FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT YVES BOT

föredraget den 11 september 2007 [1]

1. Den fria rörligheten för kapital är till skillnad från de övriga fria rörligheterna i EG-fördraget inte bara tillämplig mellan medlemsstaterna utan innebär också ett förbud mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredje länder. I förevarande mål om förhandsavgörande har domstolen att avgöra om denna fria rörlighet är lika omfattande i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredje länder som inom gemenskapen.

2. Målet har sin upprinnelse i ett ifrågasättande av att en fysisk person med hemvist i Sverige har beviljats skattefrihet i fråga om inkomstskatt på utdelning som denna person erhållit från ett bolag med hemvist i Schweiz i form av andelar som detta bolag innehar i ett dotterbolag.

3. Enligt den nu tillämpliga svenska lagstiftningen uppställs flera villkor för denna skattefrihet. Enligt Konungariket Sverige måste det finnas en möjlighet att kontrollera att dessa villkor är uppfyllda när det utdelande bolaget har hemvist i utlandet, och det har därför föreskrivits att nämnda skattefrihet endast får beviljas om nämnda bolag har hemvist i ett land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken nämnda konungarike har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

4. Uppgiften är här att avgöra om en sådan lagstiftning skall anses utgöra en restriktion för en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 56.1 EG och, om så är fallet, huruvida denna restriktion kan rättfärdigas.

5. Jag kommer i detta förslag till avgörande att visa hur begreppen "kapitalrörelse" och "restriktion" i artikel 56.1 EG måste ges samma räckvidd såväl när det gäller transaktioner mellan medlemsstaterna och tredje länder som när det gäller förhållandet mellan medlemsstaterna. Min slutsats av detta kommer att bli att den här ifrågavarande nationella lagstiftningen utgör en restriktion för en kapitalrörelse i den mening som avses i denna bestämmelse.

1 — Originalspråk: franska.

6. Jag kommer därefter att pröva i vilken mån denna restriktion kan rättfärdigas.

7. Behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll kan rättfärdiga en inskränkning av den fria rörligheten för kapital om den ifrågavarande åtgärden är ägnad att uppnå detta ändamål och om den inte går utöver vad som krävs för att lyckas med detta. Jag kommer att visa att i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredje länder kan detta ändamål rättfärdiga att åtnjutandet av en skattemässig förmån villkoras av att det föreligger ett avtal med bestämmelser om informationsutbyte, när denna fördel är föremål för villkor i nationell lagstiftning som skattemyndigheterna i medlemsstaten i fråga inte har möjlighet att kontrollera med egna medel.

8. Min slutsats av detta kommer att bli att den ifrågavarande restriktionen är förenlig med artiklarna 56 EG och 58 EG om den nationella domstolen kan konstatera att skattefriheten avseende inkomstskatt på utdelning som lämnas i form av andelar i ett dotterbolag är föremål för villkor som kan kontrolleras av de nationella skattemyndigheterna bara om dessa får information som endast kan inhämtas av behöriga myndigheter i det land där det utdelande moderbolaget har sitt hemvist.

I — Den nationella lagstiftningen

9. Enligt inkomstskattelagen (1999:1229) [2] inkomstbeskattas normalt utdelning från ett aktiebolag till en fysisk person.

10. Enligt 42 kap. 16 § inkomstskattelagen skall utdelning från ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) i form av andelar i ett dotterbolag inte tas upp till beskattning 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,

2 — [Motsvarande fotnot i originalversionen saknar relevans för den svenska versionen. *Övers. anm.*].

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.

11. Dessa bestämmelser trädde i kraft för första gången år 1992 och var då endast tillämpliga på utdelning som lämnades av svenska aktiebolag. Bestämmelserna upphävdes år 1994 men återinfördes från och med år 1995.

12. Den svenska regeringen har förklarat att lagstiftningen kom till för att underlätta omstruktureringar inom näringslivet och delningar av bolag. Tack vare nämnda lagstiftning kan en aktieägare, som mottar utdelning i form av andelar i ett dotterbolag till det utdelande moderbolaget, få uppskov med beskattningen av utdelningen till dess att de erhållna andelarna avyttras.

13. Enligt den svenska regeringen beskattas inte denna utdelning eftersom värdet på de aktier som innehas i moderbolaget anses minska med värdet på aktierna i dotterbolaget. I realiteten leder utdelningen endast till att det indirekta ägandet i dotterbolaget omvandlas till ett direkt ägande utan att värdet på aktieinnehavet ändras. Vid utdelningen fördelas anskaffningsutgiften för aktierna i moderbolaget mellan dessa aktier och aktierna i dotterbolaget. Vid en avyttring beräknas sedan kapitalvinst eller kapitalförlust med utgångspunkt i den motsvarande delen av anskaffningsutgiften.

14. Enligt 42 kap. 16 a § inkomstskattelagen, som infördes år 2001, gäller den skattefrihet som föreskrivs i 16 § i samma kapitel även om utdelningen av andelar sker från ett

utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte.

15. Den 7 maj 1965 ingick Konungariket Sverige och Schweiziska Edsförbundet ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet. [3] När det gäller fördelningen av rätten att beskatta utdelningar regleras denna i artikel 10 i avtalet. [4]

16. Avtalet innehåller inte någon bestämmelse om informationsutbyte mellan behöriga myndigheter i de två medlemsstaterna. I artikel 27 i avtalet föreskrivs ett förfarande för ömsesidig överenskommelse mellan dessa myndigheter 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. [5]

17. Dessutom framgår det av punkt 5 i det förhandlings- och paraferingsprotokoll som upprättades i anslutning till avtalets ingående att de enda upplysningar som enligt den schweiziska delegationen skulle få bli föremål för ett informationsutbyte var de som krävdes för en riktig tillämpning 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.

18. För övrigt träffades den 17 augusti 1993 en överenskommelse mellan Schweiziska

3 — Nedan kallat avtalet.

4 — I artikel 10.1 i nämnda avtal föreskrivs att utdelning från ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten må beskattas i denna andra stat. I artikel 10.2 i avtalet stadgas emellertid att den avtalsslutande stat i vilken det utdelande bolaget äger hemvist, må beskatta utdelningen enligt sin egen lagstiftning men därvid får skatten inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Om detta leder till att utdelningen beskattas i båda de avtalsslutande staterna, regleras denna dubbelbeskattning i artikel 25 i avtalet. En fysisk person med hemvist i Sverige som tar emot utdelning från ett bolag med hemvist i Schweiz skall därmed erhålla avräkning från sin inkomstskatt i Sverige för inkomstskatt som personen har erlagt i Schweiz.

5 — Denna artikel 27 har följande avfattning:
"1. Då en person med hemvist i en avtalsslutande stat gör gällande, att i en avtalsslutande stat eller i båda staterna vidtagits åtgärder, som för honom medfört eller kan komma att medföra en mot detta avtal stridande beskattning, äger han – utan att hans rätt att använda sig av i dessa staters interna rättsordning givna rättsmedel därav påverkas – göra framställning i saken hos den behöriga myndigheten i den stat, i vilken han äger hemvist.
2. Om denna behöriga myndighet finner framställningen grundad men ej själv kan åvägabringa en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika en mot detta avtal stridande beskattning.
3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skola genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkomma rörande tolkningen eller tillämpningen av detta avtal. De kunna jämväl överenskomma för att undvika dubbelbeskattning i sådana fall som ej omfattas av detta avtal.
4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kunna träda i förbindelse med varandra för att träffa överenskommelse i de fall som angivits i föregående paragrafer. Om muntliga överläggningar anses underlätta en överenskommelse, kunna sådana överläggningar äga rum inom ramen för en kommitté bestående av representanter för de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna."

edsförbundet och Konungariket Sverige (nedan kallad överenskommelsen) för att genomföra artiklarna 10 och 11 i avtalet. [6] I denna överenskommelse preciseras dels det ansökningsförfarande som gäller för enskilda personer i fråga om nedsättning av skatt enligt nämnda artiklar 10 och 11, dels den handläggning av sådana ansökningar som skall ske vid skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna.

II — Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

19. A är en fysisk person med hemvist i Sverige som 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.

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

21. Nämnden fann för det första att det villkor som ställs upp i 42 kap. 16 a § inkomstskattelagen, enligt vilket det måste finnas en artikel om informationsutbyte, inte var uppfyllt. Detta villkor avsåg nämligen ett sådant samarbete som föreskrivs i artikel 26 i det modellavtal som Organisationen för Ekonomiskt Samarbete och Utveckling, OECD, har utarbetat och det finns inte någon bestämmelse med sådant innehåll i de avtal som Schweiziska edsförbundet har ingått.

22. För det andra fann Skatterättsnämnden att den ifrågavarande utdelningen utgjorde en kapitalrörelse och att frånvaron av skattefrihet måste anses utgöra en restriktion i den mening som avses i artikel 56 EG. Enligt nämnden omfattades inte denna restriktion av artikel 57.1 EG, eftersom den ifrågavarande kapitalrörelsen inte avsåg en direktinvestering.

