DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

18. december 2007 *

I sag C-101/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Regeringsrätten (Sverige) ved afgørelse af 15. oktober 2004, indgået til Domstolen den 28. februar 2005, i sagen:

Skatteverket

mod

A,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (refererende dommer) og A. Tizzano samt dommerne R. Schintgen, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev og C. Toader,

* Processprog: svensk.

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. juni 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Skatteverket ved K. Rask, som befuldmægtiget

— A ved advokaterne S. Andersson og P. Nortoft

— den svenske regering ved K. Wistrand og A. Falk, som befuldmægtigede

— den danske regering ved B. Weis Fogh, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved M. Lumma, U. Forsthoff og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den spanske regering ved N. Díaz Abad og M. Muñoz Pérez, som befuldmægtigede

— den franske regering ved G. de Bergues, J.C. Gracia og C. Jurgensen, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, C. ten Dam og M. de Grave, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved C. Jackson og T. Harris, som befuldmægtigede, bistået af barrister T. Ward

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og K. Simonsson, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. september 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 EF — 58 EF.

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Skatteverket (den svenske skatteforvaltning) og A, en fysisk person, som er hjemmehørende i Sverige, på grund af at sidstnævnte nægtes fritagelse for skat af udbytte, der er udloddet i form af aktier i et datterselskab af et selskab med hjemsted i et tredjeland.

National lovgivning

3 I henhold til den svenske lov af 1999 om indkomstskat (inkomstskattelagen, SFS 1999, nr. 1229, herefter »loven«) er udbytte, som udbetales af et aktieselskab til en fysisk person, der er hjemmehørende i Sverige, normalt undergivet indkomstbeskatning i denne medlemsstat.

4 § 16 i lovens kapitel 42 bestemmer følgende:

»Udbytte fra et svensk aktieselskab (moderselskabet) i form af selskabsandele i et datterselskab medtages ikke i den skattepligtige indkomst, såfremt

1) udlodningen foretages i forhold til antallet af aktier, som indehaves i moderselskabet

2) aktierne i moderselskabet er børsnoterede

3) samtlige moderselskabets andele i datterselskabet udloddes

4) andele i datterselskabet efter udlodningen ikke indehaves af en virksomhed, der tilhører samme koncern som moderselskabet

5) datterselskabet er et svensk aktieselskab eller et udenlandsk selskab, og

6) datterselskabets virksomhed hovedsageligt drives inden for industri eller handel eller består i direkte eller indirekte besiddelse af selskabsandele i virksomheder, som hovedsageligt driver virksomhed inden for industri eller handel, og i hvilke datterselskabet direkte eller indirekte besidder selskabsandele med et samlet stemmetal, som svarer til mere end halvdelen af stemmetallet for samtlige andele i selskabet.«

5 Da denne fritagelse blev indført i svensk ret i 1992, fandt bestemmelserne om fritagelsen udelukkende anvendelse på udbytte fra svenske aktieselskaber. Efter at være blevet ophævet fra og med 1994, blev bestemmelserne genindført i svensk ret fra og med 1995.

6 I medfør af § 16a i lovens kapitel 42, som blev indført i svensk ret i 2001, gælder fritagelsen i samme kapitels § 16 også, hvis aktierne udloddes af et udenlandsk selskab, som svarer til et svensk aktieselskab, og som har hjemsted i en stat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (herefter »EØS«) eller i en stat, med hvilken Kongeriget Sverige har indgået en beskatningsaftale, der indeholder en bestemmelse om informationsudveksling.

7 Den 7. maj 1965 indgik Det Schweiziske Forbund og Kongeriget Sverige en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (herefter »overenskomsten«). Overenskomstens artikel 10 og 11 vedrører beskatningsordningen for henholdsvis udbytte og renter.

8 Overenskomstens artikel 27 fastlægger en fremgangsmåde vedrørende forligsmæssige ordninger mellem de kontraherende staters kompetente myndigheder med henblik på at undgå en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med overenskomstens bestemmelser, og for at løse de vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål, der måtte opstå med hensyn til fortolkningen eller anvendelsen af overenskomsten.

9 Det fremgår af punkt 5 i den forhandlings- og underskriftsprotokol, der blev udfærdiget i tilknytning til overenskomstens indgåelse (herefter »protokollen«), at de eneste oplysninger, der efter den schweiziske delegations opfattelse skal gøres til genstand for en informationsudveksling, er de oplysninger, der er nødvendige for at anvende overenskomsten korrekt og for at undgå misbrug af overenskomsten. Det fremgår af samme punkt, at Kongeriget Sverige har taget denne forklaring til efterretning og har givet afkald på en udtrykkelig bestemmelse i overenskomsten om informationsudveksling.

