

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 5 oktober 2006¹

I — Inledning

1. Genom beslut som ingavs den 9 juli 2004 har Finanzgericht Köln ställt en fråga till domstolen för att få klarhet i huruvida en tysk bestämmelse, enligt vilken skattskyldiga personer beviljas ett skattetillgodohavande endast för utdelningar som lämnas av i landet hemmahörande bolag, är förenlig med artiklarna 56 EG och 58 EG.
2. Vid muntlig förhandling den 8 september 2005 har domstolens första avdelning hört parterna.
3. Generaladvokaten Tizzano föredrog sitt förslag till avgörande den 10 november 2005. Enligt hans förslag skall artiklarna 56 EG och 58 EG tolkas så, att de utgör hinder för en sådan bestämmelse varom är fråga i målet vid den nationella domstolen. Han föreslog vidare att domens rättsverkningar i tiden skulle begränsas på så sätt, att den nationella bestämmelsens oförenlighet med gemenskapsrätten får verkan först från och med dagen för domen av den 6 juni 2000 i målet Verkooijen. Oförenligheten skulle inte kunna göras gällande för att erhålla skattetillgodohavande vid beskattning av utdelning som erhållits före domen i målet Verkooijen. Oberoende härav kvarstår emellertid rättigheterna för dem som före den dag då meddelandet om beslutet om hänskjutande som gett upphov till förevarande mål offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* — det vill säga fram till den 11 september 2004 — ingav ansökan för att erhålla detta skattetillgodohavande eller överklagade motsvarande avslagsbeslut, allt under förutsättning att sådana rättigheter inte är preskriberade enligt den nationella rättsordningen.
4. Med hänsyn till betydelsen av frågan om en begränsning av förevarande doms rättsverkningar i tiden, beslutade första avdelningen den 19 januari 2006 enligt artikel 44.3 och 44.4 i domstolens rättegångsregler att överlämna målet till domstolen, som sedan hänsköt målet till stora avdelningen.

¹ — Originalspråk: tyska.

5. Den 7 april 2006 beslutade stora avdelningen att återuppta det muntliga förfarandet. I beslutet om att återuppta det muntliga förfarandet fastställdes dagen för ny muntlig förhandling till den 30 maj 2006, och de parter som skulle delta vid denna anmodades att ta ställning till följande frågor:

a) Vilken betydelse har det för en eventuell begränsning av förevarande doms rättsverkningar i tiden, att domstolen i tidigare domar redan har gjort en tolkning av de gemenskapsrättsliga bestämmelser som är tillämpliga i detta fall med hänsyn till sådana nationella bestämmelser som i det aktuella målet, och att domstolen därvid inte har begränsat dessa domars rättsverkningar i tiden.

b) Parterna anmodas vidare att yttra sig om de ekonomiska återverkningarna av en begärd tolkning av gemenskapsrätten som innebär en begränsning i tiden.

6. Vid den andra muntliga förhandlingen den 30 maj 2006 yttrade sig tio medlemsstater, kommissionen och Wienand Meilicke.

Wienand Meilicke liksom ombuden för den tyska, den tjeckiska, den franska och den nederländska regeringen har yttrat sig i båda frågorna. Ombuden för kommissionen och de övriga regeringarna — den danska, den grekiska, den spanska, den ungerska, den österrikiska och den svenska regeringen liksom Förenade kungarikets regering — har i huvudsak begränsat sig till den första frågan. Nämnade medlemsstater och kommissionen anförde framför allt att frågan om en begränsning i tiden endast kan avgöras på grund av de konkreta förhållandena i respektive medlemsstat. Detta gäller särskilt med hänsyn till de ofta komplexa nationella skattesystemen. En eventuell preklusion av en begäran om begränsning av rättsverkningarna i tiden måste därför begränsas till undantagsfall.

7. För det fall att den dom som kommer att meddelas i förevarande mål skall ges verkan *ex tunc*² (retroaktiv verkan), anser den tyska regeringen att det finns en risk för allvarliga ekonomiska återverkningar genom ett befarrat skattebortfall. Den franska, den grekiska och den ungerska regeringen delar dessa farhågor.

2 — Se härom punkt 137 i mitt förslag till avgörande föredraget den 17 mars 2006 i det anhängiga målet C-475/03, Banca popolare di Cremona.

II — Tillämpliga bestämmelser

8. Enligt 36 § andra stycket punkt 3 jämförd med 20 § i tyska Einkommensteuergesetz (den tyska inkomstskattelagen³) (nedan kallad EStG) får de skattskyldiga från den inkomstskatt som skall betalas till den tyska skattemyndigheten dra av 3/7 av de utdelningar som lämnats av i landet hemmahörande bolag. Genom bestämmelserna förhindras att en sådan vinst beskattas en andra gång när den lämnas till aktieägarna i form av utdelning. Däremot garanteras inte ett sådant skattetillgodohavande på utdelningar som kommer från bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater.

9. Förbundsrepubliken Tyskland har genom en lag från år 2000⁴ som är tillämplig sedan beskattningsåret 2001 övergett det beskrivna systemet och ersatt det med den så kallade

”metoden med beskattning av halva inkomsten” (Halbeinkünfteverfahren). Enligt denna metod inkomstbeskattas endast hälften av de utdelningar som en aktieägare erhåller. Metoden ger möjlighet att undvika, eller åtminstone att i hög grad begränsa, dubbelbeskattningen av utdelningar, dock utan att gottskrivning av skattetillgodohavanden behöver tillämpas.⁵

III — Frågan om rättsverkningarna i tiden av den dom som kommer att meddelas i förevarande mål

A — Principen om retroaktiv verkan (ex tunc) av domstolens dom enligt artikel 234 EG

10. För att besvara den första frågan som domstolen ställde i beslutet av den 7 april 2006 måste först i korthet erinras om domstolens hittillsvarande rättspraxis när det gäller problematiken om begränsningar i tiden av domars verkan.⁶

11. Enligt domstolens fasta rättspraxis inom ramen för artikel 234 EG innebär den

3 — Enligt lydelsen i kungörelsen i BGBl. I 1990, s. 1898. Vid den tidpunkt som är relevant för sakomständigheterna i målet gällde inkomstskattelagen i den ändrade lydelsen genom artikel 1 i lagen om förbättring av skattevillkoren till skydd för Tyskland som ekonomiskt centrum i den europeiska inre marknaden (Standortsicherungsgesetz — StandOG) (BGBl. I 1993, s. 1569) och artikel 1 i den genom 1996 års skattelag (Jahressteuergesetz) (nedan kallad JStG 1996), (BGBl. 1995, s. 1250) ändrade lydelsen)

4 — Lagen om sänkning av skattesatserna och om reformering av företagsbeskattningen (lagen om skattesänkning, Steuersenkungsgesetz — StSenKG) av den 23 oktober 2000 (BGBl. I 2000, s. 1433).

