FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT YVES BOT

fremsat den 11. september 2007 [1]

1. Den frie bevægelighed for kapital gælder til forskel fra de andre former for fri bevægelighed, der er fastsat i EF-traktaten, ikke kun mellem medlemsstaterne. Den forbyder også restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande. I den foreliggende præjudicielle sag anmodes Domstolen om at præcisere, om denne frie bevægelighed har samme rækkevidde i forholdet mellem medlemsstater og tredjelande, som den har inden for Fællesskabet.

2. Sagen drejer sig om en tvist vedrørende fritagelse af en fysisk person med bopæl i Sverige for indkomstbeskatning af udbytte, som denne person har modtaget af et selskab med hjemsted i Schweiz, i form af aktier i dette selskabs datterselskab.

3. Efter gældende svensk lovgivning er en sådan fritagelse underlagt en række betingelser. Kongeriget Sverige har ønsket at kunne kontrollere, om disse betingelser er overholdt, når det udloddende selskab har hjemsted i udlandet, hvorfor det er bestemt, at fritagelse kun bevilges, hvis selskabet har hjemsted i et land inden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) eller i en stat, med hvilken Sverige har indgået en beskatningsaftale, som indeholder en bestemmelse om informationsudveksling.

4. Spørgsmålet er, om en sådan lovgivning skal opfattes som en restriktion af en kapitalbevægelse i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, og om denne restriktion i givet fald er begrundet.

5. Jeg vil i dette forslag til afgørelse påvise, at begreberne »kapitalbevægelse« og »restriktion« i artikel 56, stk. 1, EF må have samme rækkevidde både for transaktioner mellem medlemsstaterne og tredjelande og i forholdet mellem medlemsstaterne. Jeg vil heraf konkludere, at den omhandlede nationale lovgivning faktisk udgør en restriktion for en kapitalbevægelse i denne bestemmelses forstand.

1 — Originalsprog: fransk.

6. Dernæst vil jeg undersøge, hvorvidt denne restriktion er begrundet.

7. Det kan som bekendt være berettiget at begrænse kapitalens frie bevægelighed, hvis det er nødvendigt for at sikre en effektiv skattekontrol, og hvis den pågældende foranstaltning er egnet til at sikre virkeliggørelsen af dette mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det. I forholdet mellem medlemsstaterne og tredjelande kan dette formål berettige, at en skattemæssig fordel kun indrømmes, hvis der er indgået en aftale, der indebærer informationsudveksling, og når denne fordel efter national ret er underlagt betingelser, som skattemyndighederne i den berørte medlemsstat ikke vil kunne efterprøve ved egen hjælp.

8. Heraf udleder jeg, at den omhandlede restriktion er forenelig med artikel 56 EF og 58 EF, hvis den nationale ret fastslår, at fritagelsen for indkomstbeskatning af udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, er underlagt betingelser, som de nationale skattemyndigheder er nødt til at kontrollere ved hjælp af oplysninger, som kun kan skaffes af de kompetente myndigheder i det land, hvor det udloddende moderselskab er hjemmehørende.

I — De nationale bestemmelser

9. I henhold til inkomstskattelagen (1999:1229) [2] skal fysiske personer, der modtager udbytte fra et aktieselskab, normalt betale indkomstskat.

10. Det fremgår af den svenske lovs kapitel 42, § 16, at udbytte fra et svensk aktieselskab i form af selskabsandele i et datterselskab ikke medtages 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

2 — Den svenske lov om indkomstskat (Inkomstskattelagen (1999:1229), herefter »den svenske lov«).

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

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

6) datterselskabets virksomhed hovedsageligt består af erhvervsmæssig virksomhed eller direkte eller indirekte besiddelse af selskabsandele i virksomheder, som hovedsageligt udøver erhvervsmæssig virksomhed, og i hvilke datterselskabet direkte eller indirekte besidder selskabsandele med et samlet stemmetal, som svarer til mere end halvdelen af stemmetallet for samtlige selskabsandele i virksomheden.

11. Disse bestemmelser trådte i kraft for første gang i 1992 og omfattede udelukkende udbytte fra svenske aktieselskaber. Bestemmelserne blev ophævet i 1994, men genindført fra og med 1995.

12. Den svenske regering har forklaret, at disse regler skulle gøre det lettere at omstrukturere virksomheder og dele selskaber. Reglerne betyder, at en aktionær, der har modtaget udbytte fra et udloddende moderselskab i form af aktier i dette selskabs datterselskab, kan udskyde beskatningen af det udloddede udbytte, indtil han har solgt de modtagne aktier.

13. Årsagen til, at det udloddede udbytte ikke beskattes, er ifølge regeringen, at aktierne i moderselskabet antages at reduceres med værdien af aktierne i datterselskabet. I virkeligheden resulterer udlodningen kun i, at datterselskabets indirekte ejere bliver direkte ejere, uden at deres aktiebeholdning ændrer værdi. På udlodningstidspunktet fordeles prisen for erhvervelse af aktier i moderselskabet mellem disse aktier og aktier i datterselskabet. Ved afhændelsen beregnes kapitalgevinsten eller -tabet således ud fra den tilsvarende del af købsprisen.

14. I henhold til den svenske lovs kapitel 42, § 16a, der blev tilføjet 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 et EØS-land eller i en stat, med hvilken Kongeriget Sverige har indgået en beskatningsaftale, der indeholder en bestemmelse om informationsudveksling.

15. Den 7. maj 1965 indgik Det Schweiziske Forbund og Kongeriget Sverige en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue [3]. Beskatningskompetencen vedrørende udbytte er fastlagt i artikel 10 i denne overenskomst [4].

16. Overenskomsten indeholder ingen bestemmelse om udveksling af oplysninger mellem de to kontraherende staters kompetente myndigheder. Overenskomstens artikel 27 fastlægger en forligsprocedure, som disse myndigheder kan benytte for 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 disse bestemmelser [5].

17. Det fremgår desuden af punkt 5 i den forhandlings- og underskriftsprotokol, der blev udfærdiget i tilknytning til overenskomstens indgåelse, at de eneste oplysninger, der efter den schweiziske delegations opfattelse skulle gøres til genstand for en informationsudveksling, var de oplysninger, der var nødvendige for at anvende overenskomsten korrekt og for at undgå misbrug af overenskomsten. Det fremgår af det samme punkt, at Kongeriget Sverige har taget denne forklaring til efterretning og har givet afkald på en udtrykkelig bestemmelse om informationsudveksling i overensstemmelsen.

18. Den 17. august 1993 enedes Det Schweiziske Forbund og Kongeriget Sverige i øvrigt

3 — Herefter »overenskomsten«.

4 — Artikel 10, stk. 1, i overenskomsten bestemmer, at udbytte, som betales af et selskab, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, til en person, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, beskattes i denne anden stat. Overenskomstens artikel 10, stk. 2, foreskriver dog, at dette udbytte kan beskattes med op til 15% af bruttobeløbet i det udloddende selskabs hjemland. Hvis det medfører, at udbyttet beskattes i begge kontraherende stater, gælder overenskomstens artikel 25 for denne dobbeltbeskatning. En fysisk person, der er hjemmehørende i Sverige og modtager udbytte fra et schweizisk selskab, kan således fradrage den indkomstskat, han har betalt i Schweiz, i sin svenske indkomstskat.

5 — Artikel 27 lyder således:
»1. Mener en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, at foranstaltninger, som er truffet af en eller begge de kontraherende stater, resulterer eller vil resultere i en beskatning af ham, som ikke er i overensstemmelse med denne overenskomst, kan han, uanset hvilke retsmidler der står til rådighed ifølge disse staters nationale lovgivning, forelægge sin sag for den kompetente myndighed i den kontraherende stat, i hvilken han er hjemmehørende.
2. Den kompetente myndighed skal, hvis indsigelsen forekommer den begrundet, og hvis den ikke selv kan nå til en passende løsning, bestræbe sig på at løse sagen ved gensidig aftale med den kompetente myndighed i den anden kontraherende stat med henblik på at undgå en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med overenskomsten.
3. De kompetente myndigheder i de kontraherende stater skal bestræbe sig på ved gensidig aftale at løse enhver vanskelighed eller ethvert tvivlsspørgsmål, der måtte opstå med hensyn til fortolkningen eller anvendelsen af overenskomsten. De kan også rådføre sig med hinanden for at undgå dobbeltbeskatning i tilfælde, der ikke omhandles i overenskomsten.
4. De kontraherende staters kompetente myndigheder kan træde i direkte kontakt med hinanden med henblik på indgåelse af aftaler i overensstemmelse med de foregående stykker. Hvor det for tilvejebringelsen af enighed skønnes ønskeligt, at der finder en mundtlig meningsudveksling sted, kan en sådan ske i en komité bestående af repræsentanter for de kompetente myndigheder i de kontraherende stater.«

om en ordning for gennemførelsen af overenskomstens artikel 10 og 11 (herefter »ordningen«) [6]. I denne ordning præciseres, hvilken procedure enkeltpersoner skal følge for at opnå skattelempelse i henhold til artikel 10 og 11, og hvordan de kontraherende staters skattemyndigheder skal behandle sådanne ansøgninger.

II — Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

19. A, der er en fysisk person med bopæl i Sverige, ejer aktier i selskabet X, som har hjemsted i Schweiz og påtænker at udlodde aktier i et af sine datterselskaber. A anmodede om en forhåndsbesked fra Skatterättsnämnden om, hvorvidt det udloddede udbytte var skattefrit. A oplyste, at selskabet X svarer til et svensk aktieselskab, og at de betingelser for fritagelse, der opstilles i den svenske lov, bortset fra betingelsen om placeringen af dette selskabs beliggenhed, var opfyldt.

20. I forhåndsbesked af 19. februar 2003 svarede Skatterättsnämnden, at den påtænkte udlodning var skattefri i medfør af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

21. Skatterättsnämnden mente ikke, at betingelsen i den svenske lovs kapitel 42, § 16a, om, at der skal træffes bestemmelse om informationsudveksling, var opfyldt. Denne betingelse vedrører et samarbejde som det, der foreskrives i artikel 26 i den modeloverenskomst, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), og der findes ikke nogen bestemmelse med et sådant indhold i de aftaler, der er indgået med Det Schweiziske Forbund.

22. Dernæst fandt Skatterättsnämnden, at den omhandlede udlodning udgør en kapitalbevægelse, og at der ville foreligge en restriktion i artikel 56 EF's forstand, hvis der ikke skete fritagelse. Efter nævnets opfattelse falder denne restriktion ikke ind under artikel 57, stk. 1, EF, eftersom den pågældende kapitalbevægelse ikke vedrører en direkte investering.

23. Skatterättsnämnden fastslog derfor, at den nævnte restriktion var begrundet i, at det

6 — Artikel 11 fastlægger beskatningskompetencen for renter.

ikke var muligt for Skatteverket at kontrollere, om betingelserne for fritagelse var opfyldt, men at den stod i misforhold til formålet, selv om bestemmelserne i Rådets direktiv 77/799/EØF [7] ikke finder anvendelse på forbindelserne med Det Schweiziske Forbund. Ordningen synes således at give de svenske skattemyndigheder ret til at indhente de oplysninger, der er nødvendige for at anvende den interne ret, og gør det samtidig muligt at anmode A om selv at dokumentere, at alle de betingelser, der opstilles i den svenske lov, er opfyldt.

24. Skatteverket har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved Regeringsrätten (den øverste forvaltningsdomstol) (Sverige).

25. Skatteverket har gjort gældende, at traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser ikke er klare i forhold til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, navnlig hvad angår lande, der modsætter sig udveksling af oplysninger med henblik på skattekontrol. Når muligheden for at opnå sådanne oplysninger er meget begrænset, kan en restriktion som den i hovedsagen omhandlede begrundes i medlemsstaternes ret til at sikre en effektiv skattekontrol. Ifølge retspraksis betragtes en sådan begrundelse som et tvingende alment hensyn, som kan berettige, at en ret til fri bevægelighed, der er garanteret i traktaten, begrænses.

26. A har derimod gjort gældende, at den omhandlede restriktion ikke er begrundet, eftersom den pågældende skattepligtige kan pålægges at dokumentere, at samtlige betingelser for skattefritagelse er opfyldt.

27. Den forelæggende ret har på denne baggrund 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 foreliggende 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?«

7 — Direktiv af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15).

III — Bedømmelse

28. Jeg vil indledningsvis erindre om, at direkte beskatning, hvilket også omfatter udbyttebeskatning, stadig henhører under medlemsstaternes kompetence, men at disse skal udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten, navnlig traktatens regler om frie bevægelser [8].

29. Det bør også understreges, at det, som den forelæggende ret har anmodet om, skal undersøges ud fra traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, om den omtvistede lovgivning er forenelig med fællesskabsretten.

30. Det fremgår således af retspraksis, at en national lovgivning, hvorefter udbytteudbetalinger beskattes med en sats, som afhænger af udbyttets — indenlandske eller udenlandske — oprindelse, og som er uafhængig af, hvor stor en andel aktionæren besidder af kapitalen i det udloddende selskab, kan henhøre såvel under artikel 43 EF om etableringsfriheden som under artikel 56 EF om kapitalens frie bevægelighed [9].

31. Det ligger også fast, at traktatens kapitel om etableringsretten ikke indeholder bestemmelser, der udvider kapitlets anvendelsesområde til den situation, at en statsborger i en medlemsstat eller et selskab oprettet i henhold til en medlemsstats lovgivning etablerer sig i et tredjeland [10].

32. Da der i hovedsagen er tale om et selskab, som har hjemsted i et tredjeland og udlodder udbytte til en aktionær, der bor i en medlemsstat, er det kun traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, der finder anvendelse.

33. Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at der foreligger en restriktion for en kapitalbevægelse, og om denne restriktion i givet fald er begrundet, såfremt det i en lovgivning bestemmes, at udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, kun kan fritages for indkomstbeskatning, hvis en række betingelser er opfyldt, heriblandt at det udloddende moderselskab er hjemmehørende i et EØS-land eller i en

8 — Dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis.

9 — Samme dom, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis.

10 — Samme dom, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis.

stat, med hvilken medlemsstaten har indgået en beskatningsaftale, som indeholder en bestemmelse om informationsudveksling.

34. Spørgsmålet rejser således to problemstillinger. Det skal først undersøges, om den omhandlede lovgivning skal anses for en restriktion for en kapitalbevægelse som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF. Hvis der er tale om en sådan restriktion, skal det dernæst afklares, om denne restriktion er begrundet.

35. Før jeg ser på de to problemstillinger, kan det være hensigtsmæssigt at se på indholdet af traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser og til de vigtigste etaper i udviklingen af disse bestemmelser samt at give en kort oversigt over de bestemmelser, der gælder for udveksling af oplysninger inden for direkte beskatning, både mellem medlemsstaterne og i forholdet mellem medlemsstaterne og tredjelande.

A — *Traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser*

36. Traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser omfatter et princip, der er fastsat i artikel 56 EF, og en række begrænsninger af dette princip, der fremgår af artikel 57 EF til 60 EF.

1. Anerkendelse af princippet om kapitalens frie bevægelighed

37. Kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande er gradvis blevet liberaliseret.

38. Rom-traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab indeholdt en række særlige og forholdsvis lempelige bestemmelser om Fællesskabets interne og eksterne kapitalbevægelser. På det interne plan skulle medlemsstaterne ifølge EØF-traktatens artikel 67 (EF-traktatens artikel 67, der blev ophævet ved Amsterdamtraktaten) »[i] det omfang, det er nødvendigt for fællesmarkedets tilfredsstillende funktion«, gradvist afskaffe indbyrdes restriktioner for kapitalbevægelser i løbet af overgangsperioden. På det eksterne plan bestemte EØF-traktatens artikel 70 (EF-traktatens artikel 70, der blev ophævet ved Amsterdamtraktaten) blot, at medlemsstaternes valutapolitik over for tredjelande gradvis skulle samordnes.

39. Eftersom traktatens artikel 67 var forholdsvis lempelig, fastslog Domstolen, at denne bestemmelse i modsætning til traktatens andre artikler vedrørende den frie bevægelighed ikke havde direkte virkning efter overgangsperiodens udløb, men at fri bevægelighed for kapital også var en af traktatens »grundlæggende friheder« [11].

40. Rådets direktiv 88/361/EØF [12] udgjorde et vigtigt skridt. Ifølge dette direktiv skulle der gennemføres en fuldstændig og ubetinget liberalisering af kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne. Direktivets artikel 1 bestemte, at medlemsstaterne skulle ophæve de restriktioner for kapitalbevægelser, der fandt sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne. Medlemsstaterne skulle efterkomme denne forpligtelse inden den 1. juli 1990. I sin dom af 23. februar 1995, Bordessa m.fl. [13], fastslog Domstolen, at artikel 1 i direktiv 88/361 havde direkte virkning.

41. På det eksterne plan var bestemmelserne i direktiv 88/361 imidlertid mere lempelige, eftersom medlemsstaterne i henhold til artikel 7 kun inden for den ordning, de anvender på overførsler i tilknytning til kapitalbevægelser med tredjelande, skulle bestræbe sig på at nå samme grad af liberalisering som for de transaktioner, der finder sted inden for Fællesskabet.

42. Traktaten om Den Europæiske Union udgjorde det næste vigtige skridt i denne liberaliseringsproces. I denne traktat blev EØF-traktatens artikel 67-73 (EF-traktatens artikel 73, der blev ophævet ved Amsterdamtraktaten) formelt set erstattet af EF-traktatens artikel 73 B til 73 G (nu artikel 56 EF til 60 EF) med virkning fra den 1. januar 1994.

43. Materielt set gjorde EU-traktaten den frie bevægelighed for kapital til en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten, ikke bare mellem medlemsstaterne indbyrdes, men også mellem disse medlemsstater og tredjelande. EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF), bestemte således, at »[i]nden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt«.

11 — Dom af 11.11.1981, sag 203/80, Casati, Sml. s. 2595, præmis 8.

12 — Direktiv af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5).

13 — Forenede sager C-358/93 og C-416/93, Sml. I, s. 361, præmis 34.

44. Som følge af denne præcise og ubetingede bestemmelse fastslog Domstolen i dom af 14. december 1995 i sagen Sanz de Lera m.fl. [14], at princippet om frie kapitalbevægelser har direkte virkning, for så vidt som det forbyder restriktioner både mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem disse medlemsstater og tredjelande [15].

