

Zaak C-101/05

Skatteverket

tegen

A

(verzoek van het Regeringsrätt om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verkeer van kapitaal – Beperking van kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen – Belasting op kapitaalsopbrengsten – Dividenden ontvangen van in lidstaat van EER gevestigde vennootschap – Vrijstelling – Dividenden ontvangen van in derde land gevestigde vennootschap – Vrijstelling afhankelijk van bestaan van belastingverdrag dat voorziet in informatie-uitwisseling – Doeltreffendheid van fiscale controles”

Conclusie van advocaat-generaal Y. Bot van 11 september 2007

Arrest van het Hof (Grote kamer) van 18 december 2007

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verkeer van kapitaal – Verdragsbepalingen*

(Art. 56, lid 1, EG, 57, lid 1, EG en 58 EG)

2. *Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen*

(Art. 56, lid 1, EG)

3. *Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen van kapitaalverkeer naar of uit derde landen*

(Art. 57, lid 1, EG)

4. *Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting*

(Art. 56 EG en 58 EG)

1. Wat het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen betreft, kan artikel 56, lid 1, EG, junctis de artikelen 57 EG en 58 EG, voor de nationale rechter worden ingeroepen en tot gevolg hebben dat de daarmee strijdige nationale bepalingen buiten toepassing worden gelaten, ongeacht om welke categorie van kapitaalverkeer het gaat. Artikel 56, lid 1, EG heeft namelijk rechtstreekse werking zonder dat een onderscheid behoeft te worden gemaakt tussen de categorieën van kapitaalverkeer die wel en die welke niet onder artikel 57, lid 1, EG vallen, aangezien de uitzondering van dat artikel er niet aan in de weg staat dat artikel 56, lid 1, EG particulieren rechten toekent waarop deze zich in rechte kunnen beroepen.

(cf. punten 26-27)

2. Het begrip beperkingen van het kapitaalverkeer in de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen moet op dezelfde manier worden uitgelegd als in de betrekkingen tussen lidstaten onderling. Hoewel de liberalisatie van het kapitaalverkeer met derde landen stellig andere doelen

kan nastreven dan de verwezenlijking van de interne markt, zoals met name het waarborgen van de geloofwaardigheid van de gemeenschappelijke eenheidsmunt op de wereldwijde financiële markten en het handhaven in de lidstaten van financiële centra van mondiale betekenis, dient te worden geconstateerd dat de lidstaten bij de uitbreiding van het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal door artikel 56, lid 1, EG tot het kapitaalverkeer tussen derde landen en lidstaten, ervoor hebben gekozen dit beginsel in hetzelfde artikel en in identieke bewoordingen te verankeren voor het kapitaalverkeer binnen de Gemeenschap en voor het kapitaalverkeer dat betrekkingen met derde landen betreft. Bovendien volgt uit het geheel van de in het Verdrag, in het hoofdstuk over kapitaal en betalingsverkeer, opgenomen bepalingen dat de lidstaten, teneinde rekening te houden met het feit dat het doel en de juridische context van de liberalisatie van het kapitaalverkeer verschillen al naargelang het gaat om de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen of om het vrij verkeer van kapitaal tussen lidstaten onderling, het nodig hebben gevonden vrijwaringsclausules en uitzonderingen op te nemen die specifiek van toepassing zijn op het kapitaalverkeer naar of uit derde landen.

(cf. punten 31-32, 38)

3. Het begrip op 31 december 1993 bestaande beperking als bedoeld in artikel 57, lid 1, EG veronderstelt, dat het juridische raamwerk waarin de betrokken beperking is opgenomen, sinds die datum ononderbroken deel heeft uitgemaakt van de rechtsorde van de betrokken lidstaat. In dat verband is een nationale maatregel die na die datum is vastgesteld, niet om die reden alleen automatisch van de in voornoemd lid bedoelde uitzonderingsregeling uitgesloten, daar deze mogelijkheid aldus moet worden begrepen dat zij mede de bepalingen omvat die op de voornaamste punten identiek zijn aan een vroegere wettelijke regeling of die slechts een belemmering voor de uitoefening van de communautaire rechten en vrijheden in de vroegere wettelijke regeling verminderen of opheffen. Van die uitzonderingsregeling zijn daarentegen uitgesloten de bepalingen die op een andere hoofdgedachte berusten dan het vroegere recht en nieuwe procedures invoeren. Daarmee wordt niet bedoeld op de bepalingen die, hoewel zij op de voornaamste punten identiek zijn aan een op 31 december 1993 bestaande wettelijke regeling, opnieuw een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal hebben ingevoerd die na intrekking van de vroegere wettelijke regeling niet meer bestond.