5 — Jämför även meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén av den 19 december 2003 — Beskattning av utdelningar till fysiska personer på den inre marknaden (KOM (2003) 810 slutlig).

6 — Se närmare härom i mitt ovan i fotnot 2 nämnda förslag till avgörande i mål C-475/03, punkt 130 och följande punkter.

”tolkning som domstolen gör av en bestämmelse i gemenskapsrättens rättspraxis ... endast att innebörden och räckvidden av denna regel klargörs och preciseras, så som den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande”⁷. Därav följer att en sålunda tolkad regel kan och skall tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som uppkommit före domen med anledning av begäran av tolkning. Enligt dessa domstolens domar gäller alltså i princip en retroaktiv verkan.⁸

12. Domstolen medgav undantag från den principen första gången i målet *Defrenne II*.⁹ Trots utgångspunkten att de praktiska följderna av varje domstolsbeslut noggrant måste övervägas klargjorde domstolen att det dock inte får gå så långt att lagens objektivitet förvrängs och att det kompromissas om dess framtida tillämpning av det enda skälet att ett domstolsavgörande kan få retroaktiva verkningar.

13. I senare avgöranden har domstolen betonat att det med tillämpning av principen

om rättssäkerhet endast i undantagsfall kan bli fråga om att begränsa möjligheten att åberopa domstolens tolkning av en bestämmelse i gemenskapsrätten för att få en förnyad sakprövning av berörda rättsförhållanden.¹⁰ I målet *Edis*¹¹ liksom i målet *Bautiaa och Société française maritime*¹², underströk domstolen att begränsningar av en doms rättsverkningar i tiden bara kan ske i helt exceptionella fall.

14. Om en doms rättsverkningar i tiden begränsas gäller begränsningen endast för den medlemsstat som den beviljas för. Ett undantag från en doms retroaktiva verkan är därför territoriellt begränsat.¹³

15. Jag skall i sammanhanget även erinra om domstolens rättspraxis när det gäller frågan huruvida inskränkningar i de grundläggande friheterna kan motiveras av ekonomiska skäl. Om tolkningen av en grundläggande frihet är föremål för ett förhandsavgörande får näm-

7 — Se företrädesvis dom av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, *Bidar* (REG 2005, s. I-2119), punkt 66 med vidare hänvisningar.

8 — Se exempelvis även dom av den 27 mars 1980 i mål 61/79, *Denkavit italiana* (REG 1980, s. 1205; svensk specialutgåva, volym 5, s. 149), punkt 15 och följande punkter.

9 — Dom av den 8 april 1976 i mål 43/75, *Defrenne II* (REG 1976, s. 455; svensk specialutgåva, volym 3, s. 59), punkt 69 och följande punkter.

10 — Dom i det ovan i fotnot 8 nämnda målet *Denkavit italiana*, punkt 15 och följande punkter. Se även domen i det ovan i fotnot 7 nämnda målet *Bidar*, punkt 67.

11 — Dom av den 15 september 1998 i mål C-231/96, *Edis* (REG 1998, s. I-4951), punkt 16.

12 — Dom av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94, *Bautiaa och Société française maritime* (REG 1996, s. I-505), punkt 47.

13 — Se utförligare härom i mitt ovan i fotnot 2 nämnda förslag till avgörande i mål C-475/03, punkt 178 och följande punkter. Se i samma mening även förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs föredraget den 17 mars 2005 i samma mål, punkt 75 och följande punkter.

ligen redan etablerad rättspraxis i fråga om inskränkningar i de grundläggande friheterna inte utarmas på grund av begränsningar av en doms rättsverkningar i tiden.

allvarliga ekonomiska återverkningarna för medlemsstaterna. En begränsning av en doms rättsverkningar i tiden som grundas endast på ett sådant övervägande skulle dessutom få till resultat att domstolskontrollen väsentligen inskränks.¹⁶

16. Domstolen har alltid avgjort frågor om begränsningar av en doms rättsverkningar i tiden i överensstämmelse med sin rättspraxis i fråga om hur inskränkningar i de grundläggande friheterna motiveras. Målsättningar av rent ekonomisk natur utgör inte tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera inskränkningar i de grundläggande friheterna. Detsamma gäller säkerställandet av nationella skatteintäkter.¹⁴ Domstolen har därför när det gäller begränsningar av en doms rättsverkningar i tiden uttalat att de ekonomiska följderna för en medlemsstat av en dom i en tolkningsfråga aldrig i sig har rättfärdigat begränsningar av domens rättsverkningar i tiden.¹⁵ I annat fall skulle ju de mest allvarliga överträdelserna av gemenskapsrätten mötas med en mer förmånlig reaktion eftersom just dessa kan ha de mest

17. Sammanfattningsvis kan jag därför åter konstatera att undantag från principen om retroaktiv verkan av en dom av domstolen kan komma i fråga endast i rena undantagsfall, och att eventuella ekonomiska följder av en viss tolkning av gemenskapsrätten aldrig i sig kan motivera en inskränkning i de grundläggande friheterna eller en begränsning av en doms rättsverkningar i tiden. Om domstolen som ett undantagsfall anser att hänsyn skall tas till effekterna för de nationella skatteintäkterna bör detta göras endast om faran för allvarliga ekonomiska återverkningar kan avvärjas med säkerställande av nationella skatteintäkter.¹⁷

14 — Se exempelvis dom av den 28 april 1998 i mål C-158/96, Kohll (REG 1998, s. I-1931), punkt 41, dom av den 28 april 1998 i mål C-120/95, Decker (REG 1998, s. I-1831), punkt 39. Se även dom av den 27 mars 1980 i de förenade målen 66/79, 127/79 och 128/79, Salumi m.fl. (REG 1980, s. 1237; svensk specialutgåva, volym 5, s. 163), punkt 12, och dom av den 5 juni 1997 i mål C-398/95, SETTG (REG 1997, s. I-3091), punkt 23.

