# DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 18 december 2007 *

I mål C-101/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Regeringsrätten (Sverige) genom beslut av den 15 oktober 2004, som inkom till domstolen den 28 februari 2005, i målet

**Skatteverket**

mot

**A,**

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (referent) och A. Tizzano samt domarna R. Schintgen, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev och C. Toader,

* Rättegångsspråk: svenska.

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 juni 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Skatteverket, genom K. Rask, i egenskap av ombud,

— A, genom S. Andersson och P. Nortoft, advokater,

— Sveriges regering, genom K. Wistrand och A. Falk, båda i egenskap av ombud,

— Danmarks regering, genom B. Weis Fogh, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom M. Lumma, U. Forsthoff och C. Blaschke, samtliga i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom N. Díaz Abad och M. Muñoz Pérez, båda i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.C. Gracia samt genom C. Jurgensen, samtliga i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, C. ten Dam och M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson och T. Harris, båda i egenskap av ombud, biträdda av T. Ward, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och K. Simonsson, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 september 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG–58 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och A, en fysisk person med hemvist i Sverige, angående ett beslut att inte bevilja sistnämnda person skattefrihet för den utdelning i form av aktier i ett dotterbolag som ett bolag hemmahörande i tredjeland lämnar.

## Nationell lagstiftning

3 Enligt inkomstskattelagen (1999:1229) gäller att utdelning från ett aktiebolag till en fysisk person med hemvist i Sverige normalt skall inkomstbeskattas i denna medlemsstat.

4 I 42 kap. 16 § inkomstskattelagen föreskrivs följande:

"Utdelning från ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

1) utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,

2) aktier i moderbolaget är marknadsnoterade,

3) samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut,

4) andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget,

5) dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag, och

6) dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget."

5 När denna skattefrihet år 1992 infördes i svensk rätt gällde bestämmelserna därom endast utdelning från svenska aktiebolag. Bestämmelserna upphävdes från och med år 1994 för att sedan återinföras från och med år 1995.

6 Enligt 42 kap. 16 a § inkomstskattelagen, som infördes år 2001, gäller den skattefrihet som föreskrivs i 42 kap. 16 § även när det utdelande bolaget är ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (nedan kallat EES) eller i en stat med vilken Konungariket Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

7 Den 7 maj 1965 ingick Konungariket Sverige och Schweiziska Edsförbundet ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (nedan kallat avtalet). I artiklarna 10 och 11 i avtalet regleras beskattningen av utdelning respektive ränta.

8 I artikel 27 i avtalet föreskrivs ett förfarande för ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna för undvikande av beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet och för avgörande av svårigheter eller tvivelsmål som kan uppkomma rörande tolkningen eller tillämpningen av avtalet.

9 Av punkt 5 i det förhandlings- och paraferingsprotokoll som upprättades i anslutning till avtalets ingående (nedan kallat protokollet) framgår att de enda upplysningar som enligt den schweiziska delegationen kan bli föremål för ett utbyte är de som krävs för en riktig tillämpning av avtalet och för förhindrande av missbruk av avtalet. Av samma punkt framgår att Konungariket Sverige hade tagit del av denna förklaring och avstått från en uttrycklig avtalsbestämmelse om informationsutbyte.

10 Den 17 augusti 1993 träffades en överenskommelse mellan Schweiziska edsförbundet och Konungariket Sverige för att genomföra artiklarna 10 och 11 i avtalet (nedan kallad överenskommelsen). Denna överenskommelse innehåller närmare bestämmelser dels om hur enskilda personer skall gå till väga för att få nedsättning av skatt enligt nämnda artiklar, dels om handläggningen av sådana ansökningar vid skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna.

## Målet vid Regeringsrätten och tolkningsfrågan

11 A äger aktier i bolaget X, som har sitt säte i Schweiz och som har för avsikt att dela ut aktierna i ett av sina dotterbolag. A ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och frågade om skattefrihet förelåg för utdelningen. A uppgav att X motsvarar ett svenskt aktiebolag och att de villkor för skattefrihet som uppställs i inkomstskattelagen var uppfyllda, bortsett från villkoret avseende platsen för nämnda bolags säte.