(cf. punten 48-49)

4. De artikelen 56 EG en 58 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen de wettelijke regeling van een lidstaat krachtens welke de vrijstelling van inkomstenbelasting over dividenden die worden uitgekeerd in de vorm van aandelen in een dochtervennootschap, alleen kan worden verleend indien de uitkerende vennootschap is gevestigd in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte (EER) of in een staat waarmee de lidstaat van belastingheffing een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in de uitwisseling van informatie, wanneer voor deze vrijstelling voorwaarden gelden waarvan de naleving door de bevoegde autoriteiten van deze lidstaat alleen kan worden gecontroleerd middels het verkrijgen van inlichtingen van de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap.

Hoewel een dergelijke wettelijke regeling een beperking van het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen bevat, voor zover zij ertoe leidt dat in de betrokken lidstaat wonende belastingplichtigen worden ontmoedigd hun kapitaal te beleggen in vennootschappen die buiten de EER zijn gevestigd, kan zij niettemin worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, mits zij in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, dat wil zeggen zij moet geschikt zijn om het ermee nagestreefde doel te bereiken en mag niet verder gaan dan ter bereiking van dit doel nodig is. Een lidstaat kan zich ter rechtvaardiging van de weigering van een fiscaal voordeel niet beroepen op het feit dat niet om

samenwerking met een andere lidstaat kan worden verzocht voor het instellen van een onderzoek of het inwinnen van inlichtingen. Dit beginsel, dat betrekking heeft op beperkingen van de uitoefening van de vrijheden van verkeer binnen de Gemeenschap, kan echter niet integraal worden getransponeerd naar het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen, aangezien dat kapitaalverkeer in een andere juridische context valt dan het kapitaalverkeer tussen lidstaten. Wanneer de regeling van een lidstaat de toekenning van een fiscaal voordeel afhankelijk stelt van de vervulling van voorwaarden waarvan de naleving alleen kan worden gecontroleerd middels het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde land, mag bijgevolg deze lidstaat in beginsel dit voordeel weigeren, wanneer, met name vanwege het ontbreken van een verdragsverplichting voor dit derde land om informatie te verstrekken, het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van voornoemd land te verkrijgen.

(cf. punten 42-43, 55-56, 58, 60, 63, 67 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

18 december 2007 (*)

„Vrij verkeer van kapitaal – Beperking van kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen – Belasting op kapitaalsopbrengsten – Dividenden ontvangen van in lidstaat van EER gevestigde vennootschap – Vrijstelling – Dividenden ontvangen van in derde land gevestigde vennootschap – Vrijstelling afhankelijk van bestaan van belastingverdrag dat voorziet in informatie-uitwisseling – Doeltreffendheid van fiscale controles”

In zaak C-101/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door Regeringsrätten (Zweden) bij beslissing van 15 oktober 2004, ingekomen bij het Hof op 28 februari 2005, in de procedure

Skatteverket

tegen

A,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (rapporteur) en A. Tizzano, kamerpresidenten, R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev en C. Toader, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 juni 2007,

gelet op de opmerkingen van:

- Skatteverket, vertegenwoordigd door K. Rask als gemachtigde,
- A, vertegenwoordigd door S. Andersson en P. Nortoft, advokater,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door K. Wistrand en A. Falk als gemachtigden,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door B. Weis Fogh als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma, U. Forsthoff en C. Blaschke als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door N. Díaz Abad en M. Muñoz Pérez als gemachtigden,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J. C. Gracia, alsmede door C. Jurgensen als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en C. ten Dam, alsmede door M. de Grave als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Jackson en T. Harris als gemachtigden, bijgestaan door T. Ward, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en K. Simonsson als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 september 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 56 EG tot en met 58 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Skatteverket (Zweedse belastingadministratie) en A, een in Zweden woonachtige natuurlijke persoon, wegens de weigering om aan laatstgenoemde vrijstelling te verlenen van de belasting over dividenden die door een in een derde land gevestigde vennootschap in de vorm van aandelen in een dochteronderneming worden uitgekeerd.