23. Skatterättsnämnden konstaterade därefter att nämnda restriktion hade motiverats

6 — I artikel 11 fördelas rätten att beskatta räntor.

av att det inte var möjligt för Skatteverket att kontrollera huruvida villkoren för skattefrihet var uppfyllda men att den inte stod i proportion till detta syfte, trots att bestämmelserna i rådets direktiv 77/799/EEG[7] inte var tillämpliga i relationerna med Schweiziska edsförbundet. Överenskommelsen föreföll nämligen göra det möjligt för den svenska skatteförvaltningen att inhämta de uppgifter som kunde behövas för att tillämpa svensk lagstiftning, och den skattskyldige, A, kunde dessutom beredas tillfälle att själv visa att samtliga villkor i inkomstskattelagen var uppfyllda.

24. Skatteverket överklagade detta beslut hos Regeringsrätten.

25. Skatteverket har därvid gjort gällande att det är oklart hur fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital skall tolkas i fråga om kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land, särskilt beträffande länder som motsätter sig informationsutbyte för skattekontrolländamål. När möjligheten att erhålla sådan information är mycket begränsad kan en sådan restriktion som den som nu är i fråga anses vara godtagbar med hänsyn till medlemsstaternas rätt att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Detta skäl har nämligen erkänts av domstolen som ett sådant tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en restriktion av någon av de fria rörligheter som garanteras i fördraget.

26. A har mot detta anfört att den ifrågavarande restriktionen inte kan godtas eftersom den skattskyldige kan åläggas att visa att samtliga förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda.

27. Det är mot denna bakgrund som den hänskjutande domstolen har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till 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?”

7 — Rådets direktiv (77/799/EEG) av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

III — Bedömning

28. Det skall inledningsvis erinras om att även om frågor om direkta skatter, till vilka skatt på utdelning hör, fortfarande omfattas av medlemsstaternas behörighet skall medlemsstaterna enligt fast rättspraxis inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten, bland annat de fria rörligheter som instiftats genom fördraget, när de utövar denna sin behörighet. [8]

29. Likaså skall det påpekas att det i enlighet med den hänskjutande domstolens begäran är mot fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital som det skall prövas om den omtvistade lagstiftningen är förenlig med gemenskapsrätten.

30. Av rättspraxis framgår nämligen att en nationell lagstiftning – enligt vilken skattesatsen vid beskattning av utdelning bestäms av utdelningens ursprung, det vill säga huruvida utdelningen är inhemsk eller ej, oberoende av omfattningen av mottagarens ägarandel i det utdelande bolaget – kan omfattas såväl av artikel 43 EG om etableringsfrihet som av artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital. [9]

31. Det är också fast rättspraxis att kapitlet om etableringsrätt i fördraget inte innehåller någon bestämmelse som utsträcker kapitlets tillämpningsområde till ett sådant fall där en medborgare i en medlemsstat eller ett bolag som bildats enligt en medlemsstats lagstiftning etablerar sig i ett tredje land. [10]

32. I den mån den ifrågavarande situationen avser utdelning till en aktieägare som har hemvist i en medlemsstat från ett bolag som har hemvist i ett tredje land, är det bara de bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för kapital som är tillämpliga.

33. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas så, att en lagstiftning enligt vilken skattefrihet avseende inkomstskatt på utdelning som lämnas i form av andelar i ett dotterbolag, vilken är underkastad flera villkor, bara får beviljas om det utdelande moderbolaget är hemmahörande i ett EES-land eller i en stat med vilken medlemsstaten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte, utgör en restriktion

8 — Dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

9 — Ibidem (punkt 24 och där angiven rättspraxis).

10 — Ibidem (punkt 28 och där angiven rättspraxis).

för en kapitalrörelse. Om så är fallet vill den hänskjutande domstolen dessutom få klarhet i huruvida denna restriktion kan rättfärdigas.

34. Frågan omfattar alltså två frågeställningar. För det första skall det avgöras om den ifrågavarande lagstiftningen skall anses utgöra en restriktion för en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 56.1 EG. Om denna fråga besvaras jakande blir uppgiften därefter att pröva huruvida en sådan restriktion kan anses vara motiverad.

35. Innan jag går in på dessa två frågeställningar kan det vara lämpligt att dels erinra om innehållet i fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital och om de huvudsakliga etapperna i den utveckling som lett fram till antagandet av dessa bestämmelser, dels kort redogöra för de bestämmelser som är tillämpliga i fråga om utbyte av information i frågor avseende direkt skatt såväl i förhållandet mellan medlemsstaterna som i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredje länder.

A — *Fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital*

36. Fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital omfattar en princip, som uttrycks i artikel 56 EG, och gränser för denna princip, vilka stadgas i artiklarna 57–60 EG.

1. Erkännandet av principen om fri rörlighet för kapital

37. Det har skett en stegvis liberalisering av kapitalrörelser, både sådana som sker mellan medlemsstaterna och sådana som sker mellan dessa stater och tredje länder.

38. I Romfördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen var kapitalrörelser inom respektive utanför gemenskapen föremål för olika bestämmelser som var föga tvingande. På det interna planet var medlemsstaterna enligt artikel 67 i EEG-fördraget (sedermera artikel 67 i EG-fördraget, vilken i sin tur upphävdes genom Amsterdamfördraget) skyldiga att gradvis avskaffa restriktioner för kapitalrörelser under övergångstiden bara "i den utsträckning det [var] nödvändigt för att säkerställa den gemensamma marknadens funktion". På det externa planet föreskrevs i artikel 70 i EEG-fördraget (sedermera artikel 70 i EG-fördraget, i sin tur upphävd genom Amsterdamfördraget) endast att medlemsstaterna gradvis skulle samordna sin valutapolitik gentemot tredje länder.

39. Med hänsyn till den föga tvingande karaktären hos artikel 67 i fördraget fann domstolen att denna bestämmelse, i motsats till de artiklar i fördraget genom vilka de övriga fria rörligheterna infördes, inte hade direkt effekt vid utgången av övergångstiden, men slog samtidigt fast att den fria rörligheten för kapital även den ingick bland de "grundläggande friheterna" i fördraget. [11]

40. Ett viktigt steg togs genom rådets direktiv 88/361/EEG. [12] I detta direktiv föreskrevs att fullständig och ovillkorlig fri rörlighet för kapital skulle råda mellan medlemsstaterna genom att det i artikel 1 däri stadgades att medlemsstaterna skulle avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta inom deras territorier. Fristen för medlemsstaterna att uppfylla denna skyldighet löpte ut den 1 juli 1990. Domstolen slog i sin dom av den 23 februari 1995 i målet Bordessa m.fl. [13] fast att artikel 1 i direktiv 88/361 hade direkt effekt.

41. På det externa planet var bestämmelserna i direktiv 88/361 däremot mindre tvingande eftersom det i artikel 7 i direktivet föreskrevs att medlemsstaterna i fråga om överföringar som sker till eller från tredje land, och som hänför sig till kapitalrörelser, skall sträva efter att uppnå samma grad av liberalisering som tillämpas inom gemenskapen.

42. Nästa viktiga steg i denna liberaliseringsprocess togs genom Fördraget om Europeiska unionen. Formellt innebar detta fördrag att artiklarna 67–73 i EEG-fördraget (den senare artikeln blev sedermera artikel 73 i EG-fördraget, vilken i sin tur upphävdes genom Amsterdamfördraget) ersattes av artiklarna 73b–73g i EG-fördraget (nu artiklarna 56–60 EG) från och med den 1 januari 1994.

43. Konkret innebar EU-fördraget att den fria rörligheten för kapital blev en grundläggande rättighet som säkerställdes i fördraget, inte bara i fråga om kapitalrörelser mellan medlemsstaterna utan också mellan dessa stater och tredje länder. Enligt artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG) gäller sålunda att "[i]nom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna".

11 — Dom av den 11 november 1981 i mål 203/80, Casati (REG 1981, s. 2595; svensk specialutgåva, volym 6, s. 211), punkt 8.

12 — Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).

13 — Dom av den 23 februari 1995 i de förenade målen C-358/93 och C-416/93, Bordessa m.fl. (REG 1995, s. I-361), punkt 34.

44. Domstolen fann med hänsyn till denna bestämmelses precisa och ovillkorliga karaktär, i sin dom av den 14 december 1995 i målet Sanz de Lera m.fl. [14], att principen om fri rörlighet för kapital hade direkt effekt eftersom den innebär ett förbud mot restriktioner såväl mellan medlemsstaterna som mellan dessa stater och tredje länder [15].

2. Gränserna för den fria rörligheten för kapital

46. Gränserna för den fria rörligheten för kapital omfattar två uppsättningar av bestämmelser, den ena avseende skydd och den andra avseende undantag.

a) Skyddsbestämmelserna

45. Genom Amsterdamfördraget, som trädde i kraft den 1 maj 1999, omnumrerades artiklarna i fördraget och bestämmelserna i artikel 73b.1 flyttades till artikel 56.1 EG.

47. Skyddsbestämmelserna återfinns i artiklarna 59 EG och 60 EG. De rör endast tredje länder. De är av tillfällig natur och avsedda för exceptionella omständigheter.