10 Den 17. august 1993 enedes Det Schweiziske Forbund og Kongeriget Sverige om en ordning for gennemførelsen af overenskomstens artikel 10 og 11 (herefter »ordningen«). I denne ordning præciseres, hvilken procedure enkeltpersoner skal følge for at opnå skattelempelse i overensstemmelse med beskatningsreglerne i disse artikler, og hvordan de kontraherende staters skattemyndigheder skal behandle sådanne ansøgninger.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 A ejer aktier i selskabet X, som har hjemsted i Schweiz og påtænker at foretage en udlodning af aktier i et af sine datterselskaber. A har anmodet Skatterättsnämnden om forhåndsbesked om, hvorvidt en sådan udlodning er fritaget for indkomstbeskatning. Han har oplyst, at X svarer til et svensk aktieselskab, og at de betingelser for fritagelse, der opstilles i loven, bortset fra betingelsen om beliggenheden af selskabets hjemsted, er opfyldt.

12 I forhåndsbesked af 19. februar 2003 svarede Skatterättsnämnden, at den påtænkte udlodning skulle fritages for indkomstbeskatning i medfør af EF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

13 Ifølge Skatterättsnämnden følger en sådan ret til skattefritagelse ikke af loven, eftersom overenskomsten ikke indeholder nogen forpligtelse for Det Schweiziske Forbund til at afgive de nødvendige oplysninger til de svenske skattemyndigheder. § 16a i lovens kapitel 42 skal imidlertid betragtes som en restriktion for kapitalbevægelser i artikel 56 EF's forstand. En sådan restriktion er ganske vist begrundet i formålet om at lette skattekontrollen i situationer, hvor Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (EFT L 76, s. 1, herefter »direktiv 77/799«), ikke finder anvendelse. Restriktionen står imidlertid i misforhold til nævnte formål. Ordningen synes således i et vist omfang at give de svenske skattemyndigheder mulighed for at indhente de oplysninger, der er nødvendige for at anvende den nationale skattelovgivning. Desuden kan der gives den skattepligtige mulighed for selv at dokumentere, at alle de betingelser, loven opstiller, er opfyldt.

14 Skatteverket har indbragt Skatterättsnämndens forhåndsbesked for Regeringsrätten.

15 For Regeringsrätten har Skatteverket gjort gældende, at bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser ikke er klare med hensyn til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, navnlig tredjelande, der modsætter sig udveksling af oplysninger med henblik på skattekontrol. Når muligheden for at indhente sådanne oplysninger er begrænset, kan en restriktion som den, der er indført ved § 16a, begrundes i hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol.

16 A har heroverfor gjort gældende, at bestemmelserne i protokollen og i ordningen kan sidestilles med en bestemmelse om informationsudveksling i selve overenskomsten. § 16a i lovens kapitel 42 udgør under alle omstændigheder en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som ikke kan begrundes. Der foreligger således ikke noget behov for at indhente oplysninger fra de schweiziske myndigheder, eftersom den skattepligtige kan pålægges at dokumentere, at han opfylder samtlige betingelser for at opnå skattefritagelse i henhold til loven.

17 På denne baggrund har Regeringsrätten besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er bestemmelserne om frie kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande til hinder for, at A i en situation som den [der foreligger i hovedsagen] beskattes af udbytte fra X på grund af, at X ikke har hjemsted i en stat inden for EØS eller i en stat, med hvilken [Kongeriget] Sverige har indgået en beskatningsaftale, som indeholder en bestemmelse om informationsudveksling?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser skal fortolkes således, at de er til hinder for lovgivning i en medlemsstat, hvorefter der kun kan indrømmes fritagelse for indkomstskat af udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, hvis det udloddende selskab har hjemsted i en stat, der er medlem af EØS, eller i en stat, med hvilken beskatningsmedlemsstaten har indgået en beskatningsaftale med bestemmelse om informationsudveksling.

19 Det bemærkes indledningsvis, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 32, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, og af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 1835, præmis 19).

20 I denne henseende blev der ved artikel 56, stk. 1, EF, som trådte i kraft den 1. januar 1994, indført en liberalisering af kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande. Med dette formål for øje er det i bestemmelsen fastsat, at inden for rammerne af traktatens kapitel vedrørende »Kapital og betalinger« er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt (dom af 14.12.1995, forenede sager C-163/94, C-165/94 og C-250/94, Sanz de Lera m.fl., Sml. I, s. 4821, præmis 19, og af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 37).

