på 5,26 procent under de aktuella åren inte hade något kontrollerande inflytande över Ambratec GmbH, krävs det inte någon prövning med avseende på förhållandet mellan den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten, särskilt i situationer med anknytning till tredje land. Vad gäller åsidosättandet av den fria rörligheten för kapital ska 32 § punkt 5 första meningen led 1 KStG begränsas så, att bestämmelsen även är tillämplig på bolag som har sitt säte och/eller säte och ledning i tredjeländer. Enligt artikel 23 GG och artikel 267 FEUF utgör unionsrätten del av den federala tyska lagstiftningen och har företräde framför nationell rätt. Domstolarna får därför inte tillämpa tyska bestämmelser om de strider mot unionsrätten.

Detta innebär emellertid inte att en nationell bestämmelse som strider mot EU:s primärrätt inte får tillämpas över huvud taget. Gemenskapsrättens företräde fungerar nämligen inte på det sättet att den bestämmelse som strider mot unionsrätten inte ska beaktas alls. De bindande gemenskapsrättsliga krav som EU-domstolen har fastställt ska snarare i lämpliga fall läsas in i de aktuella

bestämmelserna genom en ”reduktion som bibehåller giltigheten”. Genom rättspraxis upprättas därigenom en situation som överensstämmer med unionsrätten. Mot denna bakgrund ska 32 § punkt 5 första meningen led 1 KStG med bibehållen giltighet tolkas så, att bestämmelsen även är tillämplig på bolag med säte och/eller säte och ledning i tredjeland. Vad gäller den här aktuella tvisten innebär detta att 32 § punkt 5 EStG även hade varit tillämplig för det fall att bolagets ledning inte hade funnits i Förenade kungariket. Vid en sådan reduktion av bestämmelsen med bibehållen giltighet är det nämligen inte avgörande att ledningen befinner sig i en EU-medlemsstat eller i en EES-stat.

Även rekvisiten i 32 § punkt 5 första meningen led 1 c KStG är uppfyllda. ACC omfattas utan valmöjlighet av en obegränsad skattskyldighet som kan jämföras med 1 § KStG i den stat där dess ledning är etablerad. ACC har sin ledning i Förenade kungariket. Där är bolaget även obegränsat skattskyldig. Det föreligger varken någon valmöjlighet eller något undantag. Vidare är även kravet i 32 § punkt 5 första meningen led 2 KStG uppfyllt. Det utländska moderbolaget ska enligt denna bestämmelse ha ett direkt innehav i bolagskapitalet från den som har en fordran på kapitalinkomsten och får inte uppfylla kraven på minsta innehav enligt 43b § punkt 2 EStG. Följaktligen måste innehavet vara mindre än 10 procent. ACC har ett innehav på 5,26 procent i det tyska bolaget Ambratec GmbH, vilket således understiger 10 procent. Intyget från den brittiska skattemyndigheten (HM Revenue & Custom) av den 12 augusti 2014 uppfyller beviskraven enligt 32 § punkt 5 fjärde meningen KStG.

Enligt 32 § punkt 5 andra meningen led 1 KStG krävs det att fordringsägaren för kapitalinkomsten inte kan kräva återbetalning enligt andra bestämmelser. Detta villkor är uppfyllt. I synnerhet kan det nu aktuella fallet inte heller omfattas av någon återbetalning enligt 44a § punkt 9 eller 50d § punkt 1 andra meningen EStG. Även rekvisiten i 32 § punkt 5 andra meningen led 2 KStG är uppfyllda. Enligt 32 § punkt 5 andra meningen led 2 KStG är en rätt till återbetalning i den mening som avses i 32 § punkt 5 första meningen KStG endast aktuell för kapitalinkomster som enligt 8b § punkt 1 KStG inte ska beaktas vid fastställandet av inkomsten. På detta sätt säkerställs enligt lag dels att rätten till återbetalning i den mening som avses i 8b § punkt 5 minskas med de schablonmässiga driftskostnader som inte är avdragsgilla. Genom korshänvisningen till 8b § punkt 1 KStG förhindras dessutom främst återbetalning av skatt på kapitalavkastning i situationer som faller under 8b § punkt 4, i dess nya lydelse, det vill säga även när det är frågan om skattepliktiga spridda innehav. Återbetalningsförfarandet enligt 32 § punkt 5 KStG omfattar således utan begränsning – inbegripet innehav på över 15 procent och spridda innehav – i det följande alla inkomster som har mottagits fram till den 28 februari 2013, se 34 § punkt 7a andra meningen, i dess lydelse enligt lagen om införlivande av EU-domstolens dom av den 21 mars 2013. Detta villkor är uppfyllt med avseende på utdelningen från de aktuella åren.