2. Begrænsninger af princippet om kapitalens frie bevægelighed

46. Princippet om kapitalens frie bevægelighed begrænses af to former for bestemmelser, nemlig beskyttelsesklausuler og undtagelsesbestemmelser.

a) Beskyttelsesklausuler

45. Amsterdamtraktaten, der trådte i kraft den 1. maj 1999, omnummererede traktatens artikler, og bestemmelserne i traktatens artikel 73 B, stk. 1, blev indsat i artikel 56, stk. 1, EF.

47. Beskyttelsesklausulerne findes i artikel 59 EF og 60 EF. De gælder kun for tredjelande. Klausulerne er midlertidige og begrundet i særlige omstændigheder.

48. Artikel 59 EF gør det muligt at håndtere vanskeligheder af økonomisk karakter. Det fremgår af denne artikel, at hvis kapitalbevægelser til eller fra tredjelande under ganske særlige omstændigheder medfører eller truer med at medføre alvorlige vanskeligheder for Den Økonomiske og Monetære Unions funktion, kan Rådet, der træffer afgørelse med kvalificeret flertal på forslag af Europa-Kommissionen og efter høring af Den Europæiske Centralbank, træffe beskyttelsesforanstaltninger for en periode på højst seks måneder over for disse lande, hvis sådanne foranstaltninger er strengt nødvendige.

14 — Forenede sager C-163/94, C-165/94 og C-250/94, Sml. I, s. 4821.

15 — Da hovedsagerne vedrørte udførsel af valuta til tredjelande, udtalte Domstolen, at »bestemmelserne i traktatens artikel 73 B, stk. 1, som knæsætter princippet om frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande, skaber rettigheder for private, som de kan gøre gældende ved domstolene, og som de nationale retsinstanser skal beskytte« (præmis 43). Den tyske regering har i sit skriftlige indlæg i den foreliggende sag anført, at Domstolen i præmis 46 i Sanz de Lera-dommen begrænsede den direkte virkning af traktatens artikel 73 B, stk. 1, til kapitalbevægelser, der ikke har med en direkte investering at gøre. Det er jeg ikke enig i. Jeg mener, at Domstolen i præmis 46 gjorde det klart, at forbudsbestemmelsen i traktatens artikel 73 B, stk. 1, vedrører restriktioner, der ikke er omfattet af bestemmelsen i traktatens artikel 73 C, stk. 1 (nu artikel 57, stk. 1, EF), idet den sidstnævnte bestemmelse gælder for restriktioner, der *den 31.12.1993 eksisterede* med hensyn til kapitalbevægelser vedrørende direkte investeringer (min fremhævelse). Domstolen har således ikke fastslået, at forbuddet i artikel 73 B, stk. 1, ikke omfatter restriktioner for kapitalbevægelser, der vedrører direkte investeringer, men at det kun omfatter restriktioner, der eksisterende den 31.12.1993. Efter min opfattelse skal Sanz de Lera-dommen derfor forstås således, at princippet om frie kapitalbevægelser, der knæsættes i traktatens artikel 73 B, stk. 1, har direkte virkning i forholdet til tredjelande med hensyn til alle de kapitalbevægelser, der er omhandlet i denne bestemmelse.

49. Artikel 60 er derimod af politisk karakter. Efter denne artikel kan fællesskabslovgiver træffe modforanstaltninger vedrørende kapitalbevægelser, såfremt Fællesskabet som led i en fælles aktion, der vedtages ifølge traktatens bestemmelser om den fælles udenrigs- og sikkerhedspolitik, har besluttet at afbryde eller indskrænke de økonomiske forbindelser med et eller flere tredjelande.

b) Undtagelsesbestemmelser

50. Undtagelsesbestemmelserne er fastsat i artikel 57 EF og 58 EF.

51. Artikel 57 EF gælder også kun for forbindelser med tredjelande og omhandler kapitalbevægelser, der anses for særligt følsomme. Det drejer sig om kapitalbevægelser, der vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder. Artikel 57, stk. 1, EF bestemmer, at de restriktioner, som medlemsstaterne eller Fællesskabet har fastlagt for sådanne kapitalbevægelser inden den 31. december 1993, kan opretholdes.

52. Det fremgår af artikel 57, stk. 2, EF, at Rådet kan træffe nye foranstaltninger om sådanne kapitalbevægelser. Ifølge denne bestemmelse træffer Rådet afgørelse med kvalificeret flertal, når den beslutter at udvide disse frie kapitalbevægelser, og med enstemmighed, når den beslutter at begrænse dem.

53. Artikel 58 EF beskriver de beføjelser, medlemsstaterne har til at begrænse kapitalbevægelser til eller fra såvel andre medlemsstater som tredjelande. Den bestemmer:

»1. Bestemmelserne i artikel 56 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

b) at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet og i forbin-

delse med tilsynet med finansielle institutioner, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

2. Bestemmelserne i dette kapitel griber ikke ind i muligheden for at anvende sådanne restriktioner for etableringsretten, der er forenelige med denne traktat.

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 56.«

54. Det fremgår af retspraksis, at de foranstaltninger, som er tvingende nødvendige for at imødegå overtrædelser af en medlemsstats love og forskrifter, især omfatter en effektiv skattekontrol [16].

55. Listen over berettigede foranstaltninger i artikel 58, stk. 1, litra b), EF er desuden ikke udtømmende. Domstolen har erkendt, at den frie bevægelighed for kapital lige som den frie bevægelighed på andre områder kan begrænses af andre årsager, der betragtes som tvingende almene hensyn eller krav [17]. Den har flere gange fastslået, at behovet for at sikre en effektiv skattekontrol også udgør et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser [18].

56. Uanset hvilken begrundelse der gøres gældende, er det dog vigtigt, at den pågældende foranstaltning er egnet til at opnå det formål, den tilsigter, og at den ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette.

57. I sin dom af 12. december 2006 i Test Claimants in the FII Group Litigation-sagen [19] bemærkede Domstolen endelig, at det ikke kan udelukkes, at en medlemsstat kan godtgøre, at en restriktion for frie kapitalbevægelser til eller fra tredjelande er

16 — Dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis samt præmis 39.

17 — Jf. navnlig dom af 1.6.1999, sag C-302/97, Konle, Sml. I, s. 3099, præmis 40.

18 — Jf. navnlig dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis, og af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis.

19 — Sag C-446/04, Sml. I, s. 11753, præmis 171.

begrundet i et bestemt forhold, som ikke ville kunne udgøre en gyldig begrundelse for en restriktion for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes.

B — *Relevante bestemmelser om informationsudveksling til skatteformål*

1. Informationsudveksling til skatteformål mellem medlemsstaterne

58. De vigtigste regler om medlemsstaternes udveksling af oplysninger til skatteformål findes i direktiv 77/799.

59. Der var to årsager til, at dette direktiv blev vedtaget. For det første fører skattesvig og skatteunddragelse, der rækker ud over medlemsstaternes grænser, til budgettab og til krænkelse af princippet om skattemæssig retfærdighed, hvilket kan påvirke det indre markeds funktion. For det andet er dette problem af international karakter, og nationale foranstaltninger, hvis virkninger ikke rækker ud over medlemsstaternes grænser, er derfor utilstrækkelige, og det samme gælder samarbejdet mellem myndighederne med hjemmel i bilaterale aftaler [20].

20 — Første og tredje betragtning til direktiv 77/799.

60. Det bestemmes i direktiv 77/799, at medlemsstaternes kompetente myndigheder i overensstemmelse med direktivets bestemmelser udveksler alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat. Det fremgår således af dette direktiv og af retspraksis, at en medlemsstat kan anmode de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat om at forsyne den med alle de oplysninger, den anser for nødvendige for at ansætte det nøjagtige indkomstskattebeløb, en skattepligtig skal betale i henhold til sin nationale lovgivning [21].

61. Denne forpligtelse er dog ikke ubegrænset. Direktivet forpligter ikke den medlemsstat, der skal afgive oplysninger, til at foranstalte undersøgelser eller videregive oplysninger, såfremt denne stat i henhold til egen lovgivning eller administrativ praksis er forhindret i at udføre disse undersøgelser eller i at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til egne formål.

62. I Rådets direktiv 2003/48/EF [22] er der i samme retning indført en ordning for automatisk informationsudveksling om rentebetalinger.

21 — Dom af 3.10.2002, sag C-136/02, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis.

22 — Direktiv af 3.6.2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger (EUT L 157, s. 38).

2. Informationsudveksling til skatteformål mellem tredjelande og medlemsstater

63. Informationsudveksling til skatteformål mellem tredjelande og medlemsstater er omfattet af foranstaltninger svarende til dem, der er fastlagt i direktiv 2003/48, på det særlige område, som dette direktiv finder anvendelse på. Foranstaltningerne indgår i en række aftaler mellem Det Europæiske Fællesskab på den ene side og Det Schweiziske Forbund, Fyrstendømmet Andorra, Fyrstendømmet Liechtenstein, Fyrstendømmet Monaco og Republikken San Marino på den anden side [23].

64. Ud over disse særlige aftaler findes der fortsat bestemmelser om udveksling af oplysninger til skatteformål i bilaterale eller multilaterale overenskomster. Det gælder bl.a. for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne og de lande, der er medlemmer af EØS, dvs. Republikken Island, Fyrstendømmet Liechtenstein og Kongeriget Norge. Disse lande har i henhold til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 [24] pligt til at gennemføre afledte retsakter om udveksling af skatteoplysninger, herunder direktiv 77/799, i national ret.