Den direkte virkning af artikel 56, stk. 1, EF i forholdet mellem medlemsstater og tredjelande

21 Indledningsvis bemærkes, at artikel 56, stk. 1, EF indeholder en klar og ubetinget forbudsbestemmelse, som ikke kræver gennemførelsesforanstaltninger, og som skaber rettigheder for private, som de kan gøre gældende ved domstolene (jf. i denne retning dommen i sagen Sanz de Lera m.fl., præmis 41 og 47).

22 Den tyske regering har imidlertid gjort gældende, at denne bestemmelse i forholdet mellem medlemsstater og tredjelande kun har direkte virkning for så vidt angår restriktioner, der vedrører de kategorier af kapitalbevægelser, som ikke er omfattet af artikel 57, stk. 1, EF. Med hensyn til de kategorier af kapitalbevægelser, der er omfattet af nævnte stk. 1, er Rådet for Den Europæiske Union i medfør af samme artikels stk. 2 beføjet til at vedtage liberaliseringsforanstaltninger, hvis og i det omfang disse gør det muligt at fremme Den Økonomiske og Monetære Unions funktion. Domstolen anerkendte i præmis 46 i dommen i sagen Sanz de Lera m.fl. ganske vist, at Rådets vedtagelse af sådanne foranstaltninger ikke er en nødvendig forudsætning for gennemførelsen af forbudsbestemmelsen i artikel 56, stk. 1, EF, men begrænsede denne fortolkning til at angå restriktioner, der ikke er omfattet af artikel 57, stk. 1, EF.

23 I denne henseende bemærkes, at bestemmelserne i artikel 56 EF i henhold til artikel 57, stk. 1, EF ikke berører anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterede i henhold til national lovgivning eller fællesskabslovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.

24 I medfør af artikel 57, stk. 2, første punktum, EF kan Rådet, der træffer afgørelse med kvalificeret flertal på forslag af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, idet det tilstræbes at virkeliggøre målsætningen om fri kapitalbevægelighed mellem medlemsstater og tredjelande i den størst mulige udstrækning, og uden at de øvrige kapitler i [EF-traktaten] berøres heraf, vedtage foranstaltninger om kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder. Ifølge samme artikels stk. 2 kræves der enstemmighed ved vedtagelse i henhold til dette stykke af foranstaltninger, som er et tilbageskridt i fællesskabslovgivningen med hensyn til liberaliseringen af kapitalbevægelser til eller fra tredjelande.

25 I præmis 48 i dommen i sagen Sanz de Lera m.fl. fastslog Domstolen, at bestemmelserne i EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF), sammenholdt med artikel 73 C og artikel 73 D, stk. 1, litra b) [nu artikel 57 EF og 58, stk. 1, litra b), EF], kan påberåbes ved de nationale retsinstanser og medføre, at herimod stridende nationale retsforskrifter ikke må bringes i anvendelse.

26 Domstolen har således anerkendt den direkte virkning af artikel 56, stk. 1, EF uden at operere med en sondring mellem kategorier af kapitalbevægelser, der er omfattet af artikel 57, stk. 1, EF, og sådanne, der ikke er omfattet af denne bestemmelse. Domstolen har således fastslået, at undtagelsesbestemmelsen i artikel 57, stk. 1, EF ikke er til hinder for, at artikel 56, stk. 1, EF skaber rettigheder for private, som de kan gøre gældende ved domstolene (dommen i sagen Sanz de Lera m.fl., præmis 47).

27 Heraf følger, at for så vidt angår kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande kan artikel 56, stk. 1, EF sammenholdt med artikel 57 EF og 58 EF, påberåbes ved de nationale retsinstanser og medføre, at nationale retsforskrifter, der strider mod den førstnævnte artikel, ikke må bringes i anvendelse, uanset hvilken kategori af kapitalbevægelser der er tale om.

Begrebet restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande

28 Der skal i første række tages stilling til de argumenter, som er fremsat af Skatteverket og af den svenske, den tyske, den franske og den nederlandske regering, hvorefter begrebet restriktioner for kapitalbevægelser i artikel 56, stk. 1, EF ikke kan fortolkes på samme måde i forholdet mellem medlemsstater og tredjelande som i forholdet mellem medlemsstaterne.