De krav som föreskrivs i 32 § punkt 5 andra meningen led 3 KStG, nämligen att kapitalinkomsterna inte på grund av utländska bestämmelser kan tillskrivas

personer som inte har rätt till återbetalning enligt detta stycke om de hade erhållit kapitalinkomsterna direkt, är uppfyllda i det aktuella fallet. Med avseende på utländska bestämmelser, exempelvis beträffande koncernbeskattning, tillskrivs den omtvistade utdelningen särskilt inte personer som inte själva kan begära återbetalning i den mening som avses i 32 § punkt 5 KStG. Slutligen är bolagets rätt till fullständig eller delvis återbetalning av skatten på kapitalavkastning inte utesluten vid en motsvarande tillämpning av 50d § punkt 3 EStG, eftersom dessa villkor inte är uppfyllda. Mot denna bakgrund krävs det inte någon prövning huruvida dessa villkor är berättigade.

Däremot förefaller kravet i 32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG vara problematisk. Enligt denna bestämmelse nekas återbetalning om den skatt på kapitalavkastning som innehållits avräknas direkt hos fordringsägaren eller direkta eller indirekta andelsinnehavare i fordringsägaren eller kan avräknas som driftskostnader eller marknadsföringskostnader. Redan en möjlighet att skjuta fram avräkningen är tillräcklig i detta avseende. På detta sätt beviljas en återbetalning enligt 32 § punkt 5 KStG endast om missgynnandet av utländska mottagare av utdelning i jämförelse med inhemska mottagare av utdelning inte kan utjämnas genom avräkning, avdrag från beräkningsgrunden eller en uppskjutning av avräkningen utomlands.

Dessutom ska ACC styrka dessa villkor enligt 32 § punkt 5 femte meningen KStG genom att lämna in ett intyg från den utländska skattemyndigheten av vilket framgår att den tyska skatten på kapitalavkastning inte kan avräknas, dras av eller skjutas upp och att någon avräkning, något avdrag eller något någon uppskjutning faktiskt inte har ägt rum. Därvid tolkar Finanzgericht lagstiftningen så, att intyget ska inges såväl för fordringsägaren för kapitalinkomsten, det vill säga bolaget, som för samtliga direkta och indirekta andelsinnehavare. Bestämmelsen är allmänt formulerad, vilket innebär att den ska ges en generell tolkning som hänför sig till samtliga nivåer. Detta bekräftas genom det systematiska sambandet med 32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG, i vilken krävs att skatten på kapitalavkastning inte avräknas hos fordringsägaren eller någon direkt eller indirekt andelsinnehavare i fordringsägaren eller kan räknas av som driftskostnader eller marknadsföringskostnader. Med hänsyn till detta villkor ska kravet på ett intyg, vilket uppenbarligen hänför sig till 32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG, av systematiska skäl även omfatta samtliga innehavsnivåer.