65. Artikel 26 i OECD's modeloverenskomst er den bestemmelse, der hyppigst optræder i denne type overenskomster [25]. Artikel 26 havde i den udgave, der var gældende den 29. april 2000, følgende ordlyd:

»1. De kontraherende staters kompetente myndigheder skal udveksle sådanne oplysninger, som er nødvendige for at gennemføre bestemmelserne i denne overenskomst eller i de kontraherende staters interne lovgivning vedrørende skatter uanset art eller benævnelse, der opkræves på vegne af de kontraherende stater, politiske underafdelinger eller lokale myndigheder, i det omfang denne beskatning ikke strider mod overenskomsten. [...]

2. Bestemmelserne i stk. 1 skal i intet tilfælde kunne fortolkes således, at der pålægges en kontraherende stat en pligt til:

a) at udføre forvaltningsakter, der strider mod denne eller den anden kontraherende stats lovgivning og forvaltningspraksis

23 — Jf. for Schweiz' vedkommende aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og Det Schweiziske Forbund om fastlæggelse af foranstaltninger svarende til dem, der er fastlagt i direktiv 2003/48/EF (EUT 2004 L 385, s. 30).

24 — EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«.

25 — Ifølge oplysningerne på OECD's websted er over 2 000 bilaterale overenskomster baseret på OECD's model.

b) at meddele oplysninger, som ikke kan opnås i henhold til denne eller den anden kontraherende stats lovgivning eller normale forvaltningspraksis

c) at meddele oplysninger, som ville røbe nogen kommerciel, industriel eller faglig hemmelighed eller fremstillingsmetode, eller oplysninger, hvis offentliggørelse ville stride mod almene interesser (ordre public).«

66. På grundlag af denne redegørelse vil jeg efterprøve, om den svenske lov skal ses som en restriktion for en kapitalbevægelse, og om denne restriktion i givet fald er berettiget.

C — Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion for en kapitalbevægelse

67. Det første spørgsmål, der skal besvares, drejer sig om, hvorvidt en lovgivning, hvorefter udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, kun kan fritages for indkomstbeskatning, hvis det udloddende moderselskab har hjemsted i et EØS-land eller i en stat, med hvilken medlemsstaten har indgået en beskatningsaftale, som indeholder en bestemmelse om informationsudveksling, udgør en restriktion for en kapitalbevægelse.

68. Skatteverket og den svenske, tyske, franske og nederlandske regering har foreslået, at dette spørgsmål besvares benægtende. Disse regeringer mener ikke, at artikel 56, stk. 1, EF bør have samme rækkevidde for tredjelande som mellem medlemsstaterne indbyrdes. De har til støtte for dette synspunkt fremført en lang række argumenter, der kan opsummeres på følgende måde.

69. På den ene side forfølger liberaliseringen af kapitalbevægelser til og fra tredjelande ikke det samme formål som liberaliseringen af disse bevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes. I forholdet til tredjelande drejer det sig ikke om at gennemføre det indre marked, men om at skabe tillid til den fælleseuropæiske valuta på de internationale finansmarkeder og at bevare finanscentre af global betydning i medlemsstaterne.

70. På den anden side er liberaliseringen af kapitalbevægelserne til og fra tredjelande resultatet af en ensidig handling fra Fællesskabets side, som ikke nødvendigvis følges op af en tilsvarende liberalisering fra disse

landes side. Hvis man tillægger artikel 56, stk. 1, EF samme rækkevidde for tredjelande som mellem medlemsstaterne indbyrdes, vil det således svække Fællesskabets forhandlingsposition over for disse lande. En så vid fortolkning vil også stride mod associeringsaftalerne, hvori bestemmelserne om den frie bevægelighed for kapital har en mere begrænset rækkevidde.

71. Endelig bør der ved fortolkningen af artikel 56, stk. 1, EF med hensyn til forholdet til tredjelande tages hensyn til, at disse lande ikke er omfattet af fællesskabsretten og dermed heller ikke af direktiv 77/799. Det bør også tages i betragtning, at anvendelsesområdet for den frie bevægelighed for kapital kan overlappe etableringsfrihedens anvendelsesområde. Det er derfor vigtigt at undgå, at fortolkningen af artikel 56, stk. 1, EF med hensyn til forholdet til tredjelande gør det muligt for erhvervsdrivende, der ikke opfylder betingelserne for at kunne påberåbe sig etableringsfriheden i en medlemsstat, at unddrage sig disse betingelser.

72. Den svenske, tyske, franske og nederlandske regering har forstået disse argumenter således, at begrebet »kapitalbevægelse« i artikel 56, stk. 1, EF ikke dækker udbytte, der udloddes af et selskab med hjemsted i et tredjeland, og at den svenske lov ikke udgør en restriktion i denne bestemmelses forstand.

73. Det er jeg ikke enig med dem i. Jeg mener ligesom A og Kommissionen, at begreberne »kapitalbevægelse« og »restriktion« i artikel 56, stk. 1, EF må have samme rækkevidde i forholdet mellem medlemsstater og tredjelande, som de har medlemsstaterne imellem. Jeg baserer min holdning på følgende forhold.

74. Jeg vil for det første henvise til indholdet af artikel 56, stk. 1, EF. I denne bestemmelse fastsættes princippet om de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem disse medlemsstater og tredjelande i samme vendinger. Henset til baggrunden for den nævnte bestemmelse, er det min opfattelse, at rækkevidden af artikel 56, stk. 1, EF med hensyn til kapitalbevægelser til og fra lande uden for Fællesskabet først og fremmest skal fortolkes ud fra dens indhold.

75. Indtil EU-traktaten blev vedtaget, var kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem disse medlemsstater og tredjelande omfattet af særlige bestemmelser med forskelligt indhold. Direktiv 88/361 havde desuden klart og ubetinget knæsat princippet om frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne. Når medlemsstaterne i

EU-traktaten valgte at fastsætte dette princip i samme artikel og i samme vendinger både inden for Fællesskabet og i forholdet mellem medlemsstaterne og tredjelande, vidner det efter min mening om deres vilje til at tillægge denne frie bevægelighed den samme rækkevidde inden for og uden for Fællesskabet.

76. Selv om de regeringer, der er indtrådt i den foreliggende sag, argumenterer for, at liberaliseringen af kapitalbevægelserne til og fra tredjelande ikke forfølger det samme formål som den frie bevægelighed inden for EU, mener jeg ikke, at det afkræfter denne vurdering.

77. Det præciseres ikke i traktaten, hvorfor den pågældende frie bevægeligheds anvendelsesområde er blevet udvidet til også at omfatte tredjelande. Den almindelige opfattelse er, at denne udvidelse hænger sammen med udviklingen af Fællesskabets monetære politik. Hvis medlemsstaterne havde ønsket, at disse forskellige formål skulle komme til udtryk i denne liberaliserings rækkevidde i forholdet til tredjelande, burde de logisk set have formuleret princippet om kapitalens frie bevægelighed inden for Fællesskabet anderledes end i forholdet til andre lande, sådan som det tidligere var tilfældet. Til trods for de forskellige formål valgte de imidlertid at fastsætte denne frie bevægelighed i samme vendinger og i samme artikel i traktaten, hvilket efter min opfattelse kun kan skyldes, at de havde til hensigt at tillægge den samme rækkevidde i begge tilfælde.

78. For det andet mener jeg, at denne antagelse bekræftes i de andre artikler i kapitlet om den frie bevægelighed for kapital.

79. I artikel 57 EF, 59 EF og 60 EF foreskrev fællesskabslovgiver således udtrykkeligt en række økonomiske og politiske beskyttelsesklausuler samt undtagelsesbestemmelser, der gælder specifikt for denne frie bevægelighed over for tredjelande. Det er altså disse bestemmelser og bestemmelserne i artikel 58 EF, der skal tage højde for forskellen i formålet med og den retlige baggrund for den frie bevægelighed for kapital mellem medlemsstaterne og tredjelande, og ikke artikel 56, stk. 1, EF. Det blev med andre ord netop anset for nødvendigt at vedtage beskyttelsesklausuler og undtagelsesbestemmelser vedrørende forholdet til tredjelande, fordi den sidstnævnte artikel har samme rækkevidde i forholdet mellem medlemsstaterne og tredjelande som inden for Fællesskabet.

80. Hvad angår bestemmelserne i artikel 57, stk. 2, andet punktum, EF, hvorefter Rådet med kvalificeret flertal kan vedtage foranstaltninger om visse kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, »[i]det det tilstræbes at virkeliggøre målsætningen om fri kapitalbevægelighed mellem medlemsstater og tredje-

lande i den størst mulige udstrækning, og uden at de øvrige kapitler i denne traktat berøres heraf« [26], mener jeg til forskel fra den tyske regering ikke, at de godtgør, at artikel 56, stk. 1, EF har begrænset rækkevidde i forholdet til tredjelande.

81. Artikel 57, stk. 2, første punktum, EF skal sammenholdes med samme artikels stk. 1, som gør det muligt at opretholde de restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterede i henhold til medlemsstaternes lovgivning og fællesskabslovgivningen 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.

82. Den sidstnævnte bestemmelse tillader således, at disse eksisterende foranstaltninger opretholdes på ubegrænset tid. Jeg mener derfor, at artikel 57, stk. 2, første punktum, EF skal forstås således, at den tillader Fællesskabet og medlemsstaterne at indgå en overenskomst med et tredjeland, som indeholder bestemmelser om frie kapitalbevægelser, der finder ensartet anvendelse i alle medlemsstater, uden at restriktionerne i artikel 57, stk. 1, EF kan gøres gældende over for dem. Artikel 57, stk. 2, første punktum, EF er således det retsgrundlag, der gør det muligt for fællesskabslovgiver at afvise anvendelsen af disse nationale eller fællesskabsretlige restriktioner som led i en aftale med et tredjeland [27].