29 Den tyske, den franske og den nederlandske regering har anført, at udvidelsen af princippet om frie kapitalbevægelser til også at gælde i forholdet mellem medlemsstater og tredjelande — i modsætning til liberaliseringen af kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne, som har til formål at gennemføre det indre marked — er knyttet til indførelsen af Den Økonomiske og Monetære Union. Disse regeringer har alle understreget, at overholdelse af forbuddet i artikel 56, stk. 1, EF i forholdet til tredjelande fører til en ensidig liberalisering fra Fællesskabets side, uden at Fællesskabet har nogen sikkerhed for, at de berørte tredjelande vil gennemføre en tilsvarende liberalisering, og uden at der i forholdet til disse tredjelande findes foranstaltninger til harmonisering af de nationale bestemmelser på bl.a. området for direkte beskatning.

30 Den tyske og den nederlandske regering har tillige gjort gældende, at hvis princippet om frie kapitalbevægelser blev fortolket på samme måde i forholdet til tredjelande som inden for Fællesskabet, ville Fællesskabet være berøvet midlerne til at forhandle en liberalisering med disse lande, eftersom en sådan liberalisering allerede automatisk og ensidigt ville have åbnet Fællesskabets marked for disse tredjelande. I denne forbindelse har disse regeringer fremhævet, at de vilkår om frie kapitalbevægelser, som indgår i associeringsaftaler med tredjelande, ofte har en mere begrænset rækkevidde end artikel 56 EF, hvilket ikke ville give mening, hvis

denne artikel fandt lige så strikt anvendelse i forholdet til tredjelande som inden for Fællesskabet.

31 Som generaladvokaten har anført i punkt 74-77 i forslaget til afgørelse, må det fastslås, at medlemsstaterne, uanset at liberaliseringen af kapitalbevægelser til og fra tredjelande utvivlsomt kan forfølge andre formål end gennemførelsen af det indre marked, såsom at skabe tillid til den fælleseuropæiske valuta på de internationale finansmarkeder og at bevare finanscentre af global betydning i medlemsstaterne, ikke desto mindre ved udvidelsen i medfør af artikel 56, stk. 1, EF af princippet om frie kapitalbevægelser til at omfatte kapitalbevægelser mellem tredjelande og medlemsstaterne valgte at fastsætte dette princip i samme artikel og i samme vendinger for kapitalbevægelser, som finder sted inden for Fællesskabet, og kapitalbevægelser, som vedrører relationer til tredjelande.

32 Desuden fremgår det, som ligeledes anført af generaladvokaten i punkt 78-83 i forslaget til afgørelse, af samtlige bestemmelser, der er indført i traktatens kapitel om kapital og betalinger, at medlemsstaterne for at tage hensyn til, at formålet med og den retlige baggrund for liberaliseringen af kapitalbevægelser er forskellige alt efter, om der er tale om relationer mellem medlemsstaterne og tredjelande eller om frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne, har fundet det nødvendigt at vedtage beskyttelsesklausuler og undtagelsesbestemmelser, der specifikt gælder for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande.

33 Ud over undtagelsesbestemmelsen i artikel 57, stk. 1, EF vedrørende visse restriktioner for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, der eksisterede den 31. december 1993 i henhold til national lovgivning eller fællesskabslovgivning, giver artikel 59 EF således under ganske særlige omstændigheder, hvor sådanne kapitalbevægelser medfører eller truer med at medføre alvorlige vanskeligheder for Den Økonomiske og Monetære Unions funktion, Rådet beføjelse til at træffe beskyttelsesforanstaltninger. Artikel 60, stk. 1, EF giver endvidere Rådet beføjelse til at træffe de nødvendige hasteforanstaltninger over for tredjelande, hvis en handling fra Fællesskabets side i de i artikel 301 EF omhandlede tilfælde skønnes nødvendig.

Endelig er der i artikel 60, stk. 2, EF givet mulighed for, at en medlemsstat, så længe Rådet ikke har truffet foranstaltninger i medfør af samme artikels stk. 1, af alvorlige politiske grunde af hastende karakter kan træffe ensidige foranstaltninger over for et tredjeland med hensyn til bl.a. kapitalbevægelser.