48. Artikel 59 EG gör det möjligt att bemöta ekonomiska svårigheter. Enligt ordalydelsen i denna artikel gäller att om kapitalrörelser till eller från tredje land under exceptionella förhållanden orsakar eller hotar att orsaka allvarliga svårigheter för den ekonomiska och monetära unionens funktion, får Europeiska unionens råd genom beslut med kvalificerad majoritet på förslag av Europeiska gemenskapernas kommission och efter att ha hört Europeiska centralbanken vidta skyddsåtgärder gentemot tredje land för en tid som inte får överstiga sex månader, om sådana åtgärder är absolut nödvändiga.

14 — 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).

15 — Då målen vid den nationella domstolen rörde valutautförsel till tredje länder fann domstolen att "bestämmelserna i artikel 73b.1 i fördraget — i vilken principen om fri rörlighet mellan medlemsstaterna och mellan medlemsstaterna och tredje land är fastställd — tillerkänner enskilda rättigheter som dessa kan göra gällande vid domstol och som de nationella domstolarna är skyldiga att skydda" (punkt 43). Den tyska regeringen har i sitt skriftliga yttrande i förevarande mål hävdat att domstolen i punkt 46 i domen i det ovannämnda målet Sanz de Lera m.fl. begränsade den direkta effekten av artikel 73b.1 i fördraget till att endast gälla andra kapitalrörelser än de som innebär en direktinvestering. Jag delar inte denna uppfattning. Enligt min mening fann domstolen att det förbud som stadgas i artikel 73b.1 i fördraget avser restriktioner som inte omfattas av artikel 73c.1 i EG-fördraget (nu artikel 57.1 EG), eftersom denna senare bestämmelse avser restriktioner för kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar och *som var i kraft den 31 december 1993* (min kursivering). Domstolen uteslöt alltså inte samtliga kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar från förbudet i artikel 73b.1 i fördraget, utan endast de som var i kraft den 31 december 1993. Detta är skälet till att domen i det ovannämnda målet Sanz de Lera m.fl. enligt min mening måste förstås så, att principen om fri rörlighet för kapital som stadgas i artikel 73b.1 i fördraget har direkt effekt i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredje länder med avseende på samtliga kapitalrörelser som avses i denna bestämmelse.

49. Artikel 60 EG är å sin sida av politisk karaktär. Den ger gemenskapslagstiftaren möjlighet att vidta motåtgärder i fråga om kapitalrörelser när gemenskapen inom ramen för en gemensam åtgärd som antagits med stöd av bestämmelser i fördraget som rör gemensam utrikes- och säkerhetspolitik har beslutat att minska eller avbryta de ekonomiska förbindelserna med ett eller flera tredje länder.

b) Undantagen

50. Dessa anges i artiklarna 57 EG och 58 EG.

51. Artikel 57 EG rör även den endast förhållandet till tredje länder och avser kapitalrörelser som anses vara särskilt känsliga. Det handlar om kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. I artikel 57.1 EG föreskrivs att restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser får behållas.

52. Enligt artikel 57.2 EG har rådet möjlighet att besluta om nya åtgärder beträffande nämnda kapitalrörelser. Enligt denna bestämmelse skall rådet besluta med kvalificerad majoritet när det fördjupar den fria rörligheten för kapital och med enhällighet när det beslutar om åtgärder som innebär en begränsning av denna fria rörlighet.

53. I artikel 58 EG beskrivs den behörighet som medlemsstaterna förbehållit sig och som ger dem möjlighet att begränsa den fria rörligheten för kapital till eller från såväl andra medlemsstater som tredje länder. Där stadgas följande:

"1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över

finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

2. Bestämmelserna i detta kapitel skall inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag.

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56."

54. Av rättspraxis framgår att till de åtgärder som kan anses vara oumbärliga för att hindra åsidosättanden av en medlemsstats lagar och andra författningar hör bland annat de som är avsedda att upprätthålla en effektiv skattekontroll. [16]

55. Dessutom är uppräkningen i artikel 58.1 b EG av berättigade åtgärder inte uttömmande. Domstolen har godtagit att fri rörlighet för kapital, liksom de övriga fria rörligheterna, kan begränsas av andra skäl som klassificeras som tvingande skäl av allmänintresse. [17] Domstolen har vid flera tillfällen slagit fast att behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll också utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en restriktion av den fria rörligheten för kapital. [18]

56. Oavsett vilket skäl som åberopas måste dock den ifrågavarande åtgärden vara ägnad att uppnå det mål som eftersträvas med densamma och den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för detta.

57. Slutligen påpekade domstolen i sin dom av den 12 december 2006 i målet Test Claimants in the FII Group Litigation [19] att det inte kan uteslutas att en medlemsstat lyckas visa att en restriktion av den fria rörligheten för kapital till eller från tredje land kan motiveras av ett visst skäl under

16 — Dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien (REG 2000, s. I-7587) punkt 38 och där angiven rättspraxis, samt punkt 39.

17 — Se, bland annat, dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97, Konle (REG 1999, s. I-3099), punkt 40.

18 — Se, bland annat, dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 47 och där angiven rättspraxis, och av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark (REG 2007, s. I-1163), punkt 51 och där angiven rättspraxis.

19 — Dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753, punkt 171).

omständigheter där detta skäl inte skulle kunna utgöra en giltig motivering av en inskränkning av kapitalrörelser mellan medlemsstater.

B — *Tillämpliga bestämmelser i fråga om informationsutbyte för skatteändamål*

1. Informationsutbyte för skatteändamål mellan medlemsstaterna

58. Utbytet av information mellan medlemsstaterna för skatteändamål regleras huvudsakligen i direktiv 77/799.

59. Direktivet antogs av följande två skäl. För det första leder skatteflykt och undandragande av skatt, som sträcker sig över medlemsstaternas gränser, till budgetförluster och kränkning av principen om rättvis beskattning varför de kan påverka den gemensamma marknadens funktion. För det andra innebär problemets internationella natur att nationella åtgärder vars verkan inte sträcker sig över de nationella gränserna är otillräckliga, något som också gäller i fråga om samarbetet mellan förvaltningar på grundval av bilaterala överenskommelser. [20]

20 — Första och tredje skälen i direktiv 77/799.

60. I direktiv 77/799 föreskrivs att medlemsstaternas behöriga myndigheter i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital. Enligt direktivet och rättspraxis kan alltså medlemsstat får anmoda den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat att överlämna de uppgifter som medlemsstaten anser sig behöva för att kunna bedöma exakt hur mycket inkomstskatt som den skattskyldiga har att erlägga enligt den inhemska lagstiftningen. [21]

61. Det är emellertid inte fråga om en obegränsad skyldighet. Direktivet innebär nämligen inte någon förpliktelse för den medlemsstat som mottar en sådan begäran att låta genomföra efterforskningar eller att tillhandahålla information när dess lagstiftning eller administrativa praxis inte tillåter att den behöriga myndigheten utför sådana efterforskningar eller samlar in eller använder uppgifterna för denna stats egna ändamål.

62. På samma sätt har via rådets direktiv 2003/48/EG [22] införts ett system för automatiskt utbyte av viss information om räntebetalningar.

21 — Dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner (REG 2002, s. I-8147), punkt 49 och där angiven rättpraxis.

22 — Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (EUT L 157, s. 38).

2. Informationsutbyte för skatteändamål mellan tredje länder och medlemsstaterna

63. När det gäller informationsutbyte för skatteändamål mellan tredje länder och medlemsstaterna har åtgärder motsvarande dem som föreskrivs i direktiv 2003/48 inom det specifika område som täcks av det direktivet blivit föremål för avtal mellan Europeiska gemenskapen och Schweiziska edsförbundet, Furstendömet Andorra, Furstendömet Liechtenstein, Furstendömet Monaco och Republiken San Marino. [23]

64. Förutom dessa särskilda avtal omfattas utbytet av information för skatteändamål mellan tredje länder och medlemsstaterna fortfarande av bilaterala eller multilaterala avtal. Detta är fallet inte minst i fråga om informationsutbytet mellan medlemsstaterna och EES-länderna, det vill säga Republiken Island, Furstendömet Liechtenstein och Konungariket Norge. Dessa länder har inte någon skyldighet enligt Avtalet om ett Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde av den 2 maj 1992 [24] att införliva sekundärrättslig lagstiftning om skatteinformation, såsom direktiv 77/799, med sina nationella rättsordningar.

65. I artikel 26 i OECD:s modellavtal återfinns den bestämmelse som är den vanligast förekommande i denna typ av avtal. [25] I dess per den 29 april 2000 gällande lydelse hade texten följande avfattning:

"1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om skatter av alla slag och med alla beteckningar som uppbärs för de avtalsslutande staterna, deras delstater eller kommuner, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. ...

2. Bestämmelserna i punkt 1 anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,

23 — Se, beträffande Schweiziska edsförbundet, avtal mellan Europeiska gemenskapen och Schweiziska edsförbundet om åtgärder likvärdiga med dem som föreskrivs i rådets direktiv 2003/48 (EUT L 385, 2004, s. 30).

24 — EGT L 1, 1994, s. 3 (nedan kallat EES-avtalet).