15 — Se framför allt dom av den 19 oktober 1995 i mål C-137/94, Richardson (REG 1995, s. I-3407), punkt 37, och dom av den 11 augusti 1995 i de förenade målen C-367/93–C-377/93, Roders m.fl. (REG 1995, s. I-2229), punkt 48.

16 — Den ovan i fotnot 7 nämnda domen i målet Bidar, punkt 68, dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk (REG 2001, s. I-6193), punkt 52, dom av den 23 maj 2000 i mål C-104/98, Buchner m.fl. (REG 2000, s. I-3625), punkt 41, den ovan i fotnot 12 nämnda domen i målet Bautia och Société française maritime, punkt 55, och den ovan i fotnot 15 nämnda domen i målet Roders m.fl., punkt 48.

17 — Se särskilt dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co (REG 2000, s. I-1157), punkt 59 : "... hindrar under dessa förhållanden tvingande rättssäkerhetsskäl att rättsförhållanden vars verkningar redan har upphört ifrågasättas, eftersom ett sådant ifrågasättande retroaktivt skulle störa de österrikiska kommunernas finansieringssystem".

B — *Preklusion av en begäran om begränsning av rättsverkningar i tiden?*

18. Möjligheten att i detta fall begränsa rättsverkningarna i tiden skulle kunna vara utesluten redan därför att domstolen i tidigare domar redan har tolkat de gemenskapsrättsliga bestämmelser som är tillämpliga i målet utan att göra någon begränsning av domens rättsverkningar i tiden.¹⁸

19. Enligt domstolens rättspraxis kan en begränsning av en doms rättsverkningar i tiden endast göras i själva den dom i vilken den begärda tolkningen ges.¹⁹ Om alltså detta mål rör samma tolkningsfråga som i målet Verkooijen²⁰ och målet Manninen²¹, skulle nämnda rättspraxis kunna förstås på det sättet, att begäran om begränsning av rättsverkningarna i tiden skulle ha framställts redan i dessa mål. Förbundsrepubliken Tysklands begäran i förevarande mål skulle då ogillas redan på denna grund.

18 — När det gäller frågan huruvida den här aktuella nationella bestämmelsen är jämförbar med nationella bestämmelser i andra mål, jämför generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i detta mål av den 10 november 2005, punkt 15 och följande punkter.

19 — Dom av den 4 maj 1999 i mål C-262/96, Stürül (REG 1999, s. I-2685), punkt 108. Se även dom av den 24 september 1998 i mål C-35/97, kommissionen mot Frankrike (REG 1998, s. I-5325), punkt 49, som dock rörde ett förfarande om fördragsbrott.

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

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

20. Fråga uppkommer alltså huruvida nämnda rättspraxis utgör hinder mot att i förevarande fall begränsa rättsverkningarna i tiden.

21. Då vill jag erinra om att domstolen har ställt stränga krav på att anse de berörda tolkningsfrågorna som likvärdiga, vilket å sin sida konstituerar en sådan preklusion. Domstolen har ansett att tillräckliga olikheter har kunnat urskiljas exempelvis i målen Gravier²² och Blaizot²³. Olikheterna förelåg trots att samma nationella bestämmelse var föremål för begäran om förhandsavgörande och att tolkningsfrågorna var helt likartade.

22. Med hänsyn till den komplexitet hos de nationella skattelagstiftningarna som framhölls från många håll vid den andra muntliga förhandlingen den 30 maj 2006 måste framför allt en differentiering mellan tillämpliga bestämmelser i olika medlemsstater — med alla lätt insedda gemensamma drag — vara möjlig. Detta kan emellertid innebära en risk för en överdriven beskrivning av konkreta fall.

22 — Dom av den 13 februari 1985 i mål 293/83, Gravier (REG 1985, s. 593; svensk specialutgåva, volym 8, s. 71).

23 — Dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86, Blaizot (REG 1988, s. 379; svensk specialutgåva, volym 9, s. 335), punkt 25 och följande punkter.

23. Det får heller inte glömmas bort att samma nationella domstol till vilken en tidigare dom med förhandsavgörande varit riktad på nytt kan föra frågor vidare till domstolen innan målet vid den nationella domstolen avgörs.²⁴ En sådan talan är nämligen berättigad om den nationella domstolen ställer en ny rättsfråga till domstolen eller framlägger nya omständigheter som kan medföra att domstolen ändrar sitt svar på en fråga som ställts tidigare.²⁵

24. Mot den bakgrunden borde även den tyska förbundsregeringen ha möjlighet att såvitt gäller begränsningar av en doms rättsverkningar i tiden underställa domstolen sådana rättsliga aspekter som går utöver målen Verkooijen och Manninen.

25. Därvid måste särskilt beaktas att utgången av ett förfarande för förhandsavgörande beträffande en ny rättsfråga är osäker och öppen, vilket försvårar för medlemsstaterna att tillräckligt noga och i rätt tid värdera vilken betydelse ett sådant förfarande har för den egna rättsordningen.