34 I denne forbindelse bemærkes, at det, i modsætning til hvad den tyske regering har gjort gældende, ikke kan udledes af betingelserne for Rådets beføjelse i medfør af artikel 57, stk. 2, EF til at træffe foranstaltninger vedrørende de kategorier af kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som er anført i denne bestemmelse, at disse kategorier af kapitalbevægelser falder uden for anvendelsesområdet for forbuddet i artikel 56, stk. 1, EF. Artikel 57, stk. 2, EF skal således sammenholdes med samme artikels stk. 1 og er begrænset til at give Rådet adgang til at træffe foranstaltninger vedrørende nævnte kategorier af kapitalbevægelser, uden at Rådet herved er bundet af de restriktioner af national eller fællesskabsretlig karakter, hvis opretholdelse er udtrykkeligt fastsat i stk. 1.

35 Som generaladvokaten har anført i punkt 86 i forslaget til afgørelse, føjer de restriktioner, som medlemsstaterne og Fællesskabet i medfør af artikel 57, stk. 1, EF kan anvende på kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, sig til ikke blot de restriktioner, der er omfattet af artikel 59 EF og 60 EF, men også de restriktioner, som følger af, at medlemsstaterne træffer foranstaltninger i henhold til artikel 58, stk. 1, litra a) og b), EF, eller som på anden måde er begrundet i et tvingende alment hensyn.

36 Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at det ikke kan fastsættes, i hvilket omfang medlemsstaterne således er beføjede til at anvende visse restriktive foranstaltninger vedrørende kapitalbevægelser, uden at der tages hensyn til den omstændighed, som flere af de regeringer, der har afgivet indlæg for Domstolen, har

fremhævet, at kapitalbevægelser til eller fra tredjelande finder sted i en anden retlig sammenhæng end kapitalbevægelser, som finder sted inden for Fællesskabet.

37 En medlemsstats beskatning af erhvervsaktiviteter inden for Fællesskabet med grænseoverskridende aspekter kan således på grund af graden af retlig integration mellem Den Europæiske Unions medlemsstater, og navnlig på grund af eksistensen af fællesskabslovgivning om samarbejde mellem de nationale skattemyndigheder som direktiv 77/799, ikke altid sammenlignes med beskatningen af erhvervsaktiviteter, der vedrører relationer mellem medlemsstaterne og tredjelande (dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 170). Ifølge Domstolen kan det heller ikke udelukkes, at en medlemsstat kan godtgøre, at en restriktion for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande er begrundet i et bestemt forhold, som ikke ville kunne udgøre en gyldig begrundelse for en restriktion for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes (Test Claimants in the FII Group Litigation-dommen, præmis 171).

38 Af disse grunde kan der ikke lægges afgørende vægt på det argument, som er fremsat af den tyske og den nederlandske regering, hvorefter Fællesskabet, hvis begrebet restriktioner for kapitalbevægelser fortolkes på samme måde i forholdet mellem medlemsstater og tredjelande som i forholdet mellem medlemsstaterne, ensidigt ville åbne Fællesskabets marked for tredjelande uden at bevare de nødvendige midler til gennem forhandling at opnå en sådan liberalisering fra tredjelandenes side.

39 Da begrebet restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande hermed er klarlagt, skal det herefter undersøges, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede skal anses for at være en sådan restriktion, og om den i givet fald kan begrundes objektivt i henhold til traktatens bestemmelser eller i tvingende almene hensyn.

Om der foreligger en restriktion for kapitalbevægelserne

40 I denne henseende bemærkes, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 56, stk. 1, EF qua restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som afholder ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der afholder personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre medlemsstater (jf. van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 44, og dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 24).

41 I det foreliggende tilfælde indrømmes skattepligtige, der er hjemmehørende i Sverige, i medfør af § 16a i lovens kapitel 42 fritagelse for skat af udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab af et aktieselskab med hjemsted i Sverige eller i en anden EØS-medlemsstat, mens de nægtes en sådan fritagelse, hvis udlodningen hidrører fra et selskab med hjemsted i et tredjeland, der ikke er EØS-medlem, medmindre dette tredjeland har indgået en aftale med Kongeriget Sverige med bestemmelse om informationsudveksling.

42 En sådan lovgivning bevirker, at skattepligtige, der er hjemmehørende i Sverige, afholdes fra at investere deres kapital i selskaber med hjemsted uden for EØS. Eftersom det udbytte, som de udbetaler til svenske hjemmehørende, i skattemæssig henseende behandles mindre fordelagtigt end udbytte, der udloddes af et selskab med hjemsted i en EØS-medlemsstat, er aktier i disse selskaber mindre attraktive for investorer, der er hjemmehørende i Sverige, end aktier i selskaber med hjemsted i en EØS-medlemsstat (jf. i denne retning Verkooijen-dommen, præmis 34 og 35, og Manninen-dommen, præmis 22 og 23, samt, for så vidt angår kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 166).