Nationale wettelijke regeling

3 Krachtens inkomstskattelagen (1999:1229) (Zweedse wet van 1999 op de inkomstenbelasting; hierna: „wet”) moet over dividenden die door een naamloze vennootschap

aan een in Zweden woonachtige natuurlijke persoon worden uitgekeerd, in die lidstaat gewoonlijk inkomstenbelasting worden betaald.

4 § 16 van hoofdstuk 42 van de wet luidt:

„Dividenden die door een Zweedse naamloze vennootschap (moedervernootschap) in de vorm van aandelen in een dochtervernootschap worden uitgekeerd, behoren niet tot het belastbare inkomen, mits:

- 1) de uitkering geschiedt in verhouding tot het aantal gehouden aandelen in de moedervernootschap,
- 2) de aandelen van de moedervernootschap aan de beurs zijn genoteerd,
- 3) alle aandelen van de moedervernootschap in de dochtervernootschap zijn uitgedeeld,
- 4) de aandelen in de dochtervernootschap na de uitdeling niet in handen zijn van een onderneming die tot hetzelfde concern behoort als de moedervernootschap,
- 5) de dochtervernootschap een Zweedse naamloze vennootschap of een buitenlandse vennootschap is, en
- 6) de economische activiteit van de dochtervernootschap in hoofdzaak bestaat in de uitoefening van een bedrijf dan wel het direct of indirect bezit van aandelen in een onderneming die hoofdzakelijk een bedrijf uitoefent en waarin de dochtervernootschap direct of indirect aandelen bezit met een totaalaantal stemmen dat meer dan de helft van het aantal stemmen voor alle aandelen in de onderneming uitmaakt.”

5 Toen die vrijstelling in 1992 in het Zweedse recht werd ingevoerd, golden de desbetreffende bepalingen uitsluitend voor door Zweedse naamloze vennootschappen uitgekeerde winst. Die bepalingen zijn vanaf 1994 ingetrokken en daarna vanaf 1995 weer in het nationale recht ingevoerd.

6 Krachtens § 16 a van hoofdstuk 42 van de wet, welke bepaling in 2001 in het Zweedse recht is ingevoerd, geldt de in § 16 van dat hoofdstuk opgenomen vrijstelling ook wanneer de uitkering van aandelen wordt gedaan door een buitenlandse vennootschap met een soortgelijke rechtsvorm als een Zweedse naamloze vennootschap en die gevestigd is in een staat van de Europese Economische Ruimte (hierna: „EER”) of in een staat waarmee het Koninkrijk Zweden een belastingverdrag heeft gesloten dat een bepaling over de uitwisseling van informatie bevat.

7 Op 7 mei 1965 hebben de Zwitserse Bondsstaat en het Koninkrijk Zweden een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van de inkomsten? en vermogensbelasting (hierna: „verdrag”) gesloten. In de artikelen 10 en 11 van dit verdrag wordt de belasting op dividend respectievelijk rente geregeld.

8 Artikel 27 van het verdrag voorziet in een regeling voor onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten om een met de bepalingen van dat verdrag strijdige belastingheffing te voorkomen en eventuele moeilijkheden of twijfel bij de uitlegging of de toepassing daarvan uit de weg te ruimen.

9 Uit punt 5 van het bij de sluiting van het verdrag opgestelde onderhandelings? en ondertekeningsprotocol (hierna: „protocol”) blijkt dat de Zwitserse afvaardiging van oordeel was dat enkel die informatie kan worden uitgewisseld welke noodzakelijk is voor een juiste toepassing van het verdrag en misbruik daarvan kan helpen voorkomen. Uit dit punt 5 blijkt ook dat het

Koninkrijk Zweden akte heeft genomen van deze verklaring en van een uitdrukkelijke verdragsbepaling over de uitwisseling van informatie heeft afgezien.