12 I förhandsbesked, meddelat den 19 februari 2003, svarade Skatterättsnämnden att den planerade utdelningen var skattefri enligt de bestämmelser i EG-fördraget som avser fri rörlighet för kapital.

13 Skatterättsnämnden konstaterade att inkomstskattelagen inte medger någon sådan rätt till skattefrihet eftersom det i avtalet inte föreskrivs någon skyldighet för Schweiziska edsförbundet att tillhandahålla den för den svenska skatteförvaltningen erforderliga informationen. Nämnden ansåg emellertid att 42 kap. 16 a § inkomstskattelagen var en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56 EG. Denna restriktion var visserligen motiverad av syftet att underlätta skattekontroller i situationer som faller utanför tillämpningsområdet för rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) (nedan kallat direktiv 77/799). Restriktionen kunde dock inte anses stå i proportion till detta syfte. Överenskommelsen tycktes nämligen ge viss möjlighet för den svenska skatteförvaltningen att inhämta upplysningar som kunde behövas för att tillämpa svensk skattelagstiftning. Till detta kom att den skattskyldige kunde beredas tillfälle att själv visa att samtliga villkor för skattefrihet var uppfyllda.

14 Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked hos Regeringsrätten.

15 Skatteverket anförde till stöd för överklagandet följande: Det är oklart hur bestämmelserna om fri rörlighet för kapital skall tolkas i fråga om kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, särskilt beträffande de tredjeländer som motsätter sig informationsutbyte för skattekontrolländamål. När möjligheten att erhålla information är begränsad kan en sådan restriktion som den i 16 a § anses godtagbar som ett medel för upprätthållande av en effektiv skattekontroll.

16 A anförde däremot följande: Bestämmelserna i protokollet och i överenskommelsen får anses ersätta en artikel om informationsutbyte i själva avtalet. 42 kap. 16 a § i lagen utgör i vart fall en icke godtagbar restriktion för den fria rörligheten för kapital. Det saknas nämligen behov av att begära uppgifter från de schweiziska myndigheterna eftersom den skattskyldige kan åläggas att visa att samtliga förutsättningar för skattefrihet enligt inkomstskattelagen är uppfyllda.

17 Regeringsrätten beslutade mot bakgrund av dessa omständigheter att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

"Utgör bestämmelserna om fria kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land hinder för att i en situation som den förevarande beskatta A för utdelningen från X på grund av att X inte hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken [Konungariket] Sverige har ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte?"

## Prövning av tolkningsfrågan

18 Regeringsrätten har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital skall tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken frihet från skyldighet att erlägga inkomstskatt på utdelning i form av aktier i ett dotterbolag endast får medges om det utdelande bolaget hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken den medlemsstat som beskattar inkomsten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte.

19 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis likväl iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 32, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19, samt av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl., REG 2007, s. I-1835, punkt 19).

20 Genom artikel 56.1 EG, som trädde i kraft den 1 januari 1994, har det skett en liberalisering av kapitalrörelser medlemsstaterna emellan och mellan medlemsstaterna och tredjeländer. I artikeln, som är en av bestämmelserna i kapitlet "Kapital och betalningar" i fördraget, föreskrivs för detta ändamål att alla restriktioner för kapitalrörelser medlemsstater emellan samt mellan medlemsstater och tredjeländer skall vara förbjudna (dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera m.fl., REG 1995, s. I-4821, punkt 19, och av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 37).

*Huruvida artikel 56.1 EG har direkt effekt i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer*

21 Domstolen erinrar inledningsvis om att artikel 56.1 innehåller ett klart och ovillkorligt förbud som inte fordrar några åtgärder för genomförande och som ger enskilda rättigheter som de kan åberopa inför domstol (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Sanz de Lera m.fl., punkterna 41 och 47).