26. Detta gäller särskilt vid det närmare fastställandet av villkoren för att begränsa en doms rättsverkningar i tiden. I förevarande fall var ju den tyska förbundsregeringen med anledning av förfarandet i målet Verkooijen — respektive med anledning av förfarandet i målet Manninen — tvungen att göra klart för sig huruvida tolkningen av gemenskapsrätten i målet skulle komma att innebära en fara för allvarliga ekonomiska återverkningar. Det framstår knappast som möjligt att en sådan bedömning kunde ha gjorts i förväg, med hänsyn till att tolkningen av gemenskapsrätten när det gäller avräkningsförfarandena i de nationella skattesystemen inte hade behandlats färdigt innan domen i målet Verkooijen meddelades, och att tolkningen när det gäller system för skattetillgodohavande över huvud taget inte klarades ut förrän i målet Manninen.

27. Som medlemsstaterna inte utan rätt har påpekat vid den muntliga förhandlingen den 30 maj 2006 är det inte heller från processökonomiska skäl önskvärt att medlemsstaterna regelmässigt och till sist i rent förebyggande syfte yrkar att en tolkningsdoms rättsverkningar skall begränsas i tiden. Om så sker måste domstolen nämligen pröva de med nödvändighet abstrakta överväganden angående domens verkningar som ligger till grund för medlemsstaternas yrkanden.

24 — Se exempelvis det anhängiga målet C-466/03, Reis.

25 — Jämför beslut av den 5 mars 1986 i mål 69/85, Wünsche (REG 1986, s. 947; svensk specialutgåva, volym 8, s. 497), punkt 15.

28. På grund av det anförda kan den tyska förbundsregeringens yrkande om en begränsning av rättsverkningarna i tiden inte anses som för sent framställt.

31. När det gäller begränsningar av en doms rättsverkningar i tiden återklingar denna princip också i domarna Grzelczyk²⁷, Bautiaa och Société française maritime²⁸ samt Dansk Denavit²⁹.

C — Bevisbördan för att villkoren för en begränsning av rättsverkningarna i tiden är uppfyllda

32. I målet Grzelczyk uttalade domstolen, att den i målet berörda belgiska regeringen inte hade åberopat någon omständighet till stöd för sitt yrkande om begränsning av domens rättsverkningar i tiden som styrkte att de nationella myndigheterna förmått att handla på ett sätt som stred mot de aktuella fördragsbestämmelserna på grund av att det förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande bestämmelsernas räckvidd.³⁰

29. Innan jag går in på villkoren för en begränsning av rättsverkningarna i tiden skall jag beröra frågan om bevisbördan.

30. Enligt fast rättspraxis är det den som åberopar ett för denne själv gynnsamt undantag från en allmän princip som skall visa att villkoren för undantaget är uppfyllda.²⁶

33. I målet Bautiaa och Société française maritime avslog domstolen ett yrkande om begränsning av domens rättsverkningar i tiden, eftersom den berörda franska regeringen inte hade visat att gemenskapsrätten vid den tidpunkt då de omtvistade nationella bestämmelserna gällde rimligen kunde uppfattas på så sätt att den tillät bibehållandet av dessa bestämmelser.³¹

26 — Jämför bland annat dom av den 12 juli 1990 i mål C-128/89, kommissionen mot Italien (REG 1990, s. I-3239), punkt 23, i fråga om fri rörlighet för varor, dom av den 23 oktober 1997 i mål C-157/94, kommissionen mot Nederländerna (REG 1997, s. I-5699), punkt 51, beträffande artikel 88.2 EG, dom av den 28 mars 1996 i mål C-318/94, kommissionen mot Tyskland (REG 1996, s. I-1949), punkt 13, och dom av den 10 april 2003 i de förenade målen C-20/01 och C-28/01, kommissionen mot Tyskland (REG 2003, s. I-3609), punkt 58.

27 — Nämnd ovan i fotnot 16.

28 — Nämnd ovan i fotnot 12.

29 — Dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denavit och Poulsen Trading (REG 1992, s. I-2217; svensk specialutgåva, volym 12, s. I-13).

30 — På anført ställe punkt 54.

31 — På anført ställe punkt 50.

34. I målet Dansk Denkvit konstaterade domstolen att den danska regeringen inte hade påvisat att gemenskapsrätten vid den tidpunkt då den omtvistade avgiften infördes rimligtvis kunde förstås så att en sådan avgift var tillåten. Tvärtom innehöll bestämmelsen ett klart förbud vars räckvidd domstolen redan hade fastställt i en annan för fallet relevant dom.³² Motsatsvis framgår av detta också att domstolen trots den tidigare relevanta domen uppenbart inte utgick från att det förelåg preklusion för den yrkande medlemsstaten.

sig vara felaktiga.³⁴ Generaladvokaten Geelhoed föreslog mot den bakgrunden att den berörda medlemsstatens yrkande angående en begränsning av domens rättsverkningar i tiden utan vidare skall ogillas redan på den grunden att det är otillräckligt underbyggt i fråga om förekomsten av erforderliga förutsättningar för undantag.³⁵

36. I förevarande mål åligger det därför Förbundsrepubliken Tyskland att lägga fram skälen för sitt yrkande och bevisa att nedan angivna villkor för en begränsning av rättsverkningarna i tiden är uppfyllda.

35. När det gäller villkoren för medlemsstaternas bevisbörda i samband med frågan om begränsning av en doms rättsverkningar i tiden, skall jag slutligen beröra generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*.³³ Generaladvokaten påpekade där att när en part framför ett yrkande i ett förfarande vid domstolen ankommer det på denna part att sörja för att argumentet utvecklas i tillräcklig omfattning och att domstolen har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna döma i saken. Detta är ett krav för att undvika att domstolen meddelar dom i rent hypotetiska frågor eller på grundval av rena antaganden som kan visa

D — Närmare om villkoren för en begränsning av förevarande doms rättsverkningar i tiden

37. Med utgångspunkt från principen om rättssäkerhet i målet *Defrenne II*³⁶ har domstolen i senare rättspraxis slagit fast två villkor för en begränsning av rättsverkningarna i tiden.

32 — På anført ställe punkt 21 och följande punkt.

33 — Förslag till avgörande föredraget den 6 april 2006 i det anhängiga målet C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

34 — Punkt 140 och följande punkter (särskilt punkt 143) i det nämnda förslaget till avgörande.

35 — Punkterna 144 och 145 i det nämnda förslaget till avgörande.