I det nu aktuella fallet är det emellertid inte möjligt att fastställa huruvida villkoret i 32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG är uppfyllt. ACC är ett helägt dotterbolag från Amber Chemical Co. Ltd. Sistnämnda bolag är ett börsnoterat bolag. Det går inte att dra några konkreta slutsatser avseende behandlingen av skatten på kapitalavkastning med avseende på Amber Chemical Co. Ltd. och i synnerhet inte med avseende på dess andelsinnehavare. Vad gäller ACC har bolaget ingett ett intyg från den brittiska skattemyndigheten HMRC av den 12 augusti 2014. I detta intyg bekräftas att någon befrielse från den tyska skatten på kapitalavkastning varken har ägt rum räkenskapsåret 2006/2007 (utdelning för åren 2006 och 2007) eller räkenskapsåret 2008/2009 (utdelning för år 2008) och

inte heller kan äga rum i framtiden. Huruvida detta i rättsligt hänseende bygger på ett undantag från skatteplikt för utdelningar eller på att det inte föreligger någon tillräcklig volym för avräkning på grund av en förlustsituation kan, till skillnad från vad skattemyndigheten har gjort gällande, lämnas därhän. I en nationell situation avräknas och återbetalas skatten på kapitalavkastning även under ett år när underskott redovisas.

Vad gäller kravet att den innehållna skatten på kapitalavkastning inte har avräknats eller beaktats i syfte att minska beskattningsunderlaget med avseende på direkta eller indirekta andelsinnehavare i ACC, och således inte enbart med avseende på bolaget i sig, är någon motsvarande bevisning inte möjlig. ACC har visserligen lämnat in skatteberäkningar för moderbolaget Amber Chemical Co. Ltd. Även om man mot denna bakgrund i likhet med bolaget skulle utgå från att den tyska källskatten inte har avräknats hos Amber Chemical Co. Ltd. saknas det motsvarande fastställelser vad gäller andelsinnehavarna i sistnämnda bolag, i egenskap av indirekta andelsinnehavare i ACC. Dessutom är det inte frågan om ett utländskt intyg, i den mening som avses i 32 § punkt 5 femte meningen KStG.

Av de allmänna intyg från HMRC av den 24 maj 2016 som ACC har ingett framgår att en avräkning i allmänhet inte är möjlig för indirekta andelsinnehavare (det vill säga från och med bolagets indirekta andelsinnehavare). Härvid är det emellertid frågan om ett allmänt intyg från den brittiska skattemyndigheten som inte något konkret samband med tvisten, i synnerhet inte bolagets indirekta andelsinnehavare. Därvid tillkommer att det inte är känt i vilka stater de indirekta andelsinnehavarna – det vill säga direkta andelsinnehavare i det börsnoterade Amber Chemical Co. Ltd. – hade sin hemvist och att detta inte heller kan klarläggas. De allmänna intygen är följaktligen även otillräckliga av det skälet att det inte framgår att de har utfärdats av den relevanta behöriga skattemyndigheten. Mot denna bakgrund ska bolagets begäran om återbetalning avslås med tillämpning av 32 § punkt 5 KStG. Utgången skulle emellertid bli en annan om kravet i 32 § punkt 5 andra meningen led 5 och femte meningen KStG anses strida mot den fria rörligheten för kapital och således inte ska tillämpas. I detta är fall ska bolagets ansökan om återbetalning godkännas. Mot denna bakgrund är frågan huruvida den fria rörligheten för kapital utgör hinder mot 32 § punkt 5 andra meningen led 5 och femte meningen KStG relevant för målets avgörande.

Finanzgericht anser att det uppkommer tvivel i unionsrättsligt hänseende vad gäller åsidosättandet av den fria rörligheten för kapital (artiklarna 63.1 och 65 FEUF) i egenskap av gemenskapens primärrätt, samt proportionalitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan.