10 Op 17 augustus 1993 hebben de Zwitserse Bondsstaat en het Koninkrijk Zweden een overeenkomst gesloten inzake de uitvoering van de artikelen 10 en 11 van het verdrag (hierna: „overeenkomst”). Deze overeenkomst regelt de door een particulier te volgen procedure voor de verkrijging van belastingvermindering overeenkomstig de in die artikelen gestelde voorwaarden voor belastingheffing, alsmede de behandeling van dergelijke verzoeken door de belastingautoriteiten van de verdragsluitende staten.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 A is aandeelhouder van de in Zwitserland gevestigde vennootschap X die voornemens is de aandelen uit te keren die zij houdt in een van haar dochterondernemingen. A heeft Skatterättsnämnden (commissie voor fiscale vraagstukken) verzocht om een prealabel advies over de vraag of een dergelijke uitkering van inkomstenbelasting is vrijgesteld. Volgens A heeft de vennootschap X een soortgelijke rechtsvorm als een Zweedse naamloze vennootschap en is voldaan aan de in de wet gestelde voorwaarden voor belastingvrijstelling, uitgezonderd die met betrekking tot de plaats waar de zetel van die vennootschap is gevestigd.

12 In haar op 19 februari 2003 meegedeeld prealabel advies heeft Skatterättsnämnden geantwoord dat ingevolge de bepalingen van het EG-Verdrag inzake het vrije verkeer van kapitaal de door X voorgenomen uitkering van aandelen van inkomstenbelasting moest worden vrijgesteld.

13 Volgens Skatterättsnämnden vloeit een dergelijk recht op vrijstelling niet voort uit de wet, aangezien het verdrag geen verplichting voor de Zwitserse Bondsstaat bevat om de noodzakelijke inlichtingen aan de Zweedse belastingadministratie te verstrekken. § 16 a van hoofdstuk 42 van de wet dient echter als een beperking van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 56 EG te worden beschouwd. Een dergelijke beperking is stellig ingegeven door het doel om belastingcontroles te vergemakkelijken in een context waarin richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (PB L 76, blz. 1; hierna: „richtlijn 77/799”), niet van toepassing is. Die beperking staat evenwel niet in verhouding tot dat doel. De overeenkomst lijkt namelijk tot op zekere hoogte de Zweedse belastingadministratie de mogelijkheid te bieden de voor de toepassing van de nationale belastingregeling vereiste inlichtingen in te winnen. Bovendien kan de belastingplichtige de gelegenheid worden geboden zelf aan te tonen dat aan alle in de wet gestelde voorwaarden is voldaan.

14 Skatteverket is tegen dit prealabel advies van Skatterättsnämnden opgekomen bij Regeringsrätten.

15 In dat kader wijst Skatteverket erop dat de bepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer niet duidelijk zijn met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen, in het bijzonder die derde landen welke zich verzetten tegen de uitwisseling van informatie ten behoeve van fiscale controles. Wanneer de mogelijkheid om inlichtingen te verkrijgen niet groot is, kan een beperking als die welke bij § 16 a is ingevoerd, gerechtvaardigd zijn om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

16 A stelt daarentegen dat de bepalingen in het protocol en de overeenkomst kunnen worden gelijkgesteld met een bepaling over de uitwisseling van informatie die in het verdrag zelf staat. § 16 a van hoofdstuk 42 van de wet is hoe dan ook aan te merken als een beperking van het vrije kapitaalverkeer die niet kan worden gerechtvaardigd. Het is immers niet noodzakelijk de Zwitserse

autoriteiten om inlichtingen te vragen, aangezien de belastingplichtige kan worden gelast aan te tonen dat hij voldoet aan alle voorwaarden om voor de in de wet bedoelde vrijstelling in aanmerking te komen.