22 Den tyska regeringen har emellertid gjort gällande att denna bestämmelse har direkt effekt i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer endast vad gäller restriktioner för de kategorier av kapitalrörelser som inte avses i artikel 57.1 EG. När det gäller de kategorier av kapitalrörelser som avses i punkt 1 i denna artikel, får nämligen Europeiska unionens råd enligt punkt 2 i samma artikel besluta om åtgärder för liberalisering, om och i den mån som dessa åtgärder kan främja Europeiska ekonomiska och monetära unionens funktion. Domstolen erkände visserligen i punkt 46 i domen i de ovannämnda förenade målen Sanz de Lera m.fl. att det inte utgör någon nödvändig förutsättning för genomförande av det förbud som stadgas i artikel 56.1 EG att rådet har vidtagit åtgärder. Denna tolkning gällde emellertid endast de restriktioner som inte omfattas av artikel 57.1 EG.

23 Domstolen erinrar i detta avseende om att artikel 56 EG enligt ordalydelsen i artikel 57.1 EG inte påverkar tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

24 Enligt artikel 57.2 första meningen EG får rådet, utan att göra avkall på sin strävan att i största möjliga utsträckning förverkliga målet om fria kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeland och utan att det påverkar tillämpningen av andra kapitel i fördraget, med kvalificerad majoritet på förslag av Europeiska gemenskapernas kommission besluta om åtgärder beträffande kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. I artikel 57.2 andra meningen föreskrivs att enhällighet krävs för sådana åtgärder som utgör ett steg tillbaka inom gemenskapsrätten när det gäller liberaliseringen av kapitalrörelser till eller från tredjeland.

25 I punkt 48 i domen i det ovannämnda målet Sanz de Lera m.fl. slog domstolen fast att bestämmelserna i artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG), jämförda med artiklarna 73c och 73d.1 b i EG-fördraget (nu artikel 57 EG respektive artikel 58.1b EG), kan åberopas vid den nationella domstolen och medföra att nationella föreskrifter som står i strid med dessa bestämmelser inte skall tillämpas.

26 Domstolen har sålunda funnit att artikel 56.1 EG har direkt effekt, utan att därvid göra någon åtskillnad mellan de kategorier av kapitalrörelser som omfattas av artikel 57.1 EG och de kategorier som inte gör det. Enligt domstolen kan nämligen undantaget i artikel 57.1 EG inte utgöra något hinder för att artikel 56.1 EG ger enskilda rättigheter som de kan åberopa vid domstol (domen i de ovannämnda förenade målen Sanz de Lera m.fl., punkt 47).

27 Artikel 56.1 EG jämförd med artiklarna 57 EG och 58 EG kan följaktligen åberopas vid nationell domstol med avseende på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer och medföra att nationella bestämmelser som strider mot dessa artiklar inte får tillämpas, oavsett vilken kategori av kapitalrörelser som är i fråga.

A

*Begreppet restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeländer*

28 Domstolen kommer först att behandla de argument som framförts av Skatteverket och av den svenska, den tyska, den franska och den nederländska regeringen, enligt vilka det i artikel 56.1 EG använda begreppet restriktion för kapitalrörelser inte kan tolkas på samma sätt vad gäller förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer som i fråga om förhållandet medlemsstaterna emellan.

29 Den tyska, den franska och den nederländska regeringen har understrukit att i motsats till liberaliseringen av kapitalrörelser mellan medlemsstaterna, som har till syfte att förverkliga den inre marknaden, är utvidgningen av principen om fri rörlighet för kapital till att även gälla förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer knuten till inrättandet av den ekonomiska och monetära unionen. Samtliga dessa regeringar har understrukit att iakttagandet av det i artikel 56.1 EG stadgade förbudet i förhållandet till tredjeländerna skulle innebära en ensidig liberalisering från Europeiska gemenskapens sida, utan att denna erhåller någon garanti att berörda tredjeländer genomför en motsvarande liberalisering och utan att det i förhållandena med dessa tredjeländer existerar några åtgärder för harmonisering av de nationella bestämmelserna, bland annat när det gäller direkt beskattning.