36 — Domen i det ovan i fotnot 9 nämnda målet *Defrenne II*, punkt 74.

38. En sådan begränsning kommer i fråga endast om det föreligger en fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet beror på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de nationella bestämmelser som har antagits vara gällande.³⁷ Dessutom måste det framgå att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, till vilken osäkerhet andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit.³⁸

39. Jag skall nu gå närmare in på dessa villkor.

1. En objektiv och betydande rättsosäkerhet

40. När det gäller kravet på att det skall föreligga en objektiv och betydande osäkerhet i fråga om de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd klargjorde dom-

stolen i de förenade målen Ampafrance och Sanofi³⁹ — även om det gjordes i ett annat sammanhang, nämligen i ett mål om giltigheten av en gemenskapsrättsakt — att detta kriterium inte kan tolkas så att det innebär ett skydd för medlemsstaternas berättigade förväntningar.

41. Domstolen har därför upprepade gånger påpekat att rättsosäkerheten måste föreligga *objektivt*. En subjektiv rättsosäkerhet hos en medlemsstat är inte tillräckligt. För att tillgodose kraven på likabehandling av medlemsstaterna och en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten har domstolen därför att pröva huruvida det vid den relevanta tidpunkten förelåg en objektiv rättsosäkerhet eller inte.

42. En medlemsstats påstående att tolkningsfrågan varit av en ny art har underkänts av domstolen då det redan fanns en rättspraxis från domstolen som gjorde det möjligt för medlemsstaten att bedöma de nationella

37 — Se även det ovan i punkt 3 och fotnot 17 nämnda förslaget till avgörande av generaladvokaten Tizzano i förevarande mål, punkt 34.

38 — Se även här det ovan i punkt 3 och fotnot 17 nämnda förslaget till avgörande av generaladvokaten Tizzano i förevarande mål, punkt 34.

39 — Dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi (REG 2000, s. I-7013), punkt 65 och följande punkter : "... kan en regering inte återropa principen om skydd för berättigade förväntningar för att undgå följderna av ett domstolsavgörande genom vilket en gemenskapsrättsakt har förklarats vara ogiltig, eftersom det skulle äventyra de enskildas möjligheter att skydda sig mot ett handlande från statsmakternas sida som grundas på rättsstridiga regler".

bestämmelsernas förenlighet med gemenskapsrätten.^{40 41}

43. Omvänt godtog domstolen i målet Barber⁴² en begränsning i tiden av en doms verkningar då medlemsstaterna och de berörda parterna med hänsyn till den aktuella gemenskapsrättsliga bestämmelsens tillämpning i tiden i fråga om likabehandlingsprincipen rimligen kunnat utgå från att undantag från principen om likabehandling av män och kvinnor fortfarande var tillåtna på det berörda området.

44. Liknande rimlighetsresonemang finns även i andra domar. I målet Bosman⁴³ godtog i samband med domens rättsverkningar i tiden en rättsosäkerhet på grund av den särskilda omständigheten att det förekom flera delvis överlappande olika bestämmelser.⁴⁴

45. Med hänsyn till sakomständigheterna i förevarande fall kan därmed följande konstateras: Som jag redan har berört⁴⁵ var det i målet Verkooijen som domstolen gjorde sin mera ingående tolkning av de tillämpliga bestämmelserna i gemenskapsrätten i fråga om den skattemässiga behandlingen av utdelningar. I målet Manninen berördes första gången ett nationellt — finskt — avräkningsförfarande som var jämförbart med de bestämmelser i den tyska EStG som är tillämpliga i förevarande mål. En objektiv och betydande rättsosäkerhet kan därför ha rått i vart fall fram till och med klagorandet genom domen i målet Verkooijen.

46. Frågan är om och i vilken utsträckning även kommissionens agerande skall tillmätas betydelse i detta avseende. Den frågan har redan ställts av generaladvokaten Tizzano i dennes förslag till avgörande i målet.⁴⁶

47. Kommissionen påpekade genom skriftelse av den 31 oktober 1995 för förbundsregeringen att den ansåg det tyska avräkningsförfarandet vara oförenligt med de grundläggande friheterna i EG-fördraget. Därefter inledde kommissionen emellertid inget förfarande om fördragsbrott. Vid den andra muntliga förhandlingen den 30 maj

40 — Dom i det ovan i fotnot 16 nämnda målet Buchner med flera, punkt 38 och följande punkter. Se även dom av den 3 oktober 2002 i mål C-347/00, Ângel Barreira Pérez (REG 2002, s. I-8191), punkt 46, dom i de ovan i fotnot 15 nämnda förenade målen Roders m.fl., punkt 45, och dom av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber m.fl. (REG 2005, s. I-1131), punkt 43, samt mitt förslag till avgörande föredraget den 8 juli 2004 i det sistnämnda målet, punkt 60.

41 — Se även den ovan i fotnot 29 nämnda domen i målet Dansk Denkvit, punkt 21 och följande punkter.

42 — Dom av den 28 september 1994 i mål C-128/93, Barber (REG 1994, s. I-4583; svensk specialutgåva, volym 16, s. 137), punkt 40 och följande punkter. Se även dom i det ovan i fotnot 19 nämnda målet Stüril, punkt 109 och följande punkter.

43 — Dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921), punkterna 143 och 144.

44 — Se även dom av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, Legros m.fl. (REG 1992, s. I-4625; svensk specialutgåva, volym 13, s. 1-53) punkt 31 och följande punkter, och dom av den 15 januari 1986 i mål 41/84, Pinna (REG 1986, s. I; svensk specialutgåva, volym 8, s. 355), punkt 26 och följande punkter.

45 — Se ovan punkt 26.

46 — På anförd ställe, punkt 36 och följande punkter. Se angående samma fråga även mitt ovan i fotnot 2 nämnda förslag till avgörande i målet Banca popolare di Cremona, punkt 156.