43 En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede medfører således en restriktion for kapitalbevægelserne mellem medlemsstater og tredjelande, der som udgangspunkt er forbudt i medfør af artikel 56, stk. 1, EF.

44 Før det undersøges, om nævnte restriktion som hævdet af Skatteverket og de regeringer, der har afgivet indlæg for Domstolen, kan begrundes i et tvingende alment hensyn, skal der tages stilling til den italienske regerings argument om, at denne restriktion er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i artikel 57, stk. 1, EF.

Om undtagelsesbestemmelsen i artikel 57, stk. 1, EF finder anvendelse

45 Som bemærket i denne doms præmis 23 berører bestemmelserne i artikel 56 EF i medfør af artikel 57, stk. 1, EF ikke anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterede i henhold til national lovgivning eller fællesskabslovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.

46 En restriktion for kapitalbevægelser i form af en mindre fordelagtig skattemæssig behandling af udbytte af udenlandsk oprindelse er omfattet af begrebet »direkte investeringer« i artikel 57, stk. 1, EF, for så vidt som den vedrører investeringer af enhver art foretaget af fysiske eller juridiske personer, som har til formål at etablere eller opretholde varige og direkte forbindelser mellem investoren og den virksomhed, for hvilken midlerne er bestemt med henblik på udøvelse af erhvervsvirksomhed (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 179-181, samt dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 33 og 34, og af 23.10.2007, sag C-112/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8995, præmis 18).

47 Eftersom forelæggelseskendelsen ikke udelukker, at det udbytte, som selskabet X påtænker at udlodde til A, vedrører sådanne investeringer, skal det undersøges, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i artikel 57, stk. 1, EF qua restriktion, der eksisterede den 31. december 1993.

48 Som anført af generaladvokaten i punkt 110-112 i forslaget til afgørelse, forudsætter begrebet restriktion, der eksisterede den 31. december 1993, at den lovgivning, som den pågældende restriktion indgår i, har udgjort en bestanddel af medlemsstatens retsorden uafbrudt siden denne dato. Ellers ville en medlemsstat nemlig på ethvert tidspunkt kunne genindføre restriktioner for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som eksisterede i den nationale retsorden den 31. december 1993, men som ikke er blevet opretholdt.

49 Det er ud fra samme tankegang, Domstolen har udtalt sig, når den er blevet anmodet om at tage stilling til anvendeligheden af undtagelsesbestemmelsen i artikel 57, stk. 1, EF på restriktioner for kapitalbevægelser, som eksisterede i en medlemsstats retsorden den 31. december 1993. Selv om Domstolen har fastslået, at en national foranstaltning, der er vedtaget efter denne dato, ikke allerede af denne grund automatisk falder uden for undtagelsesordningen i henhold til artikel 57, stk. 1, EF, har den anskuet denne mulighed således, at den omfatter bestemmelser, som i det væsentlige er identiske med den tidligere lovgivning, eller som alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten, og at bestemmelser, som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer, ikke er omfattet (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 192, og Holböck-dommen, præmis 41). Domstolen har hermed

ikke sigtet til bestemmelser, som, selv om de i det væsentlige er identiske med en lovgivning, som eksisterede den 31. december 1993, har genindført en hindring for de frie kapitalbevægelser, som efter ophævelsen af den tidligere lovgivning ikke længere eksisterede.

50 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, at § 16 i lovens kapitel 42 allerede på datoen for sin ikrafttræden i 1992 udelukkede udbytte udbetalt af selskaber med hjemsted i tredjelande, som ikke havde indgået en aftale med Kongeriget Sverige med bestemmelse om informationsudveksling, fra skattefritagelsen for udbytte udloddet i form af aktier fra et datterselskab. Det fremgår således af forelæggelseskendelsen, at denne skattefritagelse på nævnte dato kun fandt anvendelse på udbytte udbetalt af selskaber med hjemsted i Sverige.

51 Ganske vist blev bestemmelserne om skattefritagelsen ophævet fra 1994 og herefter genindført fra 1995 og i 2001 udvidet til at omfatte udbytte udbetalt af selskaber med hjemsted i en EØS-medlemsstat eller i en anden stat, med hvilken Kongeriget Sverige har indgået en aftale med bestemmelse om informationsudveksling. Ikke desto mindre har skattefritagelsen, som anført af den italienske regering, i hvert fald siden 1992 uden afbrydelse været udelukket for så vidt angår udbytte udbetalt af selskaber med hjemsted i et tredjeland, som ikke er medlem af EØS, og som ikke har indgået en sådan aftale med Kongeriget Sverige.