30 Den tyska och den nederländska regeringen har även gjort gällande att om principen om fri rörlighet för kapital tolkades på samma sätt i förhållandet till tredjeländer som i förhållandet mellan medlemsstaterna, skulle gemenskapen fråntas förhandlingsverktygen för att förhandla fram en liberalisering med dessa länder, eftersom en sådan tolkning redan automatiskt och ensidigt skulle ha öppnat gemenskapsmarknaden för de sistnämnda. De har i detta avseende betonat att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital i de associeringsavtal som slutits med tredjeländer ofta har en mer begränsad räckvidd än räckvidden enligt artikel 56 EG, vilket skulle vara

meningslöst om denna artikel vore tillämplig på samma rigorösa sätt i förhållandet till tredjeländer som i förhållandet mellan medlemsstaterna.

31 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 74–77 i sitt förslag till avgörande gäller att även om ändamålet med liberaliseringen av kapitalrörelser till eller från tredjeländer förvisso kan vara ett annat än genomförandet av den inre marknaden, och bland annat bestå i säkerställandet av trovärdigheten för den gemensamma gemenskapsvalutan på världens finansmarknader och bevarandet av finansiella centra av global betydelse i medlemsstaterna, måste det likväl konstateras att när principen om fri rörlighet för kapital genom artikel 56.1 EG utsträcktes till att även omfatta kapitalrörelser mellan tredjeländer och medlemsstaterna, valde de sistnämnda att stadga denna princip i samma artikel och i samma ordalag såväl för kapitalrörelser inom gemenskapen som för kapitalrörelser mellan gemenskapen och tredjeland.

32 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 78–83 i sitt förslag till avgörande framgår dessutom av samtliga bestämmelser som införts genom fördraget i det kapitel som avser kapital och betalningar, att medlemsstaterna har funnit det vara nödvändigt att föreskriva specifika skyddsbestämmelser och undantag i fråga om kapitalrörelser till eller från tredjeländer, med hänsyn till att ändamålet med och det rättsliga sammanhanget för liberalisering av kapitalrörelserna är olika beroende på om det rör sig om förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer eller om det är fråga om fri rörlighet för kapital mellan medlemsstaterna.

33 Förutom det undantag som föreskrivs i artikel 57.1 EG, för vissa restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredjeländer som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt, stadgas nämligen i artikel 59 EG en rätt för rådet att under exceptionella förhållanden vidta skyddsåtgärder, om sådana kapitalrörelser orsakar eller hotar att orsaka allvarliga svårigheter för den ekonomiska och monetära unionens funktion. Vidare föreskrivs i artikel 60.1 EG

en rätt för rådet att vidta nödvändiga brådskande åtgärder gentemot berörda tredjeländer om det, i sådana fall som avses i artikel 301 EG, anses nödvändigt med åtgärder från gemenskapens sida. Slutligen ges i artikel 60.2 EG medlemsstaterna en möjlighet att på allvarliga politiska grunder av brådskande karaktär vidta ensidiga åtgärder mot ett tredjeland beträffande bland annat kapitalrörelser, så länge inte rådet har vidtagit åtgärder enligt artikel 60.1.

34 I motsats till vad den tyska regeringen har hävdat kan man inte av villkoren enligt artikel 57.2 EG för rådets behörighet att besluta om åtgärder beträffande de kategorier av kapitalrörelser till eller från tredjeland som anges i denna bestämmelse dra slutsatsen att dessa kategorier inte omfattas av det förbud som anges i artikel 56.1 EG. Punkt 2 i artikel 57 EG skall nämligen jämföras med punkt 1 i samma artikel och innebär endast att rådet ges befogenhet att besluta om åtgärder avseende nämnda kategorier av kapitalrörelser, utan hinder av de nationella restriktioner eller gemenskapsrestriktioner som uttryckligen får upprätthållas enligt punkt 1 i denna artikel.

35 Som generaladvokaten påpekade i punkt 86 i sitt förslag till avgörande får medlemsstaterna och gemenskapen, förutom de restriktioner som med stöd av artikel 57.1 EG får tillämpas på kapitalrörelser till eller från tredjeländer och de restriktioner som föreskrivs i artiklarna 59 EG och 60 EG, även tillämpa de restriktioner som följer av de åtgärder som medlemsstaterna vidtar i enlighet med artikel 58.1 a och b EG, eller som på annat sätt kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

36 Vidare framgår det av domstolens rättspraxis att omfattningen av denna rätt för medlemsstaterna att tillämpa vissa för kapitalrörelserna restriktiva åtgärder inte kan fastställas utan hänsyn till den omständighet som flera av de regeringar som har yttrat sig vid domstolen har påpekat, nämligen att kapitalrörelserna till eller från

tredjeländer sker i ett annat rättsligt sammanhang än de som äger rum inom gemenskapen.