17 Daarop heeft Regeringsrätten de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staan de bepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer tussen lidstaten en een derde land eraan in de weg dat in een situatie als [in het hoofdgeding] A wordt belast voor de door X uitgekeerde dividenden, op grond dat X niet is gevestigd in een staat binnen de EER of in een staat waarmee [het Koninkrijk] Zweden een belastingverdrag heeft gesloten dat een bepaling over de uitwisseling van informatie bevat?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de wettelijke regeling van een lidstaat krachtens welke de vrijstelling van inkomstenbelasting over dividenden die worden uitgekeerd in de vorm van aandelen in een dochteronderneming, enkel kan worden verleend indien de uitkerende vennootschap is gevestigd in een lidstaat van de EER of in een staat waarmee de lidstaat van belastingheffing een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in de uitwisseling van informatie.

19 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch deze verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (arresten van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 32; 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19, en 6 maart 2007, Meilicke e.a., C-292/04, Jurispr. blz. I-1835, punt 19).

20 In dit verband heeft artikel 56, lid 1, EG, dat op 1 januari 1994 in werking is getreden, het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen geliberaliseerd. Daartoe bepaalt het dat in het kader van het hoofdstuk van het Verdrag „Kapitaal en betalingsverkeer”, alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden zijn (arresten van 14 december 1995, Sanz de Lera e.a., C-163/94, C-165/94 en C-250/94, Jurispr. blz. I-4821, punt 19, en 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 37).

Rechtstreekse werking van artikel 56, lid 1, EG in de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen

21 Meteen al zij eraan herinnerd dat in artikel 56, lid 1, EG een duidelijk en onvoorwaardelijk verbod wordt geformuleerd, dat geen enkele uitvoeringsmaatregel vereist en particulieren rechten toekent waarop deze zich in rechte kunnen beroepen (zie in die zin arrest Sanz de Lera e.a., reeds aangehaald, punten 41 en 47).

22 De Duitse regering voert echter aan dat die bepaling in de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen enkel rechtstreekse werking heeft ten aanzien van beperkingen met betrekking tot niet in artikel 57, lid 1, EG bedoelde categorieën van kapitaalverkeer. Ten aanzien van de categorieën van kapitaalverkeer die in genoemd lid 1 worden bedoeld, kan de Raad van de Europese Unie namelijk krachtens lid 2 van dat artikel liberalisatiemaatregelen nemen, indien en voor zover deze de werking van de Economische en Monetaire Unie kunnen bevorderen. Hoewel het Hof in punt 46 van voormeld arrest Sanz de Lera e.a. heeft erkend dat de vaststelling van

maatregelen door de Raad geen noodzakelijke voorwaarde is voor de toepassing van het in artikel 56, lid 1, EG geformuleerde verbod, heeft het deze uitlegging begrensd tot niet onder artikel 57, lid 1, EG vallende beperkingen.

23 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 57, lid 1, EG het bepaalde in artikel 56 EG geen afbreuk doet aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van nationaal of gemeenschapsrecht inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten.

24 Ingevolge artikel 57, lid 2, eerste zin, EG kan de Raad, hoewel hij tracht de doelstelling van een niet aan beperkingen onderworpen vrij kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen zo veel mogelijk te bereiken, onverminderd het bepaalde in de overige hoofdstukken van het Verdrag, op voorstel van de Commissie van de Europese Gemeenschappen met gekwalificeerde meerderheid van stemmen maatregelen nemen betreffende het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten. De tweede zin van voornoemd lid 2 bepaalt dat voor maatregelen die in het gemeenschapsrecht een achteruitgang op het gebied van de liberalisatie van het kapitaalverkeer naar of uit derde landen vormen, eenparigheid van stemmen is vereist.

25 In punt 48 van voornoemd arrest *Sanz de Lera e.a.* heeft het Hof geoordeeld dat de bepalingen van artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG), junctis de artikelen 73 C en 73 D, lid 1, sub b, EG-Verdrag (thans respectievelijk artikelen 57 EG en 58, lid 1, sub b, EG), voor de nationale rechter kunnen worden ingeroepen en tot gevolg kunnen hebben dat de daarmee strijdige nationale bepalingen buiten toepassing worden gelaten.

26 Daarmee heeft het Hof de rechtstreekse werking erkend van artikel 56, lid 1, EG, zonder een onderscheid te maken tussen de categorieën van kapitaalverkeer die wel en die welke niet onder artikel 57, lid 1, EG vallen. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat de uitzondering van artikel 57, lid 1, EG niet eraan in de weg kan staan dat artikel 56, lid 1, EG particulieren rechten toekent waarop deze zich in rechte kunnen beroepen (arrest *Sanz de Lera e.a.*, reeds aangehaald, punt 47).