25 — Enligt den information som finns tillgänglig på OECD:s hemsida på Internet baseras mer än 2 000 bilaterala avtal på OECD:s modellavtal.

b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,

c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public)."

66. Det är mot bakgrund av denna redogörelse som jag ämnar pröva om inkomstskattelagen skall anses utgöra en restriktion för en kapitalrörelse och, om så är fallet, huruvida denna restriktion kan rättfärdigas.

C — Huruvida det föreligger en restriktion för en kapitalrörelse

67. Den första frågeställningen som skall besvaras avser huruvida en lagstiftning, enligt vilken skattefrihet avseende inkomstskatt på utdelning som lämnas i form av andelar i ett dotterbolag bara får beviljas om det utdelande moderbolaget är hemmahörande i ett EES-land eller i en stat med vilken medlemsstaten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte utgör en restriktion för en kapitalrörelse.

68. Skatteverket har liksom den tyska, den franska, den nederländska och den svenska regeringen föreslagit att frågan skall besvaras nekande. Enligt dessa regeringar har inte artikel 56 EG samma räckvidd i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredje länder som inom gemenskapen. De har åberopat flera argument till stöd för denna ståndpunkt, vilka kan sammanfattas enligt följande.

69. För det första är målsättningen med liberaliseringen av kapitalrörelser till eller från tredje länder inte densamma som målsättningen med liberaliseringen av kapitalrörelser mellan medlemsstaterna. Vad beträffar förhållandet till tredje länder är det inte fråga om att genomföra den inre marknaden, utan att säkerställa trovärdigheten avseende den gemensamma gemenskapsvalutan på världens finansmarknader och att bibehålla finansiella centra av världsformat i medlemsstaterna.

70. För det andra är liberaliseringen av kapitalrörelser med tredje länder resultatet av en ensidig åtgärd från gemenskapens sida, som inte nödvändigtvis besvaras av dessa länder. Om artikel 56.1 EG gavs samma

räckvidd i förhållande till tredje länder som inom gemenskapen skulle detta alltså försvaga gemenskapens ställning vid dess förhandlingar med nämnda länder. En så vitt gående tolkning skulle också vara oförenlig med associeringsavtal i vilka bestämmelserna om fri rörlighet för kapital inte är lika långtgående.

71. Vid tolkningen av artikel 56.1 EG bör slutligen i fråga om förhållandena till tredje länder beaktas att de senare inte är bundna av gemenskapsrätten, i synnerhet inte av direktiv 77/799. Likaså bör det beaktas att tillämpningsområdet för fri rörlighet för kapital kan överlappa tillämpningsområdet för etableringsfriheten. Det gäller alltså att undvika att tolkningen av artikel 56.1 EG, beträffande förhållandena till tredje länder, gör det möjligt för näringsidkare som inte uppfyller villkoren för att göra etableringsfriheten gällande i en medlemsstat att kringgå dessa villkor.

72. Den tyska, den franska, den nederländska och den svenska regeringen har av dessa argument dragit slutsatsen att begreppet "kapitalrörelser" i artikel 56.1 EG inte omfattar utdelning från ett bolag med hemvist i tredje land, och att inkomstskattelagen inte utgör en restriktion i den mening som avses i denna bestämmelse.

73. Jag delar inte denna uppfattning. I likhet med A och kommissionen anser jag att begreppen "kapitalrörelser" och "restriktioner" i artikel 56.1 EG skall ha samma räckvidd i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredje länder som inom gemenskapen. Jag grundar min uppfattning på följande skäl.

74. För det första hänvisar jag till innehållet i artikel 56.1 EG. I denna bestämmelse anges principen om fri rörlighet för kapital mellan medlemsstaterna, å ena sidan, och mellan dessa stater och tredje länder, å andra sidan, i samma ordalag. Med hänsyn till bakgrunden till denna bestämmelse måste enligt min mening innehållet i denna bestämmelse anses vara avgörande för tolkningen av den räckvidd som artikel 56.1 EG har i fråga om kapitalrörelser till och från länder utanför gemenskapen.

75. Som jag redan påpekat reglerades nämligen kapitalrörelserna mellan medlemsstater, å ena sidan, och mellan dessa stater och tredje länder, å andra sidan, i olika bestämmelser med olika innehåll fram till och med EU-fördraget. Vidare fanns redan principen om fri rörlighet för kapital mellan medlemsstaterna klart och ovillkorligt angiven i direktiv 88/361. Att medlemsstaterna beslutade att ta in denna princip i EU-fördraget, med avseende på såväl förhållan-

det mellan medlemsstaterna som förhållandet mellan medlemsstaterna och tredje länder och att göra detta i samma artikel med samma ordalag, visar alltså enligt min mening på medlemsstaternas vilja att ge denna fria rörlighet samma räckvidd både inom och utom gemenskapen.

76. Det argument som framförts av de regeringar som har yttrat sig i målet och som avser att målsättningen med liberaliseringen av kapitalrörelser med tredje länder inte är densamma som den som gäller i fråga om den fria rörligheten för kapital inom unionen föranleder enligt min uppfattning inte någon annan bedömning.

77. I fördraget anges inte varför tillämpningsområdet för nämnda frihet har utvidgats till att omfatta tredje länder. Det är allmänt erkänt att denna utvidgning av tillämpningsområdet skall sättas i relation till utvecklingen av gemenskapens monetära politik. Om medlemsstaterna hade önskat att denna skillnad i målsättning skulle åtföljas av en skillnad i räckvidden av denna liberalisering när det gäller deras förhållande till tredje länder, borde de logiskt sett ha avfattat principen om fri rörlighet för kapital i olika ordalag när det gäller förhållandet mellan medlemsstaterna respektive förhållandet till stater utanför gemenskapen, som tidigare var fallet. Att medlemsstaterna trots denna skillnad vad gäller målsättningarna valde att avfatta denna fria rörlighet i identiska ordalag och i samma artikel i fördraget, kan enligt min mening bara förklaras av att de avsåg att ge principen samma räckvidd i båda dessa fall.

78. För det andra anser jag mig ha stöd för denna uppfattning i andra artiklar i kapitlet om fri rörlighet för kapital.

79. Jag konstaterar nämligen att gemenskapslagstiftaren i artiklarna 57 EG, 59 EG och 60 EG uttryckligen har föreskrivit ett ekonomiskt och politiskt skydd samt de undantag som särskilt tillämpas på denna fria rörlighet avseende tredje länder. Det är alltså genom dessa bestämmelser samt bestämmelserna i artikel 58 EG som hänsyn tas till skillnaderna i målsättning och rättsligt sammanhang beträffande den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och tredje länder, och inte genom artikel 56.1 EG. Med andra ord är det alltså just på grund av att sistnämnda artikel har samma räckvidd i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredje länder som inom gemenskapen som det föreföll nödvändigt att införa bestämmelser om skydd och undantag när det gäller förhållandet till tredje länder.

80. Vad beträffar bestämmelserna i artikel 57.2 första meningen EG, enligt vilka rådet med kvalificerad majoritet får besluta om åtgärder beträffande kapitalrörelser till eller från tredje land "[u]tan att göra avkall på sin strävan att i största möjliga utsträckning förverkliga målet om fria kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land och

utan att det påverkar tillämpningen av andra kapitel i detta fördrag", [26] tror jag, i motsats till den tyska regeringen, inte att de visar att artikel 56 .1 EG skulle ha en mindre räckvidd i förhållande till tredje länder.

81. Artikel 57.2 första meningen EG skall sättas i relation till artikel 57.1 EG, enligt vilken det är tillåtet att gentemot tredje land bibehålla restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt medlemsstaternas lagstiftningar och gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

82. Enligt den sistnämnda bestämmelsen är det alltså tillåtet att bibehålla dessa redan existerande restriktioner utan begränsning i tiden. Artikel 57.2 första meningen EG skall enligt min mening således förstås på det sättet att gemenskapen och medlemsstaterna får sluta avtal med tredje länder som innehåller bestämmelser om fri rörlighet för kapital och vars klausuler är uniformt tillämpliga i alla medlemsstater, utan att de restriktioner som avses i artikel 57.1 EG kan anföras emot dessa. Artikel 57.2 första stycket EG utgör sålunda den rättsliga grunden för att gemenskapslagstiftaren får utesluta en tillämpning av dessa restriktioner, såväl nationella som gemenskapsrättsliga sådana, inom ramen för ett avtal med ett tredje land. [27]

83. Vad slutligen gäller artikel 57.2 andra meningen EG får rådet enligt denna bestämmelse besluta om åtgärder för att begränsa kapitalrörelser med avseende på ett eller flera tredje länder, något som ger gemenskapen ett påtryckningsmedel inom ramen för förhandlingar med detta tredje land eller dessa tredje länder.

84. För det tredje anser jag att de invändningar som Skatteverket samt den tyska, den franska, den nederländska och den svenska regeringen har framfört inte utgör hinder för denna tolkning.

26 — I artikel 57.2 första meningen föreskrivs följande:
"Utan att göra avkall på sin strävan att i största möjliga utsträckning förverkliga målet om fria kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land och utan att det påverkar tillämpningen av andra kapitel i detta fördrag, får rådet med kvalificerad majoritet på förslag av kommissionen besluta om åtgärder beträffande kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. Enhällighet krävs för sådana åtgärder enligt denna punkt som utgör ett steg tillbaka inom gemenskapsrätten när det gäller liberaliseringen av kapitalrörelser till eller från tredje land."