83. Endelig kan Rådet i henhold til artikel 57, stk. 2, andet punktum, EF vedtage foranstaltninger, der begrænser den frie kapitalbevægelighed i forhold til en eller flere tredjelande, hvilket giver Fællesskabet et pressionsmiddel i forhandlingerne med dette eller disse lande.

84. For det tredje mener jeg ikke, at de indvendinger, som Skatteverket og den svenske, tyske, franske og nederlandske regering har fremsat, er til hinder for denne fortolkning.

26 — Artikel 57, stk. 2, første punktum, EF bestemmer:
»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 denne traktat berøres heraf, kan Rådet, der træffer afgørelse med kvalificeret flertal på forslag af Kommissionen, 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.«

27 — Jf. navnlig Rådets afgørelse 2000/658/EF af 28.9.2000 om indgåelse af aftalen om økonomisk partnerskab og politisk samordning og samarbejde mellem Det Europæiske Fællesskab og dettes medlemsstater på den ene side og De Forenede Mexicanske Stater på den anden side (EFT L 276, s. 44).

85. Jeg tror ikke, at denne fortolkning vil kunne svække Fællesskabets forhandlingsposition over for et tredjeland eller være i strid med bestemmelserne i en associeringsaftale med hensyn til kapitalbevægelserne mellem Fællesskabet og det tredjeland, som denne aftale indgås med.

86. Som jeg har påpeget ovenfor, er den frie bevægelighed for kapital mellem medlemsstaterne og tredjelande, der er indført i artikel 56 EF, omfattet af de begrænsninger, der er beskrevet i artikel 57 EF til 60 EF. Det drejer sig navnlig om opretholdelse af restriktioner for visse kapitalbevægelser, som medlemsstaterne eller Fællesskabet har fastsat inden den 31. december 1993. Jeg kan også nævne de hindringer for denne frie bevægelighed, som det medfører, at medlemsstaterne i henhold til artikel 58, stk. 1, litra b), EF træffer foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret, især på skatte- og afgiftsområdet. Endelig kan der være tale om nationale foranstaltninger, som træffes for at tilgodese et tvingende alment hensyn.

87. Som jeg vil komme nærmere ind på senere i min vurdering, og som det også fremgår af dommen i Test Claimants in the FII Group Litigation-sagen, skal en restriktion, der begrundes i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, anses for at have større rækkevidde for bevægelser til eller fra tredjelande end inden for Fællesskabet, navnlig fordi medlemsstaterne i modsætning til disse lande er omfattet af afledte fællesskabsretsakter, der forpligter dem til informationsudveksling.

88. I lyset af alle disse begrænsninger af rækkevidden af artikel 56, stk. 1, EF finder jeg ikke, at Fællesskabets forhandlingskraft over for tredjelande svækkes, eftersom disse tredjelande jo stadig skal afgive de tilsagn, der er nødvendige for at sikre, at restriktionerne ophæves, som led i de overenskomster eller associeringsaftaler, de indgår med Fællesskabet.

89. Jeg mener heller ikke, at min fortolkning af artikel 56, stk. 1, EF vil gøre det muligt for en fysisk eller juridisk person, der ikke opfylder betingelserne for at kunne påberåbe sig traktatens bestemmelser om etableringsfriheden, at unddrage sig disse betingelser.

90. En sådan risiko foreligger slet ikke i hovedsagen. Den pågældende kapitalbevægelse består i, at et moderselskab, der har hjemsted i et tredjeland, udlodder udbytte i form af aktier i et datterselskab, der også har hjemsted i et tredjeland, til en aktionær, der bor i en medlemsstat. Udlodningen vil i givet fald kunne resultere i, at denne aktionær erhverver så store kapitalinteresser i det

udloddende selskabs udenlandske datterselskab, at han får mulighed for at udøve en vis indflydelse på beslutningerne i dette datterselskab. Den vil derimod ikke gøre det muligt for en aktionær, der har bopæl i et tredjeland, at overtage kontrollen med et datterselskab, der har hjemsted i en medlemsstat.

91. Domstolen har for nylig præciseret, hvordan anvendelsesområdet for henholdsvis etableringsfriheden og den frie bevægelighed for kapital skal afgrænses.

92. Det fremgår af denne retspraksis, at når en medlemsstats lovgivning efter sit formål finder anvendelse på det forhold, at en aktionærs kapitalandel giver ham mulighed for at udøve en vis indflydelse på beslutningerne i et selskab og for at træffe afgørelse om selskabets drift — det kan eksempelvis dreje sig om en national lovgivning om kontrollerede udenlandske selskaber [28] eller en lovgivning, der har til formål at modvirke tynd kapitalisering [29] — skal den pågældende lovgivning udelukkende undersøges i forhold til traktatens artikler om etableringsfriheden [30].

93. I dette tilfælde anses de restriktive virkninger, som en sådan lovgivning kan have for de frie kapitalbevægelser, for en uundgåelig konsekvens af en eventuel hindring for etableringsfriheden, og de kan derfor ikke begrunde en undersøgelse af den nævnte lovgivning i henhold til artikel 56 EF til 60 EF. Traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser finder med andre ord ikke anvendelse i et sådant tilfælde og kan derfor ikke påberåbes af en tredjelandsstatsborger, der har bopæl uden for EU, for at omgå den omstændighed, at han ikke kan gøre traktatens artikler om etableringsfriheden gældende.

94. Derimod kan en national lovgivning, hvorefter udbytteudbetalinger beskattes med en sats, som afhænger af udbyttets indenlandske eller udenlandske oprindelse, og som er uafhængig af, hvor stor en andel aktionæren besidder af kapitalen i det udloddende selskab, henføres til kapitalens frie bevægelighed. Det kan derfor tænkes, at en aktionær, der stammer fra et tredjeland og har bopæl uden for EU, og som besidder en stor andel af kapitalen i et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, kan anfægte denne lovgivning på grundlag af bestemmelserne i artikel 56, stk. 1, EF.

95. At den pågældende besidder så stor en andel af kapitalen i et selskab, der har hjemsted i en medlemsstat, og derfor kan udøve en vis indflydelse på selskabets

28 — Jf. i denne retning dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 31-33.

29 — Jf. dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 26-34, og kendelse af 10.5.2007, sag C-492/04, Lasertec, Sml. I, s. 3775, præmis 18-26.

30 — Jf. hvad angår anvendelsen af det samme princip i forbindelse med afgrænsning af anvendelsesområdet for frie kapitalbevægelser og fri udveksling af tjenesteydelser dom af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 34, 48 og 49.

beslutninger og træffe afgørelse om dets drift, synes, henset til indholdet af artikel 57, stk. 1, EF, ikke at udgøre en tilstrækkelig begrundelse for, at artikel 56, stk. 1, EF ikke kan anvendes. Den førstnævnte bestemmelse tillader som nævnt, at medlemsstaterne opretholder restriktioner, der eksisterer den 31. december 1993, for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, hvis disse bevægelser vedrører »etablering«. Det kan derfor udledes af denne bestemmelse, at kapitalbevægelser i forhold til tredjelande kan indebære etablering.

96. Selv om en aktionær, der stammer fra et tredjeland og har bopæl uden for EU, og som ejer så stor en andel af kapitalen i et selskab, der har hjemsted i en medlemsstat, at han kan påberåbe sig bestemmelserne i artikel 56 EF, er der som følge af artikel 58, stk. 2, EF ingen risiko for, at traktatens regler om etableringsretten omgås i et sådant tilfælde. Denne bestemmelse giver efter min opfattelse medlemsstaterne ret til at træffe restriktive foranstaltninger med hensyn til udlodning af udbytte til sådanne aktionærer.

97. Ud fra disse betragtninger mener jeg, at begreberne »kapitalbevægelse« og »restriktion« i artikel 56, stk. 1, EF må fortolkes på samme måde både i forholdet mellem medlemsstaterne og tredjelande og i forholdet mellem medlemsstaterne.

98. Når dette lægges til grund, kan det for det første ikke for alvor bestrides, at udlodning af udbytte i form af aktier i et datterselskab udgør en kapitalbevægelse i denne bestemmelses forstand.

99. I sin dom af 6. juni 2000, Verkooijen [31], fandt Domstolen således, at den omstændighed, at en medlemsstats statsborger, der bor i denne medlemsstat, og som modtager aktieudbytte fra et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, udgør en kapitalbevægelse i henhold til artikel 1 i direktiv 88/361. Den baserede sin vurdering på, at en sådan oppebørsel nødvendigvis forudsætter besiddelse af kapitalinteresser i nye eller bestående virksomheder, som anført i afsnit I, nr. 2, i den nomenklatur, der er knyttet som bilag til dette direktiv.

100. Vurderingen er den samme, når udbyttet udloddes i form af aktier i et datterselskab, eftersom denne udlodning ifølge Kommissionen forudsætter, at modtageren besidder aktier i det udloddende selskab. Det er desuden fast retspraksis, at da artikel 56 EF i det væsentlige gentager indholdet af artikel 1 i direktiv 88/361, bevarer den nomenklatur for »kapitalbevægelser«, som er indeholdt i

31 — Sag C-35/98, Sml. I, s. 4071.

direktivets bilag, den vejledende værdi hvad angår definitionen af begrebet »kapitalbevægelse« [32].