1. Fråga 1: Åsidosättande av den fria rörligheten för kapital (artiklarna 63.1 och 65 FEUF)

ACC belastas i egenskap av begränsat skattepliktigt utländskt bolag med en skatt på kapitalavkastning på 15 procent på erhållen utdelning och saknar på grund av 32 § punkt 5 andra meningen led 5 och femte meningen KStG möjlighet till

avräkning eller återbetalning. Däremot avräknas skatten på kapitalavkastning fullt ut från den inkomstskatt för juridiska personer som obegränsat skattskyldiga tyska bolag betalar samt återbetalas i förekommande fall. Mot bakgrund av denna skillnad i behandling anser Finanzgericht att det är osäkert huruvida detta medför ett åsidosättande av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63.1 FEUF jämförd med artikel 65 FEUF.

Det följer av EU-domstolens praxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i landet från att investera i andra stater (se, bland annat, dom av den 13 november 2019, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, punkt 48, och dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, punkt 39). I synnerhet kan omständigheten att en medlemsstat behandlar utdelning till utländska bolag mindre förmånligt än utdelning till inhemska bolag avhålla bolag med hemvist i utlandet från att investera i landet och den utgör följaktligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF (se, beträffande beskattning av pensionsfonder utan hemvist i landet, dom av den 13 november 2019, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, punkt 49, dom av den 20 oktober 2011, *kommissionen/Tyskland*, C-284/09, punkterna 72 och 73, och dom av den 22 november 2012, *kommissionen/Tyskland*, C-600/10, punkt 15).

Om den skattebörda som tillämpas för utdelningar som lämnas till bolag utan hemvist i landet är högre än skattebördan för bolag med hemvist i landet för likadana utdelningar utgör detta en mindre förmånlig behandling (se, beträffande beskattning av pensionsfonder utan hemvist i landet, dom av den 13 november 2019, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, punkt 49, och dom av den 17 september 2015, *Miljoen m.fl.*, C-10/14, C-14/14 och C-17/14, punkt 48). Samma sak gäller när utdelning som ett inhemskt bolag uppbär är undantagen eller till stor del undantagen från skatt, medan utdelning som ett utländskt bolag uppbär är föremål för en slutgiltig källskatt (se dom av den 8 november 2012, *kommissionen/Finland*, C-342/10, punkterna 32 och 33).

Mot denna bakgrund föreligger det ett åsidosättande av skyddsområdet för den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 FEUF. I 32 § punkt 5 KStG ställs nämligen strängare krav på bolag med hemvist i utlandet med innehav som understiger 10 procent respektive 15 procent i ett bolag med hemvist i landet vad gäller återbetalning av skatt på kapitalavkastning än på motsvarande bolag med hemvist i landet. För utländska bolag återbetalas skatt på kapitalavkastning endast om den innehållna skatten inte kan avräknas hos fordringsägaren eller direkta eller indirekta andelsinnehavare i fordringsägaren eller dras av som driftskostnader eller marknadsföringskostnader. Detta ska dessutom enligt 32 § punkt 5 femte meningen KStG styrkas genom ingivandet av ett intyg från den utländska

skattemyndigheten. Detta krav gäller emellertid inte för återbetalning av skatt på kapitalavkastning till inhemska bolag.

Finanzgericht tvivlar på att detta intrång är motiverat. Det är tveksamt huruvida 32 § punkt 5 andra meningen led 5 och femte meningen KStG kan anses motiverad enligt artikel 65.1 a FEUF. Enligt artikel 65 FEUF ska artikel 63 FEUF inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken stat de har investerat sitt kapital per automatik är förenlig med EUF-fördraget (se dom av den 13 november 2019, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, punkt 63). Det undantag som föreskrivs i artikel 65.1 a FEUF begränsas i sig nämligen genom artikel 65.3 FEUF, där det stadgas att de nationella åtgärder och förfaranden som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 [FEUF]” (se dom av den 13 november 2019, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, punkt 63, dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, punkterna 55 och 56).