27 — Se bland annat rådets beslut 2000/658/CE av den 28 september 2000 om ingående av ett avtal om ekonomiskt partnerskap, politisk samordning och samarbete mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Mexikos förenta stater, å andra sidan (EGT L 276, s. 44).

85. Jag tror alltså inte att tolkningen kan försvaga gemenskapens ställning vid dess förhandlingar med tredje land och inte heller att den kan vara oförenlig med klausuler i ett associeringsavtal om kapitalrörelser mellan gemenskapen och det tredje land som är part i avtalet.

86. Som framgått ovan är den genom artikel 56 EG lagfästa fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och tredje länder föremål för flera begränsningar i artiklarna 57–60 EG. Det rör sig i synnerhet om upprätthållande av restriktioner i nationell rätt eller gemenskapsrätt som var i kraft den 31 december 1993 för vissa kapitalrörelser. Nämnas bör även de hinder för denna fria rörlighet som orsakas av de åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att förhindra överträdelser av sina lagar, särskilt i fråga om beskattning, och som avses i artikel 58.1b EG. Slutligen kan det röra sig om nationella åtgärder som rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse.

87. Som kommer att framgå mera konkret i den andra delen av min bedömning och som kan utläsas av domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, skall den rättfärdigandegrund som avser behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll ges ett vidare tillämpningsområde när det gäller kapitalrörelser till eller från tredje länder än inom gemenskapen, bland annat med hänsyn till att de skyldigheter som medlemsstaterna har enligt sekundärrätten om informationsutbyte inte är tillämpliga på dessa länder.

88. Jag kan med beaktande av samtliga dessa begränsningar av räckvidden hos artikel 56.1 EG inte se att gemenskapens befogenheter att förhandla med tredje länder skulle vara försvagad, då dessa länder ju fortfarande måste åta sig de förpliktelser som krävs för att begränsningarna skall kunna upphävas inom ramen för avtal eller överenskommelser om associering som träffas med gemenskapen.

89. Jag tror inte heller att denna tolkning av artikel 56.1 EG skulle kunna leda till att en fysisk eller juridisk person som inte uppfyller erforderliga villkor för att kunna åberopa de bestämmelser i fördraget som avser etableringsfrihet gavs möjlighet att kringgå dessa villkor.

90. För det första skall det påpekas att det inte finns någon sådan risk i förevarande fall. Den aktuella kapitalrörelsen består nämligen i en utdelning, från ett moderbolag med hemvist i tredje land, i form av andelar i ett dotterbolag – som även det har sitt hemvist i tredje land – till en aktieägare med hemvist i en medlemsstat. En sådan transaktion skulle alltså i förekommande fall kunna ge denne aktieägare en andel i det utdelande moder-

bolagets utländska dotterbolag som är av den omfattningen att den medför ett bestämmande inflytande över dotterbolagets beslut. Däremot skulle transaktionen inte kunna ge en aktieägare med hemvist i tredje land möjlighet att ta kontrollen över ett dotterbolag med hemvist i en medlemsstat.

91. Vidare har domstolen i sin nyare rättspraxis gjort preciseringar vad gäller avgränsningen av respektive tillämpningsområde för etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

92. Av denna rättspraxis framgår att när lagstiftningen i en medlemsstat till följd av sitt ändamål rör situationer där aktieägarens andel ger honom ett bestämmande inflytande över besluten i ett bolag och ger honom rätt att styra bolagets verksamhet, vilket kan vara fallet med en nationell lag om kontrollerade utländska bolag [28] eller en lagstiftning som syftar till att motverka underkapitalisering, [29] skall den ifrågavarande lagstiftningen prövas mot fördragets artiklar om etableringsfrihet och uteslutande mot dessa. [30]

93. Den restriktiva inverkan som en sådan lagstiftning skulle kunna få på den fria rörligheten för kapital framstår som en oundviklig konsekvens av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten, och den utgör alltså inte skäl för att pröva nämnda lagstiftning utifrån artiklarna 56–60 EG. Fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital är med andra ord inte tillämpliga i detta fall och kan alltså inte åberopas av en medborgare i ett tredje land som har sitt hemvist utanför unionen för att kringgå den omständigheten att han inte kan göra gällande de artiklar i nämnda fördrag som avser etableringsfriheten.

94. Däremot kan en nationell lagstiftning – enligt vilken skattesatsen vid beskattning av utdelning bestäms av om utdelningen härrör från utlandet eller ej, oberoende av omfattningen av mottagarens ägarandel i det utdelande bolaget – omfattas av den fria rörligheten för kapital. Det är alltså tänkbart att en aktieägare, som är medborgare i ett tredje land och som är etablerad utanför unionen, med en betydande andel i kapitalet i ett bolag med hemvist i en medlemsstat, kan åberopa bestämmelserna i artikel 56.1 EG för att ifrågasätta denna lagstiftning.

95. Omständigheten att denne har en så stor andel av kapitalet i ett bolag med hemvist i en medlemsstat att han kan utöva ett bestämmande inflytande över bolagets beslut

28 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006 s. I-7995), punkterna 31–33.

29 — Se dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (REG 2007, s. I-2107), punkterna 26–34, och beslut av den 10 maj 2007 i mål C-492/04, Lasertec (REG 2007, s. I-3775), punkterna 18–26.

30 — Se, för en tillämpning av samma princip vad avser avgränsningen av tillämpningsområdena för den fria rörligheten för kapital och friheten att tillhandahålla tjänster, dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz (REG 2006, s. I-9521), punkterna 34, 48 och 49.

och styra dess verksamhet, synes inte i sig utgöra ett tillräckligt motiv för att utesluta en tillämpning av artikel 56.1 EG, med hänsyn till innehållet i artikel 57.1 EG. Sistnämnda bestämmelse ger, som vi har sett, medlemsstaterna rätt att bibehålla restriktioner för kapitalrörelser som är i kraft den 31 december 1993 när dessa rörelser innebär "etablering". Nämnda bestämmelse leder alltså till slutsatsen att kapitalrörelser till eller från tredje land kan innebära en etablering.

96. Även om bestämmelserna i artikel 56 EG kan åberopas av en aktieägare som har hemvist i tredje land och som är etablerad utanför Europeiska unionen, samt har en sådan andel som nämnts ovan i kapitalet i ett bolag med hemvist i en medlemsstat, kan risken för kringgående av reglerna i fördraget om etableringsfrihet i detta fall emellertid även undvikas med stöd av artikel 58.2 EG. Denna bestämmelse ger enligt min mening medlemsstaterna rätt att vidta restriktiva åtgärder i fråga om utdelningar som lämnas till sådana aktieägare.

97. Det är på grundval av dessa överväganden som jag anser att begreppen "kapitalrörelser" och "restriktion" i artikel 56.1 EG måste tolkas på samma sätt såväl i fråga om förhållandet mellan medlemsstaterna och tredje länder som i fråga om förhållandet mellan medlemsstaterna.

98. Med den utgångspunkten förefaller det för det första omöjligt att på allvar ifrågasätta att en utdelning i form av andelar i ett dotterbolag utgör en kapitalrörelse i den mening som avses i denna bestämmelse.

99. I domen av den 6 juni 2000 i målet Verkooijen [31] fann domstolen nämligen att den omständigheten att en medborgare i en medlemsstat med hemvist i densamma erhåller aktieutdelning från ett bolag som inte har hemvist i landet utgör en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 1 i direktiv 88/361. Domstolen grundade denna bedömning på att erhållandet av denna utdelning oundgängligen förutsätter ett sådant innehav i nya eller befintliga företag som avses i kapitel I punkt 2 i den nomenklatur som fogats till detta direktiv.

100. En sådan bedömning kan överföras på fall där utdelning lämnas i form av aktier i ett dotterbolag då ju, i likhet med vad kommissionen anfört, en sådan utdelning förutsätter att mottagaren äger aktier i det utdelande bolaget. Vidare framgår det av fast rättspraxis att eftersom innehållet i artikel 56 EG i sak är detsamma som innehållet i artikel 1 i direktiv 88/361, har den nomenklatur över kapitalrörelser som bifo-

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

gats detta direktiv fortfarande betydelse som vägledning för vad som skall definieras som kapitalrörelse. [32]

101. För det andra utgör inkomstskattelagen utan tvivel en restriktion av denna kapitalrörelse. Genom att lagen innebär att utdelning från bolag med hemvist i länder som inte är medlemmar i EES och som inte har ingått något avtal om informationsutbyte med Sverige utesluts från rätten till skattefrihet, kan den nämligen avhålla personer som är skattskyldiga i denna medlemsstat från att investera sitt kapital i bolag med hemvist i dessa tredje länder.