2006 har kommissionen på förfrågan förklarat, att den avstod från att inleda ett förfarande om fördragsbrott därför att den tyska förbundsregeringen hade aviserat en ändring av de aktuella bestämmelserna och att kommissionen föredrog att följa den tyska förbundsregeringens bemödanden därvidlag.

denna garantier avseende ett visst handlings-sätts förenlighet med gemenskapsrätten.⁴⁹ I stället kan enligt artiklarna 227 EG och 228 EG fastställandet av medlemsstaternas rättigheter och skyldigheter samt bedömningen av deras handlingsätt endast ske i en av domstolen avkunnad dom.⁵⁰

48. Enligt vad generaladvokaten Tizzano anför i sitt förslag till avgörande av den 10 november 2005 kan det förhållandet att kommissionen inte fullföljde ett förfarande om fördragsbrott ha inneburit att det förelåg en objektiv rättsosäkerhet.⁴⁷ För att rätt kunna bedöma kommissionens agerande i förevarande fall — även omfattande dess anförande vid den andra muntliga förhandlingen — finns det anledning att först erinra om domstolens rättspraxis i fråga om den rättsliga betydelsen av att kommissionen inleder ett förfarande om fördragsbrott.⁴⁸

50. Utfärdandet av ett motiverat yttrande utgör alltså en del av ett inledande förfarande. Det administrativa förfarandet ger medlemsstaten tillfälle att "frivilligt anpassa sig till fördragets krav eller att i förekommande fall motivera sin ståndpunkt".⁵¹ Detsamma gäller ju i än högre grad när kommissionen hänvänder sig informellt till medlemsstaten.

51. Domstolen har vidare betonat att ett beslut av kommissionen om att inleda eller inte inleda ett förfarande om fördragsbrott utgör ett skönsmässigt beslut som inte är föremål för domstolskontroll.⁵² Följaktligen behöver kommissionen i ett förfarande om

49. Enligt denna rättspraxis har kommissionen inte befogenhet att, genom de yttranden som avges i enlighet med artikel 226 EG eller genom andra ståndpunkter inom ramen för detta förfarande, definitivt fastställa en medlemsstats rättigheter och skyldigheter eller ge

47 — På anført ställe, punkt 36 och följande punkter.

48 — Se vad jag anförde redan i mitt ovan i fotnot 40 nämnda förslag till avgörande i målet Linneweber m.fl., punkt 60.

49 — Dom av den 20 mars 2003 i mål C-135/01, kommissionen mot Tyskland (REG 2003, s. I-2837), punkt 24. Jämför med samma innebörd dom av den 27 maj 1981 i de förenade målen 142/80 och 143/80, Essevi och Salengo (REG 1981, s. 1413; svensk specialutgåva, volym 6, s. 113), punkt 16.

50 — Dom av den 22 februari 2001 i mål C-393/98, Gomes Valente (REG 2001, s. I-1327), punkt 18.

51 — Dom av den 29 september 1998 i mål C-191/95, kommissionen mot Tyskland (REG 1998, s. I-5449), punkt 44.

52 — Jämför dom av den 21 oktober 2004 i mål C-477/03, kommissionen mot Tyskland (ej publicerad i Rättsfallssamlingen), punkt 11 (EUT C 300, s. 23), med hänvisning till dom av den 14 februari 1989 i mål 247/87, Star Fruit mot kommissionen (REG 1989, s. 291), punkt 11.

fördragsbrott inte påvisa något specifikt berättigat intresse. Den har i gemenskapens allmänna intresse till uppgift att på eget initiativ övervaka medlemsstaternas tillämpning av fördraget och av bestämmelser som gemenskapens institutioner har antagit på grundval av fördraget, samt att söka få eventuella fördragsbrott fastställda.⁵³ Kommissionen är i och med detta ensam behörig att avgöra om det är lämpligt att inleda ett förfarande om fördragsbrott.⁵⁴

52. Skälen till att kommissionen inte driver ett förfarande om fördragsbrott vidare efter det inledande informella förfarandet behöver därför inte endast vara rättsliga utan kan ofta även vara grundade på ändamålsöverväganden. Så kan vara fallet med kommissionens agerande även i förevarande mål. Kommissionen har enligt min mening åtminstone vid den andra muntliga förhandlingen gjort fullt troligt att den inte har förblivit överksam utan funnit det mest ändamålsenligt att i samförstånd avvakta de aviserade ändringarna av de nationella bestämmelserna. Sett på detta sätt är det svårt att se isolerat på kommissionens tidigare lämnade förklaring vid domstolen, nämligen att den inte hade inlett något förfarande om fördragsbrott eftersom den tyska bestämmelsen om skatte-

tillgodohavande senare hade upphävts⁵⁵. Vad kommissionen särskilt vid den andra muntliga förhandlingen har nämnt om fortlöpande kontakter mellan de behöriga avdelningarna hos kommissionen och de tyska myndigheterna, vilket den tyska förbundsregeringen har lämnat obestridd, talar också för detta.

53. Kommissionens agerande, särskilt beslutet att inte inleda ett formellt förfarande om fördragsbrott mot Tyskland, kan dock till skillnad mot i målet *Defrenne II*⁵⁶ knappast förstärka någon eventuell rättssäkerhet i fråga om EStG:s förenlighet med gemenskapsrätten.

54. Även om det kan ha gått lång tid mellan de nämnda kontakterna har dessa knappast kunnat tydas som ett avstående i förtroendeskapande syfte från möjligheten att inleda ett fördragsbrottsförfarande. Jag vill här även erinra om att kommissionens passivitet

53 — Se bland annat dom av den 11 augusti 1995 i mål C-431/92, kommissionen mot Tyskland (REG 1995, s. I-2189), punkt 21.

54 — Jämför i denna mening dom av den 5 november 2002 i mål C-476/98, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-9855), punkt 38, med hänvisning till den ovan i fotnot 53 nämnda domen i mål C-431/92, punkt 22. Se vidare den ovan i fotnot 52 nämnda domen i målet 247/87, enligt vilken det inte är möjligt att till sakprövning uppta en passivitetstalan som väcks av en fysisk eller juridisk person med yrkande om fastställelse att kommissionen med åsidosättande av fördraget har underlåtit att fatta ett beslut genom att inte inleda ett förfarande om fördragsbrott mot en medlemsstat.