52 På denne baggrund skal udelukkelsen fra skattefritagelse i henhold til loven siden 1992 for så vidt angår udbytte udbetalt af et selskab med hjemsted i et tredjeland, som ikke er medlem af EØS, og som ikke har indgået en aftale med Kongeriget Sverige med bestemmelse om informationsudveksling, anses for en restriktion, der eksisterede den 31. december 1993 som omhandlet i artikel 57, stk. 1, EF, i det mindste hvis dette udbytte vedrører direkte investeringer i det udloddende selskab, hvilket det påhviler den forlæggende ret at efterprøve.

53 Eftersom det ikke fremgår af forelæggelseskendelsen, at det i hovedsagen omhandlede udbytte vedrører direkte investeringer, skal det undersøges, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan begrundes i et tvingende alment hensyn.

Begrundelsen i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol

54 Ifølge Skatteverket samt den svenske, den danske, den tyske, den spanske, den franske, den italienske og den nederlandske regering samt Det Forenede Kongeriges regering er den omstændighed, at det nægtes at indrømme skattefritagelse i medfør af § 16 i lovens kapitel 42, når udbytte udbetales af et selskab med hjemsted i et tredjeland, med hvilket Kongeriget Sverige ikke har indgået en beskatningsaftale med bestemmelse om informationsudveksling, begrundet i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol. De svenske skattemyndigheder kan således ikke i forhold til et tredjeland gøre brug af den gensidige bistand mellem de kompetente myndigheder i henhold til direktiv 77/799. Desuden indeholder hverken overenskomsten eller protokollen en bestemmelse om informationsudveksling, der er sammenlignelig med bestemmelsen i artikel 26 i den modeloverenskomst, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD). Selv om den skattepligtige råder over de nødvendige oplysninger for at dokumentere, at betingelserne i henhold til nævnte § 16 er opfyldt, påhviler det fortsat skattemyndighederne at efterprøve det fremlagtes bevisværdi, hvilket er umuligt, hvis de ikke har krav på, at de kompetente myndigheder i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted, samarbejder med dem.

55 I medfør af artikel 58, stk. 1, litra b), EF griber bestemmelserne i artikel 56 EF ikke ind i medlemsstaternes ret til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre

overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet. Domstolen har således anerkendt, at behovet for at sikre en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan berettige begrænsninger af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten (dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 31, af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, præmis 27 og 45, og af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 47).

56 En restriktiv foranstaltning skal, for at den kan begrundes, overholde proportionalitetsprincippet i den forstand, at den skal være egnet til at nå det tilstræbte mål og ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (jf. bl.a. dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 28).

57 Ifølge A og Kommissionen står den i hovedsagen omhandlede lovgivning i misforhold til det tilstræbte mål, eftersom de svenske skattemyndigheder kan forlange af den skattepligtige, at han fremlægger dokumentation for, at han opfylder betingelserne for at opnå skattefritagelse i henhold til denne lovgivning. Såfremt en sådan fritagelse vedrører udbytte fra et børsnoteret selskab, kan visse oplysninger også indhentes ved at konsultere de oplysninger, som et sådant selskab i henhold til lov er forpligtet til at offentliggøre.

58 Som anført af A og Kommissionen, har Domstolen for så vidt angår national lovgivning, som begrænser udøvelsen af en af de ved traktaten sikrede frie bevægeligheder, fastslået, at en medlemsstat ikke kan påberåbe sig den omstændighed, at der i en situation ikke kan kræves samarbejde fra en anden medlemsstats side med henblik på at udføre undersøgelser eller indhente oplysninger for at begrunde et afslag på en skattefordel. Selv om det viser sig at være vanskeligt at efterprøve de oplysninger, som den skattepligtige har fremlagt, bl.a. på grund af begrænsningerne i udvekslingen af oplysninger i henhold til artikel 8 i direktiv 77/799, er der nemlig

intet til hinder for, at de berørte skattemyndigheder afkræver den skattepligtige de beviser, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af de pågældende skatter og afgifter, og i givet fald afslår en anmodet fritagelse, hvis sådanne beviser ikke fremlægges (jf. i denne retning dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 20, af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 54, og af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 94 og 95).