102. Likaså hindrar nämnda lag sådana bolag från att anskaffa kapital i Sverige. Den framstår också som en restriktion ur denna synvinkel, eftersom nämnda bolag har rätt att åberopa fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital på sätt som framgår av rättspraxis. [33]

103. En lagstiftning enligt vilken skattefrihet avseende inkomstskatt bara får beviljas i fråga om utdelning som lämnas i form av andelar i ett dotterbolag om det utdelande moderbolaget är hemmahörande i ett EES-land eller i en stat med vilken medlemsstaten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte, utgör alltså en restriktion för en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 56.1 EG.

104. Jag ämnar nu undersöka om en sådan restriktion kan rättfärdigas.

D — *Rättfärdigande av denna restriktion*

105. Skatteverket och den svenska regeringen har liksom flera andra regeringar gjort gällande att den ifrågavarande restriktionen rättfärdigas av behovetav att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Den italienska regeringen har för sin del hävdat att denna restriktion täcks av artikel 57.1 EG.

106. Jag börjar med att pröva om nämnda restriktion skall anses utgöra en sådan befintlig bestämmelse som avses i artikel 57.1 EG. Om detta är fallet behövs nämligen ingen undersökning av om restriktionen kan rättfärdigas med stöd av artikel 58 EG.

32 — Domen i det ovannämnda målet Fidium Finanz, punkt 41 och där angiven rättspraxis.

33 — Domarna i de ovannämnda målen Fidium Finanz, punkt 25, och Holböck, punkt 30.

1. Tillämpningen av artikel 57.1 EG

107. Enligt artikel 57.1 EG har medlemsstaterna rätt att bibehålla restriktioner för kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar och som var i kraft den 31 december 1993. I motsats till den italienska regeringen tror jag inte att denna bestämmelse kan tillämpas på den svenska lagen.

108. Av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat framgår det visserligen att den nationella lagstiftningen, i vilken det föreskrivs att utdelning skall vara skattefri, var i kraft den 31 december 1993 och att den uteslutande var tillämplig på utdelning som lämnades av svenska bolag, varför bolag hemmahörande i tredje länder inte omfattades av skattefriheten. Det skulle alltså kunna hävdas att den nationella lagstiftningen därigenom uteslöt all utdelning från skattefrihet som härrörde från bolag hemmahörande i de tredje länder som inte har ingått något avtal om informationsutbyte med Sverige.

109. Den hänskjutande domstolen har dock även preciserat att denna lagstiftning upphävdes från och med år 1994 för att därefter återinföras från och med år 1995. Med hänsyn till detta upphävande tror jag inte att den svenska lagen kan likställas med "restriktioner som är i kraft den 31 december 1993", som avses i artikel 57.1 EG, och detta oberoende av om den ifrågavarande kapitalrörelsen innebär en direktinvestering i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

110. Bestämmelsen måste nämligen tolkas mot bakgrund av det system inom vilket den återfinns. Artikel 57.1 EG utgör ett avsteg från den princip som stadgas i artikel 56.1 EG. Den måste alltså tolkas strikt. Vidare framgår det av bestämmelserna i artikel 57.2 andra meningen EG att nya restriktioner får införas bara om rådet enhälligt beslutar om detta.

111. Begreppet "restriktioner som är i kraft den 31 december 1993" förutsätter därmed enligt min mening att den rättsliga ram inom vilken den ifrågavarande restriktionen återfinns, oavbrutet har utgjort en del av den nationella rättsordningen från och med den 31 december 1993. Artikel 57.1 EG ger medlemsstaterna rätt att bibehålla de restriktioner som avses i denna text utan begränsning i tiden, men ger dem inte någon behörighet att återinföra restriktioner som har avskaffats.

112. Genom att avskaffa denna restriktion har nämligen den berörda medlemsstaten ansett att den inte längre behövdes i relationerna med tredje länder. Om med-

lemsstaten tilläts att när som helst återinföra en sådan restriktion, skulle detta strida mot principen i artikel 56 EG samt mot artiklarna 57.2 EG och 58–60 EG, enligt vilka vidtagandet av ekonomiska och politiska skyddsåtgärder är föremål för mycket stränga villkor, och varje ny åtgärd som utgör ett steg tillbaka i förhållande till den fria rörligheten för kapital till eller från tredje länder måste antas enhälligt av rådet.

113. Denna analys synes enligt min mening överensstämma med rättspraxis. I domen i det ovannämnda målet Konle tolkade domstolen begreppet befintlig lagstiftning i artikel 70 i akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen, [34] enligt vilken Republiken Österrike tillfälligt fick behålla sin existerande lagstiftning om fritidsbostäder. Domstolen tillämpade denna tolkning på lagstiftningar om beskattning av utdelning i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation [35] och Holböck [36].

114. Av denna rättspraxis framgår att alla nationella bestämmelser som antagits efter den 31 december 1993 inte redan av denna anledning automatiskt är uteslutna från den undantagsordning som har inrättats genom artikel 57.1 EG. Domstolen har godtagit att denna artikel även omfattar bestämmelser som i huvudsak är identiska med tidigare lagstiftning eller som endast reducerar eller undanröjer ett hinder för utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter och friheter som förekommer i denna lagstiftning.

115. Det framgår emellertid inte av skälen i dessa domar eller av det sammanhang i vilket de meddelats att begreppet befintliga restriktioner är tillämpligt även när den lagstiftning som var i kraft vid det relevanta datumet avskaffades för att sedan återinföras i den nationella rättsordningen efter en viss tidsperiod. I de mål som gav upphov till domarna i de ovannämnda målen Konle, Test Claimants in the FII Group Litigation och Holböck, utgjorde den omtvistade lagstiftningen en ändring av den lagstiftning som var i kraft vid den relevanta tidpunkten. Det fanns ingen period under vilken, som i förevarande fall, den ursprungliga restriktionen hade utmönstrats ur den nationella rättsordningen, innan den omtvistade lagstiftningen hade trätt i kraft.

116. Jag har inte heller, i de domar där domstolen har tolkat begreppet befintlig lagstiftning i en rättslig kontext som inte avser direkt skatt, funnit något exempel som skulle kunna stå i vägen för min bedömning.

34 — EGT C 241, 1994, s. 21, och EGT L 1, 1995, s. 1.

35 — Punkterna 189–195.

36 — Punkterna 40–43.

117. Jag anser följaktligen att den omtvistade restriktionen inte kan rättfärdigas med stöd av artikel 57.1 EG.

2. Rättfärdigande med stöd av artikel 58 EG

118. Skatteverket har liksom den svenska regeringen, med stöd av den danska, den spanska, den franska och den nederländska regeringen samt av Förenade kungarikets regering, gjort gällande att den omtvistade restriktionen rättfärdigas av att det är omöjligt för den svenska skatteförvaltningen att kontrollera efterlevnaden i ett sådant tredje land som Schweiziska edsförbundet av de villkor som uppställs för skattebefrielsen.

119. Det rör sig, enligt den svenska regeringen, om det första, det tredje, det fjärde och det sista villkoret i den svenska lagen, villkor som i likhet med vad som tidigare angetts innebär att utdelningen skall lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget, att moderbolagets samtliga andelar i dotterbolaget skall delas ut, att andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte får innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget och att dotterbolagets näringsverksamhet i huvudsak består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som i huvudsak bedriver rörelse. Enligt den svenska regeringen gäller när det utdelande moderbolaget är hemmahörande i utlandet att det endast är myndigheterna i hemvistlandet som kan inhämta erforderliga uppgifter för kontrollen av att dessa villkor är uppfyllda.

120. De som yttrat sig i detta avseende har gjort gällande att de nationella skatteförvaltningarna måste kunna kontrollera den bevisning som den skattskyldige tillhandahåller. Finns ingen bestämmelse om informationsutbyte mellan de behöriga nationella myndigheterna är risken att skattelagstiftningen kringgås. Nekandet av skattefrihet i fall där det utdelande bolaget är hemmahörande i ett tredje land som inte önskat ingå något avtal om informationsutbyte är alltså inte oproportionerligt.

121. A har bestritt denna bedömning och hävdat att den omtvistade restriktionen inte står i proportion till ändamålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll, eftersom A. själv kan bevisa att samtliga erforderliga villkor enligt den svenska lagen är uppfyllda.

122. A. har i detta avseende hänvisat till den ståndpunkt som domstolen intog i domen av

den 8 juli 1999 i målet Baxter m.fl.[37] och domen av den 3 oktober 2002 i målet Danner[38], och som innebar att en medlemsstat inte får neka en skattskyldig person en skatteförmån med motiveringen att denna stat måste kunna kontrollera de uppgifter som den skattskyldige lämnat avseende utlandstransaktioner.

123. Kommissionen har även den uttryckt tvivel i fråga om huruvida den ifrågasatta restriktionen överensstämmer med proportionalitetsprincipen. Den anser att den skattskyldige skulle kunna åläggas att visa att erforderliga villkor i den svenska lagen är uppfyllda och att det ankommer på den nationella domstolen att pröva om den behöriga skatteförvaltningens kontroll verkligen behövs.

124. Jag anser, i likhet med Skatteverket och de regeringar som har yttrat sig i målet, att den ifrågavarande restriktionen kan rättfärdigas av behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Jag grundar denna uppfattning på följande skäl.