101. For det andet er der ingen tvivl om, at den svenske lov udgør en restriktion for denne kapitalbevægelse. Denne lov, hvorefter udbytte udloddet af selskaber, som har hjemsted i lande, der ikke er medlemmer af EØS og ikke har indgået nogen aftale om informationsudveksling med Kongeriget Sverige, ikke fritages for beskatning, afholder skatteyderne i denne medlemsstat fra at investere deres kapital i selskaber med hjemsted i disse tredjelande.

102. Loven udgør ligeledes en hindring for, at sådanne selskaber fremskaffer kapital i Sverige. I denne henseende må den også anses for en restriktion, eftersom de nævnte selskaber, som det fremgår af retspraksis, har ret til at påberåbe sig traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser [33].

103. En lovgivning, hvorefter udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, kun fritages for indkomstbeskatning, hvis det udloddende moderselskab har hjemsted i et EØS-land eller i en stat, med hvilken medlemsstaten har indgået en beskatningsaftale, som indeholder en bestemmelse om informationsudveksling, udgør derfor en restriktion for en kapitalbevægelse i henhold til artikel 56, stk. 1, EF.

104. Jeg vil nu undersøge, om en sådan restriktion kan være begrundet.

D — *Begrundelse for denne restriktion*

105. Skatteverket, den svenske regering og en række andre regeringer har gjort gældende, at den omhandlede restriktion er begrundet i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol. Den italienske regering har anført, at denne restriktion henhører under artikel 57, stk. 1, EF.

106. Jeg vil først se på, om den nævnte restriktion kan betragtes som en eksisterende foranstaltning i henhold til artikel 57, stk. 1, EF. Hvis det er tilfældet, vil det ikke være nødvendigt at undersøge, om den er begrundet i medfør af artikel 58 EF.

32 — Fidium Finanz-dommen, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis.

33 — Fidium Finanz-dommen, præmis 25, og Holböck-dommen, præmis 30.

1. Anvendelsen af artikel 57, stk. 1, EF

107. Artikel 57, stk. 1, EF giver medlemsstaterne ret til at opretholde restriktioner for kapitalbevægelser, som vedrører direkte investeringer, og som fandtes den 31. december 1993. Jeg mener til forskel fra den italienske regering ikke, at denne bestemmelse finder anvendelse på den svenske lov.

108. Det fremgår ganske vist af den forelæggende rets oplysninger, at den nationale lovgivning om skattefritagelse for udbytte var trådt i kraft før den 31. december 1993, og at den udelukkende gjaldt for udbytte, der blev udbetalt af svenske selskaber. Den omfattede altså ikke selskaber med hjemsted i tredjelande. Det kunne derfor indvendes, at den nationale lovgivning dermed udelukkede udbytte fra selskaber med hjemsted i tredjelande, der ikke havde indgået nogen aftale om informationsudveksling, fra skattefritagelse.

109. Den forelæggende ret har dog også præciseret, at denne lovgivning blev ophævet i 1994, men genindført i 1995. I betragtning af, at den svenske lov blev ophævet, mener jeg ikke, at den kan sidestilles med »restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterer«, som omhandlet i artikel 57, stk. 1, EF, uanset om den pågældende kapitalbevægelse vedrører en direkte investering i denne bestemmelses forstand.

110. Den nævnte bestemmelse skal således fortolkes under hensyn til det system, den indgår i. Artikel 57, stk. 1, EF udgør en undtagelse fra det princip, der opstilles i artikel 56, stk. 1, EF. Den skal derfor gøres til genstand for en streng fortolkning. Det fremgår desuden af bestemmelserne i artikel 57, stk. 2, andet punktum, EF, at nye restriktioner skal vedtages af Rådet, der træffer afgørelse med enstemmighed.

111. Begrebet »restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterer«, forudsætter efter min opfattelse, at de retsforskrifter, som den pågældende restriktion indgår i, har udgjort en bestanddel af den nationale retsorden uafbrudt siden den 31. december 1993. Medlemsstaterne har ifølge artikel 57, stk. 1, EF ret til at opretholde de restriktioner, der er nævnt i denne bestemmelse, på ubegrænset tid, men ikke til at genindføre restriktioner, der er blevet afskaffet.

112. Ved at afskaffe denne restriktion tilkendegav den berørte medlemsstat således, at den ikke længere var nødvendig i forholdet til tredjelande. Hvis man giver medlemssta-

ten mulighed for at genindføre en sådan restriktion på et hvilket som helst tidspunkt, vil det være i strid med det princip, der knæsættes i artikel 56 EF, og med artikel 57, stk. 2, EF samt artikel 58 EF til 60 EF, hvorefter vedtagelsen af økonomiske eller politiske beskyttelsesforanstaltninger er underlagt meget strenge betingelser, og enhver ny foranstaltning, som er et tilbageskridt med hensyn til de frie kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, skal vedtages med enstemmighed af Rådet.

113. Denne vurdering støttes efter min opfattelse af retspraksis. I Konle-dommen fortolkede Domstolen begrebet »gældende lovgivning« i henhold til artikel 70 i akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union [34], hvorefter Republikken Østrig midlertidigt kunne opretholde sin gældende lovgivning om sekundærboliger. Den gjorde brug af denne fortolkning i forbindelse med bestemmelser om udbyttebeskatning i Test Claimants in the FII Group Litigation-dommen [35] og Holböck-dommen [36].

114. Det fremgår af denne retspraksis, at en national foranstaltning, der er vedtaget efter den 31. december 1993, ikke allerede af den grund automatisk falder uden for den undtagelsesordning, der er indført ved artikel 57, stk. 1, EF. Domstolen har erkendt, at denne artikel også omfatter bestemmelser, der i det væsentlige er identiske med den tidligere lovgivning, eller som alene lemper eller fjerner en hindring i denne lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten.

115. Det fremgår imidlertid hverken af præmisserne i disse domme eller af den sammenhæng, hvori de er afsagt, at begrebet »eksisterende restriktioner« også finder anvendelse, når den lovgivning, der var gældende på det pågældende tidspunkt, er blevet ophævet, men genindført i den nationale retsorden, efter at der er forløbet en vis tid. I de sager, der gav anledning til Konle-, Test Claimants in the FII Group Litigation- og Holböck-dommene, udgjorde den anfægtede lovgivning en ændring af den lovgivning, der gjaldt på det pågældende tidspunkt. Der havde ikke som i hovedsagen været en periode, hvor den oprindelige restriktion var blevet ophævet i den nationale retsorden, og hvor den anfægtede lovgivning endnu ikke var trådt i kraft.

116. I de domme, hvor Domstolen har fortolket begrebet »gældende lovgivning« i relation til andre retlige forhold end direkte beskatning, har jeg heller ikke kunnet finde eksempler, der afkræfter min vurdering.

34 — EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1.

35 — Præmis 189-195.

36 — Præmis 40-43.

117. Jeg mener derfor ikke, at den restriktion, der er tale om i hovedsagen, kan begrundes i artikel 57, stk. 1, EF.

2. Begrundelse i henhold til artikel 58 EF

118. Skatteverket og den svenske regering, der støttes af den danske, spanske, franske og nederlandske regering samt Det Forenede Kongeriges regering, har gjort gældende, at den nævnte restriktion er begrundet i, at de svenske skattemyndigheder ikke har mulighed for at kontrollere, om betingelserne for opnåelse af skattefritagelse er opfyldt hos et tredjeland som Det Schweiziske Forbund.

119. Det drejer sig ifølge den svenske regering om den første, tredje, fjerde og sidste betingelse i den svenske lov, hvorefter udlodningen som bekendt skal foretages i forhold til antallet af aktier, der indehaves i moderselskabet. Samtlige moderselskabets andele i datterselskabet skal udloddes. Andele i datterselskabet efter udlodningen ikke må indehaves af et selskab, der tilhører samme koncern som moderselskabet, og datterselskabets virksomhed skal hovedsageligt bestå af erhvervsmæssig virksomhed eller direkte eller indirekte besiddelse af selskabsandele i virksomheder, som hovedsageligt udøver en sådan virksomhed. Ifølge den svenske regering kan de oplysninger, der er nødvendige for at kontrollere disse betingelser, når det udloddende moderselskab er etableret i udlandet, kun fremskaffes af myndighederne i etableringslandet.

120. Intervenienterne har anført, at de nationale skattemyndigheder skal have mulighed for at kontrollere den dokumentation, skatteyderen fremlægger. Hvis der ikke er truffet bestemmelse om informationsudveksling mellem de kompetente nationale myndigheder, er der risiko for, at skattelovgivningen tilsidesættes. Det er derfor ikke uforholdsmæssigt, at der ikke indrømmes fritagelse, når det udloddende selskab har hjemsted i et tredjeland, der ikke har ønsket at indgå en aftale om informationsudveksling.

121. A har taget afstand herfra og gjort gældende, at den restriktion, der omhandles i hovedsagen, ikke står i rimeligt forhold til formålet om at sikre en effektiv skattekontrol, eftersom A selv kan dokumentere, at de betingelser, der opstilles i den svenske lov, er opfyldt.

122. A har herved henvist til Domstolens stillingtagen i dom af 8. juli 1999, Baxter

m.fl. [37], og af 3. oktober 2002, Danner [38], hvorefter en medlemsstat ikke kan nægte en skatteyder en skattemæssig fordel, fordi denne medlemsstat skal have mulighed for at kontrollere de oplysninger, skatteyderen har fremlagt vedrørende transaktioner foretaget i udlandet.