59 I denne sammenhæng har Domstolen fastslået, at det ikke kan udelukkes på forhånd, at den skattepligtige er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at den skattepligtige ikke forsøger at unddrage sig eller omgå betalingen af skat (jf. i denne retning dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 19 og 20, og af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 25, samt ELISA-dommen, præmis 96).

60 Denne retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Fællesskabet, kan imidlertid ikke overføres uindskrænket til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, eftersom sådanne bevægelser indgår i en anden retlig sammenhæng end den, der er tale om i de sager, der gav anledning til de domme, der er nævnt i de to foregående præmisser.

61 For det første er relationerne mellem medlemsstaterne således placeret inden for fælles retlige rammer, som er karakteriseret ved, at der foreligger en fællesskabslovgivning, såsom direktiv 77/799, hvorved der er fastsat gensidige forpligtelser til at yde indbyrdes bistand. Selv om forpligtelsen til at yde bistand på de områder, der er omfattet af dette direktiv, ikke er uden begrænsninger, har direktivet ikke desto mindre skabt en ramme for samarbejdet mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når dette ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand.

62 For det andet bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 141-143 i forslaget til afgørelse, at for så vidt angår den dokumentation, som den skattepligtige er i stand til at fremlægge, og på grundlag af hvilken skattemyndighederne kan kontrollere, om betingelserne i national lovgivning er opfyldt, giver de fællesskabsretlige harmoniseringsforanstaltninger, som finder anvendelse i medlemsstaterne vedrørende selskabers regnskabsaflæggelse, den skattepligtige mulighed for at fremlægge pålidelige og kontrollerbare oplysninger vedrørende strukturen i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller dettes virksomhed, mens den skattepligtige ikke er sikret denne mulighed, når der er tale om et selskab med hjemsted i et tredjeland, der ikke er forpligtet til at anvende disse fællesskabsforanstaltninger.

63 Heraf følger, at når muligheden for i henhold til lovgivningen i en medlemsstat at opnå en skattefordel er afhængig af, at man opfylder nogle betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra et tredjelands kompetente myndigheder, er det som udgangspunkt lovligt, at denne medlemsstat nægter at indrømme denne fordel, hvis det, bl.a. på grund af at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra tredjelandet.

64 I hovedsagen har såvel Skatteverket som den svenske regering gjort gældende, at de svenske skattemyndigheder ikke er i stand til at kontrollere overholdelsen af den første, den tredje, den fjerde og den sjette betingelse i § 16 i lovens kapitel 42, nemlig kravene om, at udlodningen foretages i forhold til antallet af aktier, som indehaves i moderselskabet, at alle dettes andele i datterselskabet udloddes, at andele i datterselskabet efter udlodningen ikke indehaves af en virksomhed, der tilhører samme koncern som moderselskabet, og at den virksomhed, der udøves af datterselskabet eller selskaber, der kontrolleres af dette, hovedsageligt drives inden for industri eller handel.

65 Dette spørgsmål afhænger af en bedømmelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage.

66 Det samme gælder for spørgsmålet, om protokollen eller ordningen gør det muligt for de svenske skattemyndigheder at indhente de oplysninger, de har brug for med henblik på anvendelsen af nævnte § 16. Selv om Skatterättsnämnden har fundet, at ordningen kan gøre det muligt at indhente de nødvendige oplysninger, fremgår det af de dokumenter og redegørelser, som den svenske regering på Domstolens anmodning har fremlagt, at de eneste oplysninger, der kan indhentes fra de schweiziske myndigheder, er de dokumenter, som er nødvendige for at anvende overenskomsten korrekt.

67 På ovenstående baggrund skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for lovgivning i en medlemsstat, hvorefter fritagelse for indkomstskat af udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, kun kan indrømmes, hvis det udloddende selskab har hjemsted i en stat, der er medlem af EØS, eller i en stat, med hvilken beskatningsstaten har indgået en beskatningsaftale med bestemmelse om informationsudveksling, såfremt fritagelsen er undergivet betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres af denne medlemsstats kompetente myndigheder ved indhentelse af oplysninger fra den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted.

Sagens omkostninger

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

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

Artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for lovgivning i en medlemsstat, hvorefter fritagelse for indkomstskat af udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, kun kan indrømmes, hvis det udloddende selskab har hjemsted i en stat, der er medlem af EØS, eller i en stat, med hvilken beskatningsstaten har indgået en beskatningsaftale med bestemmelse om informationsudveksling, såfremt fritagelsen er undergivet betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres af denne medlemsstats kompetente myndigheder ved indhentelse af oplysninger fra den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted.

Underskrifter