55 — Generaladvokaten Tizzano i förslaget till avgörande av den 10 november 2005, i anslutning till den första muntliga förhandlingen, se punkt 37.

56 — Den ovan i fotnot 9 nämnda domen. Se dock förslaget till avgörande av generaladvokaten Tizzano i förevarande mål, punkt 38.

enligt domstolens fasta rättspraxis inte kan förstås som att ett visst handlingssätt av en medlemsstat godtas av kommissionen.⁵⁷

arbeten och ofta saknar konkret hänvisning till gemenskapsrätten.⁵⁹ Invändningen framstår som mindre övertygande åtminstone såtillvida som att den tyska förbundsregeringen inte har bestritt kommissionens påstående om fortlöpande kontakter.

55. Den tyska förbundsregeringens handlingssätt motsäger heller inte att den åtminstone haft insikt om att det funnits en gemenskapsrättslig problematik i fråga om avräkningsförfarandet i den tyska EStG. Vid den andra muntliga förhandlingen den 30 maj 2006 bestred den tyska förbundsregeringen nämligen inte att man hade inlett proceduren för att avskaffa avräkningsförfarandet några månader före domen i målet Verkooijen.⁵⁸ Invändning har gjorts om att detta har lika litet betydelse som motivuttalet i förarbetena om att de nya bestämmelserna skulle utformas i överensstämmelse med gemenskapsrätten, eftersom formuleringar av den arten är gängse i lagför-

56. Om påståendet om en fara för allvarliga ekonomiska återverkningar inte är tillräckligt underbyggt kan det dock visa sig vara onödigt att göra en slutgiltig bedömning huruvida det föreligger en objektiv och betydande rättsosäkerhet.

2. Fara för allvarliga ekonomiska återverkningar

57. I beslutet om att återuppta det muntliga förfarandet av den 7 april 2006 anmodades

57 — Den ovan i fotnot 14 nämnda domen i målet Richardson, punkt 35, i samband med rådets direktiv 79/7/EEG. Se även den ovan i fotnot 45 nämnda domen i målet Legros, punkt 31 och följande punkter, den ovan i fotnot 18 nämnda domen i målet EKW och Wein & Co, punkterna 56 och 58, samt den ovan i fotnot 24 nämnda domen i målet Blaizot, punkt 32 och följande punkter.

58 — 15 februari 2000 — Förslag av fraktionen SPD och Bündnis 90/die Grünen till lag om sänkning av skattesatserna och om reformering av företagsbeskattningen (lag om skattesänkning), lagförslag av förbundsregeringen av den 30 mars 2000. Generaladvokaten Tizzano har såtillvida i sitt förslag till avgörande i detta mål uppenbart felaktigt utgått från att "förbundsregeringen, efter det att denna dom hade meddelats, omedelbart vidtog åtgärder för att anpassa den tidigare existerande lagstiftningen till denna" (punkt 40).

59 — I motiveringen till förslag av den 15 februari 2000 om en skattesänkingslag (tyska förbundsdagen — fjortonde mandatperioden, trycksak 14/2683), finns på s. 95, under punkt ee) högra spalten, emellertid även följande stycke:

"Avräkningsförfarandet i dess helhet gäller däremot endast på nationell nivå och är därför inriktat på Tyskland. Det undanröjer endast dubbelbeskattning av aktieägare och deras bolag inom Tyskland. Utländska aktieägare i ett tyskt bolag avlastas lika litet som tyska aktieägare i ett utländskt bolag. Denna åtskillnad mellan tyska och utländska utdelningar har föranlett EU-kommissionen att invända mot det tyska avräkningsförfarandet såsom stridande mot den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten" (min kursivering).

parterna uttryckligen att yttra sig angående de ekonomiska återverkningarna av en begärd tolkning av gemenskapsrätten som innebär en begränsning av rättsverkningarna i tiden.

58. Jag vill först påpeka att frågan om på vilken nivå ekonomiska följder av en retroaktiv verkan behöver befaras lämnades öppen i den vägledande domen Defrenne II.⁶⁰ Vidare får jag hänvisa till den fasta rättspraxis enligt vilken de ekonomiska följderna för en medlemsstat av en dom i en tolkningsfråga aldrig i sig har kunnat rättfärdiga begränsningar av domens rättsverkningar i tiden.⁶¹

59. Jag vill också påpeka att en dom har retroaktiv verkan oavsett om de berörda belastas eller gynnas, särskilt oavsett om det rör sig om belopp som medlemsstaten uppburit i strid med gemenskapsrätten.⁶²

60. Av detta framgår att de ekonomiska följdernas storlek i sig inte är avgörande för frågan om begränsningen av en doms rättsverkningar i tiden. Faran för allvarliga ekonomiska återverkningar kan inte motiveras endast med sifferuppgifter utan förutsätter en bedömning av domstolen utifrån medlemsstatens argument rörande de faktiska omständigheterna. Domstolen bör därför enligt min mening motstå frestelsen att fastställa de ekonomiska återverkningarnas svårhetsgrad efter storleken på eventuella ekonomiska följder eller belopp. Jag anser nämligen, även med hänsyn till att den ekonomiska styrkan varierar mellan medlemsstaterna, att det på längre sikt är betänkligt att redan på förhand anse att vissa (om än avsevärda) belopp kan innebära en fara för allvarliga ekonomiska återverkningar.⁶³ Detta leder i sämsta fall rent av till diskussioner om tröskelvärden.⁶⁴

61. Mot denna bakgrund kan det enligt min mening ifrågasättas huruvida den tyska förbundsregeringen har påvisat någon fara för allvarliga ekonomiska återverkningar. Påståendet om ett skattebortfall på fem miljarder

60 — Nämnd ovan i fotnot 9.

61 — Se uttalandena och hänvisningarna ovan i punkt 16 och följande punkter.

62 — Den ovan i fotnot 14 nämnda domen i målet Salumi m.fl., punkt 12.