125. Vi vet att behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en restriktion för kapitalrörelser. Detta skäl kan även göras gällande inom ramen för artikel 58.1b EG, som avser åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att förhindra överträdelser av sina lagar och andra författningar. För att en restriktion skall kunna rättfärdigas krävs dock enligt rättspraxis att den ifrågavarande nationella åtgärden är ägnad att uppnå målet med densamma och att den i enlighet med proportionalitetsprincipen inte går utöver vad som krävs i detta avseende.[39]

126. Denna rättspraxis i fråga om räckvidden av artikel 58 EG kan, när det gäller kapitalrörelser inom gemenskapen, överföras på bedömningen av huruvida restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredje länder är förenliga med denna artikel, eftersom den – liksom artikel 56 EG – inte gör någon skillnad mellan dessa båda kategorier av kapitalrörelser.

127. Det synes i förevarande fall inte kunna ifrågasättas att den av skattekontrollskäl nekade skattefriheten för utdelning från bolag hemmahörande i tredje länder, vilka inte har ingått något avtal om informationsutbyte, är väl ägnad att uppnå det ändamål som eftersträvas med densamma, det vill

37 — Dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl. (REG 1999, s. I-4809).

38 — Dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner (REG 2002, s. I-8147).

39 — Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 32.

säga att säkerställa att denna skattefrihet uteslutande beviljas för utdelning som uppfyller de i den svenska lagen föreskrivna villkoren.

128. Den centrala frågan i förevarande mål avser alltså huruvida den ifrågasatta begränsningen står i proportion till detta ändamål.

129. Frågan uppkommer närmare bestämt på grund av att den nekade skattefriheten för utdelning som lämnas av ett bolag hemmahörande i ett tredje land, som inte har ingått något avtal om informationsutbyte med Sverige, innebär ett absolut hinder för skattskyldiga personer, som erhåller utdelning från dessa bolag, att bevisa att de villkor som uppställs i den svenska lagen är uppfyllda. Frågan är alltså om en sådan nekad skattefrihet, vilken grundar sig på antagandet att det inte är möjligt för de behöriga myndigheterna i hemvistlandet att kontrollera den bevisning som den skattskyldige företer, kan anses utgöra en proportionerlig åtgärd.

130. Jag anser inför det följande resonemanget att detta antagande har bekräftats i förevarande fall. Av den svenska regeringens handlingar och förklaringar framgår att de enda uppgifter som kan erhållas från de schweiziska myndigheterna med stöd av avtal som ingåtts med Schweiziska edsförbundet är de som behövs för en riktig tillämpning av skatteavtalet. I den mån Skatterättsnämnden har funnit att den överenskommelse som träffats med Schweiziska edsförbundet tvärtom ger möjlighet att få ut de uppgifter som behövs för en kontroll av att villkoren i den svenska lagen är uppfyllda, ankommer det emellertid på den nationella domstolen att pröva huruvida så är fallet.

131. Utgår man alltså från att det finns en grund för antagandet att den bevisning som den skattskyldige tillhandahåller inte kan kontrolleras av de behöriga schweiziska myndigheterna, anser jag att den nekade skattefrihet som nu är i fråga skall anses vara proportionerlig och detta av följande två skäl.

132. För det första skall det konstateras att det faktum att medlemsstaten inte från de behöriga myndigheterna i hemviststaten kan få ut de uppgifter som krävs för kontrollen av de upplysningar som den skattskyldige har lämnat, när dessa myndigheter är de enda som kan samla in dessa uppgifter, innebär en väsentligt minskad möjlighet för denna medlemsstat att företa någon verklig kontroll. Den kan i en sådan situation endast basera sin kontroll på den bevisning som den skattskyldige och – i förekommande fall – tredje man har företett.

133. För det andra gäller att om den skattskyldige vet att denna bevisning inte kan kontrolleras av myndigheterna i det land där det utdelande bolaget har sitt hemvist, finns det också en risk för att lagstiftningen i den berörda medlemsstaten kringgås.

134. Under dessa förhållanden framstår det för mig inte som överdrivet att denna medlemsstat väljer att inte bevilja den nu aktuella skatteförmånen i situationer där den inte kan företa någon verklig och effektiv kontroll av att de villkor som i den nationella lagen uppställs för nämnda förmån är uppfyllda.

135. Jag tror inte att den rättspraxis som A. åberopat, däribland domarna i målen Baxter m.fl. och Danner, är oförenlig med denna bedömning.

136. I enlighet med denna rättspraxis gäller på gemenskapsplanet att det faktum att en medlemsstat inte kan eller har svårt att från en annan medlemsstat få ut de uppgifter som krävs för kontrollen av att de villkor som uppställs i dess nationella lag är uppfyllda inte rättfärdigar ett absolut hinder för den skattskyldige att själv bevisa att så faktiskt är fallet.

137. En sådan omöjlighet eller sådana svårigheter att få ut uppgifter kan förekomma inom gemenskapen. Som vi har sett får nämligen en medlemsstat med stöd av direktiv 77/799 visserligen anmoda den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat att överlämna alla de uppgifter som den förstnämnda staten anser är nödvändiga för att beräkna det exakta beloppet av den inkomstskatt som en skattskyldig person har att erlägga med tillämpning av dess nationella lagstiftning, men denna möjlighet är inte obegränsad. Enligt artikel 8.1 i detta direktiv är den stat som anmodan riktar sig till inte skyldig att göra efterforskningar eller att tillhandahålla information om dess lagstiftning eller administrativa praxis inte ger den behöriga myndigheten rätt att vare sig göra sådana efterforskningar eller samla in eller använda sådana uppgifter för denna stats egna ändamål.

138. I dessa fall gäller enligt fast rättspraxis att medlemsstaterna inte har rätt att a priori neka en sådan skatteförmån som den som nu är i fråga. Domstolen har erinrat om att de nationella skattemyndigheterna kan kräva att den skattskyldige ger in den bevisning som de anser är nödvändig och, i förekommande fall, besluta att inte bevilja denna förmån om denna bevisning inte företes. [40]

139. Följaktligen gäller på gemenskapsplanet att om nekandet a priori av en sådan

40 — Se, för en tillämpning på senare tid, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Danmark, punkt 54.

skatteförmån i de fall där det är omöjligt att i en annan stat kontrollera huruvida de nationella villkoren är uppfyllda anses vara oproportionerligt, är detta enligt min mening på grund av att denna situation omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 8 i direktiv 77/799. När detta undantag är tillämpligt framstår det hinder för utövandet av de fria rörligheterna som består i nekandet a priori av en sådan skatteförmån som oproportionerligt, eftersom den medlemsstat inom vars territorium transaktionerna utförs kan underlåta att lämna bistånd i enlighet med begränsningarna av den skyldighet till ömsesidigt bistånd som föreskrivs i direktiv 77/799.

140. Denna rättspraxis är alltså knuten till att det finns en sådan skyldighet till ömsesidigt bistånd som föreskrivs i detta direktiv och till den omständigheten att denna skyldighet inte är obegränsad. Följaktligen är den inte enligt min mening överförbar på kapitalrörelser till eller från ett tredje land när detta land, som per definition befinner sig utanför tillämpningsområdet för direktiv 77/799, inte har åtagit sig en skyldighet till ömsesidigt bistånd.

141. Man kan också anse att den rättspraxis som A. åberopat även grundar sig på det faktum att den skattskyldige tack vare andra gemenskapsrättsliga bestämmelser kan förete bevisning som kan ge underlag för en pålitlig och relevant kontroll.

142. I den av A. åberopade domen i det ovannämnda målet Baxter m.fl. hade domstolen till exempel att pröva den franska lag enligt vilken möjligheten att från underlaget för den särskilda skatt som läkemedelsföretag hade att erlägga dra av kostnader för forskning som bedrivits i Frankrike. Denna begränsning av avdragsrätten för forskningskostnader hindrade sålunda de företag inom gemenskapen som hade en sekundär etablering i Frankrike från att dra av de forskningskostnader som nedlagts i andra medlemsstater. Domstolen fann att lagen utgjorde en restriktion för etableringsfriheten. Den franska regeringen hävdade att nämnda begränsning krävdes för att dess skattemyndigheter skulle kunna kontrollera att nedlagda kostnader var verkliga och vilket slags kostnader det rörde sig om.

143. Domstolen fann att denna motivering inte kunde godtas och att det inte kunde uteslutas, a priori, att den skattskyldige kunde förete relevant bevisning så att de franska skattemyndigheterna skulle kunna kontrollera att kostnader som nedlagts i en annan stat var verkliga och vilken slags kostnader det rörde sig om. Med hänsyn till den av kommissionen företrädda ståndpunkten kan det mycket väl tänkas att domstolen beaktade den omständigheten att den skattskyldige kunde förete uppgifter ur bokföringen i de moderbolag som hade hemvist i andra medlemsstater, och att dessa uppgifter

kunde ligga till grund för en tillförlitlig kontroll då de måste upprättas i enlighet med rådets fjärde direktiv 78/660/EEG [41] och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG. [42]

144. Sammanfattningsvis är det alltså när det föreligger en skyldighet till ömsesidigt bistånd och, i viss mån, på grund av att den bevisning som den skattskyldige företer omfattas av gemenskapens rättsordning som avsaknaden av en möjlighet att kontrollera dessa uppgifter i en annan medlemsstat inte anses utgöra ett tillräckligt skäl för att uppställa ett absolut hinder för nämnda skattskyldiga person att bevisa att han mycket väl uppfyller villkoren i den nationella lagstiftningen för den ifrågavarande skatteförmånen.