37 En medlemsstats beskattning av ekonomisk verksamhet med gränsöverskridande inslag som bedrivs inom gemenskapen är sålunda inte alltid jämförbar med beskattningen av ekonomisk verksamhet som har koppling till förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeland, på grund av den grad av rättslig integration som råder mellan Europeiska unionens medlemsstater, bland annat i form av gemenskapslagstiftning om samarbete mellan nationella skattemyndigheter, såsom rådets direktiv 77/799 (dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 170). Enligt domstolen kan det inte heller uteslutas att en medlemsstat kan visa att en restriktion för kapitalrörelser till eller från tredjeländer är motiverad av ett visst skäl, under omständigheter där detta skäl inte med giltig verkan skulle kunna motivera en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 171).

38 Mot denna bakgrund kan inte någon avgörande betydelse tillmätas det av den tyska och den nederländska regeringen framförda argumentet att en tolkning av begreppet restriktioner för kapitalrörelser som innebär att det tillämpas på samma sätt i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer som i förhållandet mellan medlemsstaterna medför att gemenskapen ensidigt öppnar den gemensamma marknaden för tredjeländer utan att bibehålla de nödvändiga förhandlingsverktygen för att uppnå en sådan liberalisering från de sistnämndas sida.

39 Sedan begreppet restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer därmed har klargjorts, övergår domstolen till att pröva huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan anses utgöra en restriktion och, om så är fallet, huruvida en sådan inskränkning kan rättfärdigas objektivt på grundval av bestämmelserna i fördraget eller av tvingande hänsyn till allmänintresset.

*Huruvida det föreligger en restriktion för kapitalrörelserna*

40 Domstolen erinrar i detta avseende om att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 56.1 EG omfattar sådana åtgärder som kan avhålla i en medlemsstat ej hemmahörande personer från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla i denna medlemsstat hemmahörande personer från att investera i andra stater (se domen i det ovannämnda målet van Hilten-van der Heijden, punkt 44, och av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 24).

41 I förevarande fall är utdelning i form av aktier i dotterbolag till skattskyldiga personer med hemvist i Sverige skattefri enligt 42 kap. 16 a § inkomstskattelagen, om det utdelande bolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett bolag hemmahörande i en stat inom EES, medan sådan skattefrihet nekas dessa personer när utdelningen härrör från ett bolag hemmahörande i ett tredjeland som inte ingår i EES, såvida inte denna stat har ingått ett avtal med Sverige som innehåller en artikel om informationsutbyte.

42 En sådan lagstiftning får till följd att skattskyldiga personer med hemvist i Sverige avhålls från att investera sitt kapital i bolag som är hemmahörande utanför EES. Eftersom den utdelning som de lämnar till personer med hemvist i Sverige i skattehänseende behandlas mindre förmånligt än utdelning från ett bolag hemmahörande i en stat inom EES, är nämligen aktierna i dessa bolag mindre attraktiva för investerare med hemvist i Sverige än aktier i bolag hemmahörande i en sådan stat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkterna 34 och 35, och Manninen, punkterna 22 och 23, samt, när det gäller kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 166).

43 En sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten medför alltså en restriktion för kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna och tredjeländer som i princip är förbjuden enligt artikel 56.1 EG.

44 Innan domstolen prövar om nämnda restriktion kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, såsom Skatteverket och de regeringar som yttrat sig vid domstolen har hävdat, skall den italienska regeringens argument, att denna restriktion omfattas av undantaget i artikel 57.1 EG, prövas.