De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från de typer av diskriminering som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. För att en nationell skattelagstiftning ska anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, får skillnaden i behandling endast avse situationer som objektivt sett inte är lika, eller så måste den rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset (se dom av den 13 november 2019, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, punkt 64, och dom av den 10 maj 2012, *Santander Asset Management SGIIC m.fl.*, C-338/11–C-347/11, punkt 23). Därvid ska frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation bedömas mot bakgrund av såväl det ändamål som eftersträvas med de nationella bestämmelserna i fråga som föremålet för och innehållet i dessa bestämmelser (se dom av den 13 november 2019, *College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München*, C-641/17, punkt 65).

Vidare gäller att från den tidpunkt en stat ensidigt eller via avtal föreskriver att inte bara i landet hemmahörande skattskyldiga utan även i landet ej hemmahörande skattskyldiga ska erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig situationen för dessa i landet ej hemmahörande skattskyldiga den situation som gäller för i landet hemmahörande skattskyldiga (se dom av den 8 november 2007, *Amurta*, C-379/05, punkt 38, och dom av den 20 oktober 2011, *kommissionen/Tyskland*, C-284/09, punkt 56). Det är nämligen uteslutande på grund av att denna stat

utövar sin beskattningsrätt som det uppstår risk för kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, och den beskattning som kan ske i någon annan medlemsstat saknar härvidlag betydelse. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att mottagande bolag utan hemvist i landet utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 56 EG, tillse att de i landet ej hemmahörande mottagarna, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det sätt på vilket mottagande bolag med hemvist i landet behandlas (se dom av den 8 november 2007, Amurta, C-379/05, punkt 39, och dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland, C-284/09, punkt 56).

I det nu aktuella fallet har Förbundsrepubliken Tyskland beslutat att utöva sin beskattningsrätt vad gäller utdelning vid spridda innehav till bolag med hemvist i landet genom påförande av skatt på kapitalavkastning med efterföljande möjlighet till avräkning. Förbundsrepubliken Tyskland har emellertid även beslutat om ett visst skatteuttag med skatt på kapitalavkastning på utdelning vid spridda innehav till utländska bolag. De befinner sig i en jämförbar situation i fråga om undvikandet av kedjebeskattning. Det framgår inte att bolag som är mottagare av utdelning från spridda innehav med hemvist i landet inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för bolag som är mottagare av utdelning från spridda innehav med hemvist i utlandet. I detta hänseende synes de olika villkoren för återbetalningen, respektive avräkning av skatt på kapitalavkastning inte vara motiverade.

Finanzgericht anser även att det är osäkert om skillnaden i behandling är motiverad enligt de villkor som föreskrivs i domen i målet Amurta. Således kan ett definitivt uttag av skatt på kapitalavkastning i källstaten enligt villkoren i domen i målet Amurta vara motiverat om hemviststaten avräknar den fullt ut från den fastställda skatten och förekommande fall även återbetalar den (se dom av den 8 november 2007, Amurta, C-379/05, punkt 79 och följande punkter). Detta skulle kunna säkerställas genom den här omtvistade bestämmelsen i 32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG (punkt 61). I det aktuella fallet skulle en sådan avräkningsmöjlighet i bolagets hemviststat kunna följa av artikel 23.2 a i dubbelbeskattningsavtalet med Förenade kungariket. Enligt detta avtal ska den skatt som ska betalas enligt tysk lagstiftning på vinster eller inkomster från källor inom Tyskland direkt eller genom avdrag avräknas från skatter som påförs i Förenade kungariket, vilka beräknas på grund av de vinster eller inkomster som ligger till grund för beräkning av den tyska skatten. Följaktligen föreskrivs visserligen en avräkning i avtalet, men denna avräkning är emellertid begränsad till den brittiska skatt som påförs för utdelning från ett tyskt bolag. Således säkerställs en fullständig avräkning av den tyska skatten på kapitalavkastning på 15 procent.