145. Denna rättspraxis kan inte överföras på kapitalrörelser till eller från tredje länder, som över huvud taget inte har åtagit sig någon skyldighet till ömsesidigt bistånd och vilka inte lyder under gemenskapsrätten. [43]

146. Det andra skälet för min uppfattning avser behovet av att ge tredje länder ett incitament att ingå avtal om informationsutbyte med gemenskapen eller åtminstone med medlemsstaterna.

147. Jag konstaterar nämligen att gemenskapslagstiftaren har sett sig nödgad att anta direktiv 77/799 för att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande, eftersom dessa företeelser skulle kunna påverka den gemensamma marknadens funktion. De fria rörlig-

41 — Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 17).

42 — Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (EGT L 193, s. 1; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 59).

43 — Jag tror inte heller att den svenska lagen skall anses vara oproportionerlig i en situation som den i vilken en skattskyldig person som A. befinner sig, på grund av att den omtvistade skattefriheten inte är utesluten när det utdelande bolaget är hemmahörande i ett EES-land som inte är medlem i Europeiska gemenskapen och som följaktligen inte är skyldigt att med sin nationella rätt införliva direktiv 77/799. Det tycks nämligen inte som om Schweiziska edsförbundet, som inte ratificerat EES-avtalet, skulle befinna sig i en situation som är jämförbar med den situation i vilken Republiken Island, Furstendömet Liechtenstein och Konungariket Norge befinner sig. När det gäller Republiken Island och Konungariket Norge har dessa ingått ett multilateralt avtal om administrativ handräckning med Konungariket Sverige som innefattar bestämmelser om utbyte av uppgifter samt andra regler om administrativt bistånd i skattefrågor. Furstendömet Liechtenstein har mig veterligen inte ingått något avtal av detta slag med Konungariket Sverige. Sistnämnda stat har således enligt min mening rätt att från den ifrågavarande förmånen i form av skattefrihet även utesluta utdelning från bolag med hemvist i Liechtenstein. Den omständigheten att sådan utdelning inte utesluts från skattefrihet visar dock inte att den svenska lagen är oproportionerlig när det gäller utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i Schweiz. Vidare kan situationen för ett bolag med hemvist i Schweiz inte jämföras med situationen för ett bolag med hemvist i Liechtenstein eftersom denna stat i motsats till Schweiziska edsförbundet är skyldigt enligt EES-avtalet att med sin nationella rätt införliva de rättsakter som antagits för genomförandet av de fria rörligheterna, däribland direktiven avseende bolags räkenskaper (se bilaga XXII till EES-avtalet).

heterna åtföljs alltså på gemenskapsnivå av ett system med ömsesidigt bistånd mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna, vilket är avsett att säkerställa en riktig beskattning av inkomst och kapital.

148. Denna omsorg delas även av de stater som anslutit sig till OECD, som i artikel 26 i sin modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet likaledes har föreskrivit en skyldighet att utbyta sådana upplysningar som framstår som nödvändiga för att de nationella skattelagstiftningarna skall iakttas.

149. Slutligen tycks det som om skatteflykten trots dessa bestämmelser förvärras och att kampen mot denna företeelse fordrar eller har fordrat utökade möjligheter att vidta åtgärder häremot, både på gemenskapsnivå [44] och på internationell nivå. [45]

150. Om domstolen finner att uteslutandet av en skatteförmån avseende kapitalrörelser till eller från ett tredje land som inte har ingått något avtal om informationsutbyte med den berörda medlemsstaten utgör en oproportionerlig åtgärd, kommer gemenskapen och medlemsstaterna oundvikligen att förlora det påtryckningsmedel som kan förmå tredje länder att göra sådana åtaganden. Därmed skulle det också bli svårare att bekämpa skatteflykt, och gemenskapen skulle missgynnas på grund av den rubbade jämvikt som blir följden härav.

151. Jag anser för min del att detta påtryckningsmedel är nödvändigt för att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande och att artikel 56 EG, när det gäller kapitalrörelser till eller från tredje länder, skall förstås som en villkorad liberalisering. En medlemsstat har alltså enligt min mening rätt att villkora denna liberalisering med att dessa länder åtar sig att tillämpa ett administrativt samarbete och ett ömsesidigt bistånd med dess myndigheter, och detta på en nivå som motsvarar den nivå som gäller inom gemenskapen enligt direktiv 77/799.

152. Detta krav framstår enligt mig som acceptabelt även av den anledningen att nämnda direktiv enligt den begränsning som stadgas i artikel 8 däri endast medför en skyldighet för medlemsstaterna att iaktta

44 — Se, i detta avseende, meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om behovet av att utarbeta en samordnad strategi för att förbättra kampen mot skattebedrägeri (KOM (2006) 254 slutlig).

45 — Se ändringar av artikel 26 i OECD:s modellavtal som godkändes av OECD:s kommitté för skattefrågor den 1 juni 2004.

ett slags "likvärdighetsprincip", i den meningen att de – för att säkerställa en korrekt fastställelse av den skatt som skall erläggas till den stat som framställer begäran – skall genomföra samma efterforskningar till förmån för denna stat som de har rätt att företa för tillämpningen av sin egen lagstiftning. De är däremot inte skyldiga att efterkomma krav på åtgärder som deras lagstiftning eller administrativa praxis inte tillåter. [46]

153. Det är med hänsyn till dessa överväganden som jag anser att en lagstiftning, enligt vilken befrielsen från skatt på inkomst i form av utdelning som lämnats i form av andelar i ett dotterbolag, som är föremål för flera villkor, endast får beviljas om det utdelande moderbolaget har sitt hemvist i ett EES-land eller i en stat med vilken medlemsstaten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte kan rättfärdigas av behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

154. Denna slutsats gäller dock med ett förbehåll. Ett sådant rättfärdigande kan godtas bara om den berörda medlemsstaten inte har möjlighet att själv kontrollera att de villkor som uppställs i dess nationella lagstiftning för beviljande av den ifrågavarande skatteförmånen är uppfyllda. Det är uppenbart att om de nationella skattemyndigheterna kan göra en sådan kontroll med egna medel så utgör avsaknaden av ett avtal med bestämmelser om informationsutbyte med det berörda tredje landet inte något hinder för medlemsstaten att företa en verklig och effektiv kontroll av att dess lagstiftning följs.

155. I det här aktuella fallet har Skatteverket, liksom den svenska regeringen, hävdat att den nationella skatteförvaltningen inte kunde kontrollera att det första, det tredje, det fjärde och det sista villkoret i den svenska lagen var uppfyllt. Jag anser att denna fråga avser en bedömning av omständigheterna, vilken omfattas av den nationella domstolens behörighet. Den ifrågavarande restriktionen kan alltså anses vara förenlig med artiklarna 56 EG och 58 EG bara om den nationella domstolen konstaterar att den svenska skatteförvaltningen inte med egna medel kan kontrollera att dessa villkor är uppfyllda och att det endast är de behöriga myndigheterna i det land där det utdelande bolaget är hemmahörande som har möjlighet att inhämta de uppgifter som krävs för denna kontroll.

156. Med hänsyn till dessa överväganden föreslår jag att tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas så, att en lagstiftning enligt vilken skattefrihet avseende inkomstskatt på utdelning, som lämnas i form av andelar i ett dotterbolag, bara får beviljas om det utdelande moderbolaget är hemmahörande i ett EES-land eller i en stat med vilken medlemsstaten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informations-

46 — Denna begränsning bekräftades klart genom rådets direktiv 2004/56/EG av den 21 april 2004 om ändring av direktiv 77/799 (EUT L 127, s. 70).

utbyte utgör en restriktion för en kapitalrörelse. En sådan restriktion rättfärdigas av behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll om skattefriheten är föremål för villkor vilkas uppfyllande de nationella skattemyndigheterna inte kan kontrollera med egna medel och det endast är de behöriga myndigheterna i det land där det utdelande bolaget är hemmahörande som kan inhämta de uppgifter som krävs för denna kontroll.

IV — Förslag till avgörande

157. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som Regeringsrätten har ställt på följande sätt:

Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas så, att en lagstiftning enligt vilken skattefrihet avseende inkomstskatt på utdelning, som lämnas i form av andelar i ett dotterbolag, bara får beviljas om det utdelande moderbolaget är hemmahörande i ett land inom Europeiska ekonomiska gemenskapen (EES) eller i en stat med vilken medlemsstaten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte utgör en restriktion för en kapitalrörelse.

En sådan restriktion rättfärdigas av behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll om skattefriheten är föremål för villkor vilkas uppfyllande de nationella skattemyndigheterna inte kan kontrollera med egna medel och det endast är de behöriga myndigheterna i det land där det utdelande bolaget är hemmahörande som kan inhämta de uppgifter som krävs för denna kontroll.