*Tillämpningen av det undantag som föreskrivs i artikel 57.1 EG*

45 Som domstolen erinrat om i punkt 23 i förevarande dom gäller enligt artikel 57.1 EG att artikel 56 EG inte skall påverka tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

46 En restriktion för kapitalrörelser som består av den mindre förmånliga skattemässiga behandlingen av utdelning från utlandet rör begreppet direktinvesteringar i den mening som avses i artikel 57.1 EG, eftersom detta begrepp avser alla slags investeringar som fysiska eller juridiska personer företar och som har till syfte att upprätta eller bevara varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkterna 179–181, dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkterna 33 och 34, samt dom av den 23 oktober 2007 i mål C-112/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-8995, punkt 18).

47 Eftersom det i beslutet om hänskjutande inte utesluts att den utdelning som bolaget X överväger att lämna till A hänför sig till sådana investeringar, skall domstolen pröva huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 57.1 EG i egenskap av lagstiftning som var i kraft den 31 december 1993.

48 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 110–112 i sitt förlags till avgörande förutsätter begreppet restriktioner som var i kraft den 31 december 1993 att de bestämmelser som den ifrågavarande restriktionen grundar sig på oavbrutet har ingått i den berörda medlemsstatens rättsordning alltsedan detta datum. I annat fall skulle en medlemsstat vid varje tidpunkt kunna återinföra restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredjeländer som var i kraft i den nationella rättsordningen den 31 december 1993, men som därefter inte bibehållits.

49 Domstolen har resonerat på samma sätt när den har haft tillfälle att pröva tillämpligheten av undantaget i artikel 57.1 EG avseende restriktioner för kapitalrörelser som är i kraft i en medlemsstats rättsordning den 31 december 1993. Även om domstolen har godtagit att en nationell bestämmelse som har antagits efter detta datum inte endast av denna anledning automatiskt faller utanför det undantag som föreskrivs i nämnda punkt 1, har den nämligen tolkat denna möjlighet så, att den omfattar bestämmelser som till sitt innehåll är identiska med en tidigare lagstiftning eller som endast begränsar eller avskaffar ett hinder för utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter och friheter i tidigare lagstiftning, med uteslutande av bestämmelser som grundar sig på andra tankegångar än de som låg till grund för den tidigare lagstiftningen och som innebär att nya förfaranden införs (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 192, och Holböck, punkt 41). Domstolens uttalande härom

avser emellertid inte bestämmelser som, genom att de materiellt sett är identiska med en lagstiftning som var i kraft den 31 december 1993, har återinfört ett hinder för fria kapitalrörelser som – till följd av att tidigare lagstiftning har avskaffats – inte längre existerar.

50 Domstolen konstaterar i förevarande fall att 16 § i 42 kap. inkomstskattelagen, redan vid den tidpunkt då den år 1992 trädde i kraft, innebar att den förmån i form av skattefrihet som föreskrivs för utdelning i form av andelar i ett dotterbolag uteslöts, om utdelningen lämnades av bolag hemmahörande i tredjeländer med vilka Konungariket Sverige inte ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att denna skattefrihet vid nämnda tidpunkt endast var tillämplig på utdelning som lämnades av bolag hemmahörande i Sverige.

51 Det är sant att bestämmelserna om skattefrihet upphävdes från och med år 1994, varpå de återinfördes från och med år 1995 och utvidgades år 2001 till att även omfatta utdelning från bolag hemmahörande i en stat inom EES eller i någon annan stat med vilken Konungariket Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Som den italienska regeringen har hävdat uteslöts dock förmånen av denna skattefrihet utan avbrott, åtminstone från och med år 1992, när det gäller utdelning från bolag hemmahörande i ett tredjeland som varken var medlem i EES eller hade ingått ett sådant skatteavtal med Konungariket Sverige.

52 Under dessa förhållanden måste det sedan år 1992 tillämpade uteslutandet av den i inkomstskattelagen föreskrivna förmånen av skattefrihet för utdelning som ett bolag hemmahörande i ett tredjeland utanför EES, som inte ingått något skatteavtal med Konungariket Sverige med en artikel om informationsutbyte, anses utgöra en restriktion som var i kraft den 31 december 1993 i den mening som avses i artikel 57.1 EG, åtminstone när denna utdelning hänför sig till direktinvesteringar i det utdelande bolaget, något som det ankommer på Regeringsrätten att kontrollera.