63 — Se härom förslag till avgörande av generaladvokaten Tizzano i förevarande mål, punkt 35 *in fine*.

64 — Därtill kommer att allvarliga ekonomiska återverkningar inte alltid låter sig beskrivas i siffror, vilket framgår av exemplet i dom av den 7 juli 2005 i mål C-147/03, kommissionen mot Österrike (REG 2005, s. I-5969).

euro — som det sänktes till vid den första muntliga förhandlingen — är inte tillräckligt eftersom det visserligen kan implicera de befarade allvarliga ekonomiska återverkningarna, men detta innebär på intet sätt att dessa återverkningar har styrkts. Angivandet av ett belopp i denna storleksordning, vars beräkning enligt vad förbundsregeringen anförde vid den andra muntliga förhandlingen den 30 maj 2006 var lätt att förstå⁶⁵, utgör ett påstående om ekonomiska budgeteffekter som enligt fast rättspraxis⁶⁶ i sig inte är tillräckligt som bevis för att det föreligger fara för allvarliga ekonomiska återverkningar.

62. Någon fara för allvarliga ekonomiska återverkningar framgår heller inte genom siffermässiga uppställningar med beloppet fem miljarder euro vid sidan av det tyska budgetunderskottet med sammanhängande minskat utrymme för investeringar⁶⁷, eller intäkter från företagsskatten vid sidan av andra poster. Sådana uppgifter tydliggör (dessutom) de ”rena” ekonomiska följderna av domen.

65 — Förbundsregeringen förklarade emellertid inte hur uppskattningen av skattebortfallet baserat på uppgifter från Finanzamt Hamburg kunde göras allmänt tillämpligt.

66 — Se hänvisningarna ovan i punkt 16 och följande punkter.

67 — För år 2006 förutses i den federala budgeten enligt nyhetsbyrån Dpa investeringar på 23,2 miljarder euro, nya offentliga skulder på 38,2 miljarder euro och sammanlagda utgifter på 261,6 miljarder euro.

63. Därtill kommer att det belopp som förbundsregeringen har nämnt avser en fyraårsperiod (1998–2001) medan posterna annars alltid avser ett budgetår. Som förbundsregeringen uttryckligen bekräftade vid den andra muntliga förhandlingen är det nämnda beloppet fem miljarder euro den ekonomiska riskens potentiella storlek om *alla* skattskyldiga som berörs av avräkningsförfaranden använder sig av ett rättsmedel. Trots att denna fara i budgethänseende är resultatet av bestämmelser som inte längre gäller har förbundsregeringen inte — i enlighet med den vid tidpunkten gällande överklagandefristen — tillnärmelsevis lyckats visa hur många skattskyldiga som rent faktiskt har använt sig av ett rättsmedel. Sätillvida skiljer sig förevarande mål från målet Banca popolare di Cremona⁶⁸, där de berörda nationella bestämmelserna fortfarande var i kraft och enligt obestridd uppgift av den italienska regeringen utgjorde en väsentlig del av finansieringen av en självstyrande regional myndighet.

64. Jag anser mig därför ha goda skäl för slutsatsen att påståendet om fara för allvarliga ekonomiska återverkningar inte är tillräckligt underbyggt.

68 — Nämnt ovan i fotnot 2.

65. Jag kan inte heller godta förbundsrepublikens invändning att en retroaktiv verkan av förevarande dom är oproportionerlig och ger förfarandet för förhandsavgörande en icke avsedd straffkaraktär.

trots sin retroaktiva verkan tillämpas av den nationella domstolen endast på faktiska omständigheter före denna dom, om det nationella rättsliga förfarandet har följts såväl materiellt som rättsligt⁷¹.

66. Det är visserligen riktigt att gemenskapens rättsordning och därmed även förfarandet för förhandsavgörande uteslutande tillvaratar och säkerställer rättigheter. Att bestraffa medlemsstaterna är principiellt främmande för gemenskapsrätten. Som generaladvokaten Tizzano har berört bör man heller inte försvåra medlemsstaternas situation mer än vad som är strikt nödvändigt.⁶⁹ Detta förändrar emellertid inte det faktum att de nämnda effekterna på grundval av fast rättspraxis utgör sidoeffekter till den principiellt retroaktiva verkan som en dom i anledning av en tolkningsfråga har.

Av fast rättspraxis framgår att det i avsaknad av gemenskapsrättslig reglering avseende återbetalning av felaktigt uppburna avgifter i den nationella rättsordningen i varje medlemsstat skall anges vilka domstolar som är behöriga och fastställas förfaranderegler för talan som avser att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av gemenskapsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande talan enligt nationell rätt eller göra utövanDET av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten praktiskt taget omöjligt eller alltför svårt.⁷²

67. För fullständighetens skull skall jag också beröra vilka möjligheter medlemsstaterna har att fastställa förfaranderegler. Enligt domstolens avgörande i målet Edis⁷⁰ skall en dom i anledning av en tolkningsfråga

Exempelvis är det principiellt förenligt med gemenskapsrätten att det av rättssäkerhetshänsyn till skydd för både den avgiftspliktige och den berörda myndigheten fastställs skäligen tidsfrister för talan.⁷³

69 — Förslag till avgörande av den 10 november 2005 i detta mål, punkt 42.

70 — Domen nämnd ovan i fotnot 11.

71 — På anförd ställe, punkt 17.

72 — Dom i det ovan i fotnot 11 nämnda målet Edis, punkt 19. Se även dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe (REG 1976, s. 1989; svensk specialutgåva, volym 3, s. 261), punkt 5, och dom av den 16 december 1976 i mål 45/76, Comet (REG 1976, s. 2043), punkterna 13 och 16.

73 — Domen i det ovan i fotnot 71 nämnda målet Rewe, punkt 5, domen i det ovan i fotnot 71 nämnda målet Comet, punkterna 17 och 18, och domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Denkavit italiana, punkt 23.

IV — Förslag till avgörande

68. På grund av vad jag har anfört föreslår jag att domstolen inte begränsar förevarande doms rättsverkningar i tiden.