I fråga om indirekta andelsinnehavare finns det inte någon praktisk möjlighet att identifiera dessa, vilket innebär att det inte går att fastställa om det finns bilaterala avräkningsmöjligheter som leder till en avräkning av skatten på kapitalavkastning

i hemviststaten. Det ska dessutom understrykas att utökningen av 32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG till att omfatta samtliga indirekta andelsinnehavare även kräver efterforskningar som inte kan åläggas ett inhemskt bolag som mottar utdelning.

2. Fråga 2: Åsidosättande av effektivitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan

Om den första tolkningsfrågan skulle besvaras nekande och det följaktligen är förenligt med den fria rörligheten för kapital att ett bolag med hemvist i utlandet som erhåller utdelning från spridda innehav för att erhålla återbetalning av skatten på kapitalavkastning genom intyg från den utländska skattemyndigheten måste styrka att skatten på kapitalavkastning inte kan räknas av hos ACC eller hos någon direkt eller indirekt aktieägare i bolaget eller som driftskostnader eller marknadsföringskostnader, anser Finanzgericht att det uppkommer osäkerhet huruvida effektivitetsprincipen och principen om ändamålsenlig verkan utgör hinder mot kravet på ett sådant intyg om det i praktiken är omöjligt för en mottagare med hemvist i utlandet som erhåller utdelning från så kallade spridda innehav att lägga fram ett sådant intyg.

I enlighet med principen om ändamålsenlig verkan ska medlemsstaterna vidta samtliga åtgärder för att ge gemenskapsrätten största möjliga verkan. Enligt effektivitetsprincipen får det i praktiken inte bli omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (se dom av den 8 mars 2001, Metallgesellschaft m.fl., C-397/98 och C-410/98, punkt 85, och dom av den 2 oktober 2003, Weber's Wineworld, C-147/01, punkt 38). Enligt proportionalitetsprincipen ska åtgärder vara lämpade att uppnå dessa mål och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dem (se dom av den 26 februari 2019, Wächter, C-581/17, punkt 63).

Även om villkoret i 32 § punkt 5 andra meningen led 5 KStG skulle vara förenligt med den fria rörligheten för kapital föranleder kravet att styrka detta villkor med avseende på samtliga direkta och indirekta andelsinnehavare genom ingivande av motsvarande intyg från de utländska skattemyndigheterna enligt 32 § punkt 5 femte meningen KStG betydande svårigheter för den skattskyldige som ansöker om återbetalning av skatt på kapitalavkastning, i förevarande mål ACC. Inlämnandet av sådana intyg ställer oproportionerliga krav på utredning eller kan – såsom i det nu aktuella fallet – till och med vara omöjligt i praktiken. I sådana fall blir utövande av den fria rörligheten för kapital omöjligt i praktiken för den skattskyldige som ansöker om återbetalning av skatt på kapitalavkastning, i förevarande mål ACC. Förbundsrepubliken Tyskland har genom detta krav följaktligen inte vidtagit någon åtgärd för att ge gemenskapsrätten största möjliga verkan, utan skulle i praktiken förhindra genomförandet.

I lagstiftningen föreskrivs inte heller några som helst undantag från kravet på intyg i 32 § punkt 5 femte meningen KStG. Enligt bestämmelsen ska således inte beaktas att det i praktiken är omöjligt eller oskäligt för fordringsägaren att lämna

in bevis eller intyg från den utländska skattemyndigheten. Finanzgericht anser att det är osäkert huruvida detta är förenligt med rättsstatliga proportionalitetsaspekter och i synnerhet med den i unionsrätten erkända principen om ändamålsenlig verkan. Även om EU-domstolen i allmänhet ger de nationella medlemsstaterna ett stort utrymme när det gäller det processuella genomförandet av de materiella unionsrättsliga rättigheterna finns det vissa gränser. Dessa har emellertid överskridits när inlämnandet av bevisning i praktiken är omöjligt.

ARBETSDOKUMENT