53 Eftersom det inte framgår av beslutet om hänskjutande att den ifrågavarande utdelningen hänför sig till en direktinvestering, prövar domstolen om en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

*Rättfärdigande på grund av behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll*

54 Enligt Skatteverket och den svenska, den danska, den tyska, den spanska, den franska, den italienska och den nederländska regeringen, samt Förenade kungarikets regering rättfärdigar behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll det faktum att skattefriheten enligt 42 kap. 16 § inkomstskattelagen nekas för utdelning från ett bolag hemmahörande i ett tredjeland med vilket Konungariket Sverige inte har ingått något avtal med en artikel om informationsutbyte. När det gäller tredjeländer kan nämligen den svenska skatteförvaltningen inte tillgripa det ömsesidiga bistånd från medlemsstaternas behöriga myndigheter som föreskrivs i direktiv 77/799. De har vidare hävdat att det vare sig i avtalet eller i protokollet föreskrivs någon artikel om informationsutbyte som är jämförbar med den bestämmelse som återfinns i artikel 26 i det modellavtal som utarbetats inom ramen för Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Men även om den skattskyldige har den information som krävs för att visa att erforderliga krav enligt artikel 16 är uppfyllda, åligger det fortfarande skatteförvaltningen att kontrollera värdet av den bevisning som företetts, vilket är omöjligt om denna inte har befogenhet att utverka ett samarbete mellan de behöriga myndigheterna i den stat där det utdelande bolaget hör hemma.

55 Enligt artikel 58.1 b EG skall artikel 56 EG inte påverka medlemsstaternas rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och

andra författningar, särskilt i fråga om beskattning. Domstolen har sålunda slagit fast att behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör en tvingande hänsyn till allmänintresset som kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget (dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 31, av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz, REG 2004, s. I-7063, punkterna 27 och 45, samt av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 47).

56 För att en inskränkande åtgärd skall kunna rättfärdigas måste den vara förenlig med proportionalitetsprincipen på så sätt att den skall vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga (se, bland annat, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 28).

57 Enligt A och kommissionen står den lagstiftning som är i fråga i målet vid Regeringsrätten inte i proportion till det mål som eftersträvas, eftersom den svenska skatteförvaltningen kan kräva att den skattskyldige bevisar att villkoren för att erhålla den skattefrihet som föreskrivs i nämnda lagstiftning är uppfyllda. För det fall en sådan skattefrihet avser utdelning som lämnats av ett börsnoterat bolag, kan vissa uppgifter även erhållas genom konsultation av den information som ett sådant bolag enligt lag är skyldigt att offentliggöra.

58 Som A och kommissionen har påpekat har domstolen, i fråga om en nationell lagstiftning som begränsar utövandet av någon av de fria rörligheter som säkerställs i fördraget, slagit fast att en medlemsstat inte kan åberopa att det saknas möjlighet att begära handräckning från en annan medlemsstat i samband med en utredning eller insamling av information som sker i syfte att motivera nekandet av en skattefördel. Även om det visar sig vara svårt att kontrollera den information som den skattskyldige tillhandahåller, bland annat på grund av de begränsningar som gäller i fråga om det informationsutbyte som föreskrivs i artikel 8 i direktiv 77/799, finns det

nämligen inte något som hindrar den berörda skatteförvaltningen från att kräva av den skattskyldige att han företer den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för ett korrekt påförande av berörda skatter och avgifter samt, i förekommande fall, nekar skattefrihet om denna bevisning inte företes (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 20, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark, REG 2007, s. I-1163, punkt 54, samt dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, Elisa, REG 2007, s. I-8251, punkterna 94 och 95).

59 Domstolen har i denna kontext slagit fast att det inte a priori kan uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevant bevisning som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där beskattningen sker att på ett klart och precist sätt kontrollera att den skattskyldige inte försöker undvika eller smita från betalningen av skatterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-4809, punkterna 19 och 20, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier, REG 2005, s. I-2057, punkt 25, och domen i det ovannämnda målet Elisa, punkt 96).