123. Kommissionen er også usikker på, om den restriktion, der er tale om i hovedsagen, overholder proportionalitetsprincippet. Den mener, at skatteyderen vil kunne bevise, at de forskellige betingelser, der er fastsat i den svenske lov, er opfyldt, og at det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om den kompetente skatteforvaltnings kontrol er nødvendig eller ej.

124. Jeg er enig med Skatteverket og de intervenerende regeringer i, at den nævnte restriktion kan begrundes i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol. Jeg baserer denne holdning på følgende forhold.

125. Behovet for at sikre en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for kapitalbevægelserne. Denne begrundelse kan også knyttes til artikel 58, stk. 1, litra b), EF, som vedrører de foranstaltninger, medlemsstaterne træffer for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter. For at en restriktion er berettiget, kræver det imidlertid ifølge retspraksis, at den pågældende nationale foranstaltning i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette [39].

126. Denne retspraksis vedrørende artikel 58 EF's rækkevidde i forbindelse med kapitalbevægelser inden for Fællesskabet er også relevant for vurderingen af, om restriktioner af kapitalbevægelser til eller fra tredjelande er forenelige med denne artikel, da den ligesom artikel 56 EF ikke skelner mellem disse to former for kapitalbevægelser.

127. Det er i den foreliggende sag ubestridt, at det forhold, at udbytte udloddet af selskaber med hjemsted i tredjelande, der ikke har indgået en aftale med Kongeriget Sverige om informationsudveksling med henblik på skattekontrol, ikke fritages for indkomstbeskatning, er egnet til at virkelig-

37 — Sag C-254/97, Sml. I, s. 4809.
38 — Sag C-136/00, Sml. I, s. 8147.
39 — Jf. navnlig dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 32.

gøre det formål, der forfølges, dvs. at sikre, at denne fritagelse udelukkende gives for udlodninger, der foretages efter betingelserne i den svenske lov.

128. Det centrale spørgsmål i den foreliggende sag er derfor, om den begrænsning, der er tale om i hovedsagen, står i rimeligt forhold til dette formål.

129. Spørgsmålet skyldes nærmere bestemt, at den manglende skattefritagelse for udbytte udloddet af selskaber med hjemsted i tredjelande, der ikke har indgået en aftale med Kongeriget Sverige om informationsudveksling med henblik på skattekontrol, gør det fuldstændig umuligt for skatteydere, der modtager udbytte fra disse selskaber, at bevise, at betingelserne i den svenske lov er opfyldt. Det skal derfor undersøges, om den manglende fritagelse ud fra en antagelse om, at den dokumentation, skatteyderen har fremlagt, ikke kan kontrolleres hos de kompetente myndigheder i etableringslandet, kan betragtes som en forholdsmæssig foranstaltning.

130. Jeg mener af nedenstående grunde, at denne antagelse er rigtig her. Det fremgår i denne forbindelse af de dokumenter og redegørelser, som den svenske regering er fremkommet med, at de eneste oplysninger, der kan rekvireres hos de schweiziske myndigheder ifølge aftaler indgået med Det Schweiziske Forbund, er dem, der er nødvendige for at anvende overenskomsten korrekt. Da Skatterättsnämnden imidlertid skønnede, at den ordning, der er aftalt med Det Schweiziske Forbund, kunne gøre det muligt at indhente de oplysninger, der er nødvendige for at kontrollere betingelserne i den svenske lov, tilkommer det den nationale ret at efterprøve dette.

131. Hvis antagelsen af, at den dokumentation, skatteyderen har fremlagt, ikke kan kontrolleres hos de kompetente schweiziske myndigheder, er korrekt, mener jeg derfor, at den i hovedsagen omhandlede manglende fritagelse af følgende to årsager må anses for at være forholdsmæssig.

132. Det må for det første fastslås, at det kraftigt forringer medlemsstatens mulighed for at udøve en reel kontrol, når denne stat er afskåret fra at rekvirere de oplysninger, som er nødvendige for at kontrollere den dokumentation, skatteyderen har fremlagt, hos de kompetente myndigheder i etableringslandet, og det kun er disse myndigheder, der er i stand til at fremskaffe disse oplysninger. Medlemsstaten er i så fald nødt til at lægge den dokumentation til grund, som skatteyderen og eventuelle tredjeparter har fremlagt.

133. Da skatteyderen ved, at denne dokumentation ikke kan efterprøves hos myndighederne i det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, er der øget risiko for, at den omhandlede medlemsstats lovgivning overtrædes.

134. Under disse omstændigheder finder jeg det ikke urimeligt, at denne medlemsstat ikke indrømmer den pågældende skattefordel i situationer, hvor den ikke er i stand til reelt og effektivt at kontrollere, om de betingelser, som denne fordel underlægges i den nationale lov, er opfyldt.

135. Jeg mener ikke, at den retspraksis, A har påberåbt sig, heriblandt Baxter- og Danner-dommene, er til hinder for denne vurdering.

136. Det fremgår af denne retspraksis, at selv om det i fællesskabssammenhæng er umuligt eller vanskeligt for en medlemsstat at rekvirere de oplysninger, der er nødvendige for at kontrollere betingelserne i dennes nationale lov, fra en anden medlemsstat, berettiger det den ikke til fuldstændigt at afskære den skattepligtige fra selv at bevise, at betingelserne faktisk er opfyldt.

137. Det er undertiden umuligt eller vanskeligt at skaffe sådanne oplysninger fra andre medlemsstater. I henhold til direktiv 77/799 kan en medlemsstat ganske vist anmode de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat om at forsyne den med alle de oplysninger, den anser for nødvendige for at ansætte det nøjagtige indkomstskattebeløb, en skattepligtig skal betale i henhold til sin nationale lovgivning, men denne mulighed er ikke ubegrænset. Direktivets artikel 8, stk. 1, bestemmer, at den medlemsstat, der skal afgive oplysninger, ikke er forpligtet til at foranstalte undersøgelser eller videregive oplysninger, såfremt denne stat i henhold til egen lovgivning eller administrativ praksis er forhindret i at udføre disse undersøgelser eller i at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til egne formål.

138. I disse tilfælde kan medlemsstaterne efter fast retspraksis ikke uden videre undlade at indrømme en skattefordel som den, der er tale om i hovedsagen. Domstolen har bemærket, at de nationale skattemyndigheder kan afkræve den skattepligtige de beviser, som de finder nødvendige, og i givet fald nægte at indrømme denne fordel, såfremt sådanne beviser ikke fremlægges [40].

139. Hvis det således i fællesskabssammenhæng anses for uforholdsmæssigt uden

40 — Jf. hvad angår en nyere afgørelse dommen i sagen Kommissionen mod Danmark, præmis 54.

videre at nægte at indrømme en sådan skattefordel, når det er umuligt at kontrollere de nationale betingelser hos en anden stat, hænger det efter min mening sammen med, at denne situation falder ind under undtagelsesbestemmelsen i artikel 8 i direktiv 77/799. Når denne undtagelsesbestemmelse finder anvendelse, forekommer det uforholdsmæssigt at hindre udøvelsen af den frie bevægelighed ved uden videre at nægte at indrømme den nævnte skattefordel, eftersom den medlemsstat, på hvis område transaktionerne finder sted, kan undlade at yde bistand som følge af begrænsningerne af den forpligtelse til gensidig bistand, der fastsættes i direktiv 77/799.

140. Denne retspraksis er altså knyttet til den forpligtelse til gensidig bistand, der er fastsat i dette direktiv, og til den omstændighed, at denne forpligtelse ikke er ubegrænset. Jeg mener som følge heraf ikke, at denne praksis kan overføres til kapitalbevægelser til eller fra et tredjeland, hvis dette land, der i sagens natur falder uden for anvendelsesområdet for direktiv 77/799, ikke har forpligtet sig til at yde gensidig bistand.

141. Det kan også tænkes, at den retspraksis, A har gjort gældende, også bygger på det forhold, at den skattepligtige som følge af andre gældende fællesskabsbestemmelser vil kunne fremlægge den dokumentation, der kræves for at gennemføre en pålidelig og relevant kontrol.

142. I Baxter-dommen, som A har henvist til, skulle Domstolen således tage stilling til en fransk lov, hvorefter det kun var muligt at fradrage den ekstraordinære afgift, der blev opkrævet af farmaceutiske virksomheder, såfremt der var tale om forskningsvirksomhed udøvet i Frankrig. Denne begrænsning af fradragsretten for forskningsomkostninger forhindrede således fællesskabsvirksomheder, der havde en filial i Frankrig, i at fradrage forskningsomkostninger, der var afholdt i andre medlemsstater. Det betragtede Domstolen som en restriktion for etableringsfriheden. Den franske regering gjorde gældende, at den pågældende begrænsning var nødvendig for, at skattemyndighederne kunne kontrollere de afholdte omkostningers art og faktiske karakter.

143. Domstolen fandt, at denne begrundelse var utilstrækkelig, og at det ikke på forhånd kunne udelukkes, at den skattepligtige person var i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken de franske skattemyndigheder kunne kontrollere den faktiske karakter og arten af de forskningsomkostninger, der var afholdt i andre medlemsstater. Hvad angår Kommissionens standpunkt kan det meget vel tænkes, at Domstolen tog hensyn til, at den skattepligtige kunne fremlægge regnskabsmæssige oplysninger for moderselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, og at disse oplysninger kunne udgøre et pålide-

ligt grundlag for kontrollen, fordi de stammede fra årsregnskaber opstillet i henhold til Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF [41] og Rådets syvende direktiv 83/349/EØF [42].