60 Denna rättspraxis, som avser restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom gemenskapen, kan emellertid inte i sin helhet tillämpas på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang än det som gällde i de mål som nämnts i de två föregående punkterna.

61 För det första utspelar sig förhållandena mellan medlemsstaterna inom en gemensam rättslig ram som kännetecknas av att det finns gemenskapslagstiftning, såsom direktiv 77/799, i vilken det föreskrivs en skyldighet till ömsesidigt bistånd. Även om biståndsskyldigheten inte är obegränsad på de områden som omfattas av detta direktiv, gäller likafullt att det i nämnda direktiv uppställs en ram för samarbete mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna, som inte existerar mellan dem och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland emedan detta land inte iklätt sig någon skyldighet till ömsesidigt bistånd.

62 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 141–143 i sitt förslag till avgörande gäller för det andra, i fråga om den bevisning som den skattskyldige kan förete för att ge skattemyndigheterna möjlighet att kontrollera huruvida de villkor som föreskrivs i den nationella lagstiftningen är uppfyllda, att de gemenskapsbestämmelser om harmonisering som är tillämpliga i medlemsstaterna med avseende på bolagens bokföring och redovisning ger den skattskyldige en möjlighet att ta fram tillförlitliga och kontrollerbara uppgifter avseende strukturen eller verksamheten i ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat, medan någon sådan möjlighet inte garanteras den skattskyldige när det rör sig om ett bolag som hör hemma i ett tredjeland som inte är skyldigt att tillämpa dessa gemenskapsbestämmelser.

63 Härav följer att när lagstiftningen i en medlemsstat innebär att en skattefördel villkoras av att vissa villkor är uppfyllda och kontrollen av att så är fallet bara kan ske genom erhållande av uppgifter från de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, har denna medlemsstat i princip rätt att neka beviljandet av denna fördel om det, bland annat på grund av att det inte finns någon avtalsförpliktelse för detta tredjeland att tillhandahålla information, visar sig vara omöjligt att erhålla denna information från nämnda land.

64 I målet vid Regeringsrätten har Skatteverket och den svenska regeringen gjort gällande att den svenska skatteförvaltningen inte har någon möjlighet att kontrollera att det första, det tredje, det fjärde och det sjätte villkoret i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen är uppfyllda. Dessa villkor består i att utdelningen måste ske i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget, att moderbolagets samtliga andelar i dotterbolaget måste delas ut, att andelarna i dotterbolaget efter utdelningen inte får innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget och att näringsverksamheten i dotterbolaget, eller i företag som kontrolleras av detta dotterbolag, till huvudsaklig del består av rörelse.

65 Denna fråga skall avgöras av Regeringsrätten.

66 Detsamma gäller frågan huruvida protokollet eller överenskommelsen medger att den svenska skatteförvaltningen kan utverka de uppgifter som den behöver för att tillämpa 42 kap. 16 § inkomstskattelagen. Även om skatterättsnämnden fann att överenskommelsen kan möjliggöra ett utverkande av nödvändiga uppgifter framgår det nämligen av de handlingar och förklaringar som den svenska regeringen har ingett på domstolens begäran, att de enda uppgifter som kan utverkas från de schweiziska myndigheterna är de som behövs för en riktig tillämpning av avtalet.

67 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att frihet från skyldighet att erlägga inkomstskatt på utdelning i form av aktier i ett dotterbolag endast får medges om det utdelande bolaget hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken den medlemsstat som beskattar inkomsten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte, när det för denna skattefrihet krävs att vissa villkor är uppfyllda och att de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat kan kontrollera att så är fallet endast om de får tillgång till uppgifter från den stat där det utdelande bolaget hör hemma.

**Rättegångskostnader**

68 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

**Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att frihet från skyldighet att erlägga inkomstskatt på utdelning i form av aktier i ett dotterbolag endast får medges om det utdelande bolaget hör hemma i en medlemsstat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken den medlemsstat som beskattar inkomsten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte, när det för denna skattefrihet krävs att vissa villkor är uppfyllda och att de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat kan kontrollera att så är fallet endast om de får tillgång till uppgifter från den stat där det utdelande bolaget hör hemma.**

Underskrifter