144. Når der kort sagt foreligger en forpligtelse til gensidig bistand, og i en vis udstrækning også, når den dokumentation, som skatteyderen fremlægger, er omfattet af Fællesskabets retsorden, betragtes den omstændighed, at det ikke er muligt at kontrollere denne dokumentation hos en anden medlemsstat, ikke som en tilstrækkelig begrundelse for fuldstændigt at afskære denne skatteyder fra at bevise, at han faktisk opfylder betingelserne i den nationale lov for indrømmelse af den pågældende skattefordel.

145. Denne retspraksis finder ikke anvendelse på kapitalbevægelser til og fra tredjelande, der ikke har indgået nogen aftale om gensidig bistand og ikke er underlagt fællesskabsretten [43].

146. Den anden årsag til, at jeg mener, som jeg gør, er, at det er nødvendigt at tilskynde tredjelande til at indgå overenskomster, som indeholder bestemmelser om informationsudveksling, med Fællesskabet eller i hvert fald med medlemsstaterne.

147. Jeg kan konstatere, at fællesskabslovgiver har set sig nødsaget til at vedtage direktiv 77/799 for at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, der vil kunne påvirke det indre markeds funktion. Den frie bevægelighed på fællesskabsplan ledsages således af

41 — Direktiv af 25.7.1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer (EFT L 222, s. 11).

42 — Direktiv af 13.6.1983 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om konsoliderede regnskaber (EFT L 193, s. 1).

43 — Jeg mener desuden ikke, at den svenske lov må anses for uforholdsmæssig i forhold til en skatteyder som A, eftersom den i hovedsagen omhandlede fritagelse er tilladt, når det udloddende selskab har hjemsted i et EØS-land, der ikke er medlem af EU og derfor ikke har pligt til at gennemføre direktiv 77/799 i national ret. Det Schweiziske Forbund, der ikke har ratificeret EØS-aftalen, synes således ikke at befinde sig i samme situation som Republikken Island, Fyrstendømmet Liechtenstein og Kongeriget Norge. Republikken Island og Kongeriget Norge har indgået en multilateral overenskomst om administrativ bistand med Kongeriget Sverige, der indeholder bestemmelser om udveksling af oplysninger og andre regler om administrativ bistand på skatte- og afgiftsområdet. Fyrstendømmet Liechtenstein har, så vidt jeg ved, ikke indgået en sådan overenskomst med Kongeriget Sverige. Jeg mener derfor også, at Sverige har ret til ikke at lade udbytte udloddet af selskaber med hjemsted i Liechtenstein være omfattet af den i hovedsagen omhandlede skattefritagelse. At dette udbytte er omfattet af fritagelsen, beviser dog ikke, at den svenske lov er uforholdsmæssig for så vidt angår udbytte, der udloddes af et selskab med hjemsted i Schweiz. Et selskab, der har hjemsted i Schweiz, kan heller ikke anses for at befinde sig i samme situation som et selskab, der har hjemsted i Liechtenstein, eftersom den sidstnævnte stat til forskel fra Det Schweiziske Forbund ifølge EØS-aftalen har pligt til at omsætte de retsakter, der vedtages for at gennemføre den frie bevægelighed, til national ret, heriblandt direktiverne om harmonisering af selskabsretten og i særdeleshed direktiverne om selskabsregnskaber (jf. bilag XXII til EØS-aftalen).

en ordning for gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, der skal gøre det muligt at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat.

148. Den samme interesse har landene i OECD, der i artikel 26 i modeloverenskomsten om indkomst- og formuebeskatning også har indført en forpligtelse til udveksling af oplysninger, der anses for nødvendige for at sikre overholdelsen af de nationale skattelove.

149. Endelig ser det ud til, at skattesvig er et stigende problem, og at det for at løse dette problem er eller har været nødvendigt at styrke virkemidlerne på fællesskabsplan [44] og internationalt plan [45].

150. Hvis Domstolen mener, at det er uforholdsmæssigt ikke at indrømme en skattefordel i forbindelse med kapitalbevægelser til og fra et tredjeland, der ikke har indgået en aftale om informationsudveksling med den berørte medlemsstat, vil Fællesskabet og medlemsstaterne med sikkerhed miste det pressionsmiddel, der kan anspore tredjelande til at indgå sådanne aftaler. Det vil gøre det sværere at bekæmpe skattesvig og skabe ubalance til skade for Fællesskabet.

151. Jeg mener, at dette pressionsmiddel er nødvendigt for at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, og at artikel 56 EF med hensyn til kapitalbevægelser til eller fra tredjelande skal ses som en betinget liberalisering. En medlemsstat har således ret til at betinge denne liberalisering af, at disse lande træffer aftale om administrativt samarbejde og gensidig bistand med dennes nationale myndigheder, svarende til de krav, der gælder på fællesskabsplan i henhold til direktiv 77/799.

152. Jeg anser også dette krav for at være rimeligt i betragtning af, at dette direktiv med hensyn til den begrænsning, der opstilles i artikel 8, i en vis forstand forpligter medlemsstaterne at overholde et »ækvivalensprincip«, idet de for at sikre, at skatten til den medlemsstat, der anmodes om oplys-

44 — Jf. i denne forbindelse Kommissionens meddelelse til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om det nødvendige i, at der udvikles en samordnet strategi til forbedring af bekæmpelsen af skattesvig (KOM(2006) 254 endelig).

45 — Jf. ændringerne til artikel 26 i OECD's modelskatteoverenskomst, som OECD's Komité for Skattespørgsmål godkendte den 1.6.2004.

ninger, ansættes korrekt, pålægges at foretage de samme undersøgelser for denne, som de har ret til at foretage i medfør af deres egen lovgivning, men ikke at udvise større omhu, end de har pligt til ifølge deres egen lovgivning eller administrative praksis [46].

153. Ud fra disse betragtninger mener jeg, at en lovgivning, hvorefter udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, kun kan fritages for indkomstbeskatning, hvis en række betingelser er opfyldt, heriblandt at det udloddende moderselskab har hjemsted i et EØS-land eller i en stat, med hvilken medlemsstaten har indgået en beskatningsaftale, som indeholder en bestemmelse om informationsudveksling, kan begrundes i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol.

154. Dette gælder dog kun på én betingelse. En sådan begrundelse kan kun godtages, hvis den berørte medlemsstat ikke selv er i stand til at kontrollere, om betingelserne i den nationale lov for indrømmelse af den pågældende skattefordel er opfyldt. Hvis de nationale skattemyndigheder ved egen hjælp kan foretage en sådan kontrol, er den omstændighed, at der ikke er indgået nogen aftale om informationsudveksling med det pågældende tredjeland, ikke til hinder for, at medlemsstaten reelt og effektivt kontrollerer, om dens lovgivning er overholdt.

155. I den foreliggende sag hævder Skatteverket og den svenske regering, at de nationale skattemyndigheder ikke var i stand til at kontrollere, om den første, tredje, fjerde og sidste betingelse i den svenske lov var overholdt. Dette spørgsmål indgår efter min opfattelse i en vurdering af de faktiske omstændigheder, som henhører under den nationale rets kompetence. Den omhandlede restriktion kan derfor kun erklæres forenelig med artikel 56 EF og 58 EF, hvis den nationale ret fastslår, at de svenske skattemyndigheder ikke ved egen hjælp kan kontrollere disse betingelser, og at de nødvendige oplysninger kun kan fremskaffes af de kompetente myndigheder i det land, hvor det udloddende selskab har hjemsted.

156. I lyset af disse betragtninger foreslår jeg, at det præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at en lovgivning, hvorefter udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, kun kan fritages for indkomstbeskatning, hvis det udloddende moderselskab har hjemsted i et EØS-land eller i en stat, med hvilken medlemsstaten har indgået en beskatningsaftale, som indeholder en bestemmelse om informationsudveksling, udgør en restriktion for en kapitalbevægelse.

46 — Denne begrænsning blev klart bekræftet i Rådets direktiv 2004/56/EF af 21.4.2004 om ændring af direktiv 77/799 (EUT L 127, s. 70).

En sådan restriktion er begrundet i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, hvis fritagelsen er underlagt betingelser, som de nationale skattemyndigheder ikke kan kontrollere ved egen hjælp, og som kræver oplysninger, der kun kan fremskaffes af de kompetente myndigheder i det land, hvor det udloddende selskab har hjemsted.

IV — Forslag til afgørelse

157. På grundlag af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer Regeringsrättens præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at der foreligger en restriktion for en kapitalbevægelse, såfremt en lovgivning, hvorefter udbytte, der udloddes i form af aktier i et datterselskab, kun kan fritages for indkomstbeskatning, hvis det udloddende moderselskab har hjemsted i et land inden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde eller i en stat, med hvilken medlemsstaten har indgået en beskatningsaftale, som indeholder en bestemmelse om informationsudveksling.

En sådan restriktion er begrundet i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, hvis fritagelsen er underlagt betingelser, som de nationale skattemyndigheder ikke kan kontrollere ved egen hjælp, og som kræver oplysninger, der kun kan fremskaffes af de kompetente myndigheder i det land, hvor det udloddende selskab har hjemsted.«