27 Hieruit volgt dat, wat betreft het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen, artikel 56, lid 1, EG, junctis de artikelen 57 EG en 58 EG, voor de nationale rechter kan worden ingeroepen en tot gevolg kan hebben dat de daarmee strijdige nationale bepalingen buiten toepassing worden gelaten, ongeacht om welke categorie van kapitaalverkeer het gaat.

Begrip beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen

28 In de eerste plaats moet worden geantwoord op de argumenten van Skatteverket en de Zweedse, de Duitse, de Franse en de Nederlandse regering, volgens welke het in artikel 56, lid 1, EG genoemde begrip beperking van het kapitaalverkeer in de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen niet op dezelfde manier kan worden uitgelegd als in de betrekkingen tussen lidstaten onderling.

29 De Duitse, de Franse en de Nederlandse regering beklemtonen dat, in tegenstelling tot de liberalisatie van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling, die tot doel heeft de interne markt tot stand te brengen, de uitbreiding van het beginsel van vrij kapitaalverkeer tot de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen verband houdt met de instelling van de Economische en Monetaire Unie. Al deze regeringen benadrukken dat de eerbiediging van het verbod van artikel 56, lid 1, EG in de betrekkingen met derde landen zou leiden tot een eenzijdige liberalisatie van de

zijde van de Europese Gemeenschap, zonder dat deze de garantie krijgt dat de betrokken derde landen zullen overgaan tot een gelijkwaardige liberalisatie en zonder dat er in de betrekkingen met deze landen maatregelen bestaan tot harmonisatie van de nationale bepalingen, met name inzake directe belastingen.

30 De Duitse en de Nederlandse regering betogen voorts dat wanneer het beginsel van vrij kapitaalverkeer in de betrekkingen met derde landen op dezelfde wijze zou worden uitgelegd als binnen de Gemeenschap, deze geen mogelijkheden meer zou hebben om met die landen over liberalisatie te onderhandelen, aangezien een dergelijke liberalisatie reeds automatisch en eenzijdig de communautaire markt voor die landen zou hebben geopend. Zij beklemtonen in dit verband dat de bepalingen inzake het vrij verkeer van kapitaal in de associatieovereenkomsten met derde landen meestal minder ver gaan dan artikel 56 EG, hetgeen geen zin zou hebben wanneer deze bepaling even streng zou worden toegepast in de betrekkingen met derde landen als in de communautaire betrekkingen.

31 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 74 tot en met 77 van zijn conclusie, dient, hoewel de liberalisatie van het kapitaalverkeer met derde landen stellig andere doelen kan nastreven dan de verwezenlijking van de interne markt, zoals met name het waarborgen van de geloofwaardigheid van de gemeenschappelijke eenheidsmunt op de wereldwijde financiële markten en het handhaven in de lidstaten van financiële centra van mondiale betekenis, te worden geconstateerd dat de lidstaten bij de uitbreiding van het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal door artikel 56, lid 1, EG tot het kapitaalverkeer tussen derde landen en lidstaten, ervoor hebben gekozen dit beginsel in hetzelfde artikel en in identieke bewoordingen te verankeren voor het kapitaalverkeer binnen de Gemeenschap en voor het kapitaalverkeer dat betrekkingen met derde landen betreft.

32 Bovendien volgt, zoals de advocaat-generaal eveneens heeft opgemerkt in de punten 78 tot en met 83 van zijn conclusie, uit het geheel van de in het Verdrag, in het hoofdstuk over kapitaal en betalingsverkeer, opgenomen bepalingen dat de lidstaten, teneinde rekening te houden met het feit dat het doel en de juridische context van de liberalisatie van het kapitaalverkeer verschillen al naargelang het gaat om de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen of om het vrij verkeer van kapitaal tussen lidstaten onderling, het nodig hebben gevonden vrijwaringsclausules en uitzonderingen op te nemen die specifiek van toepassing zijn op het kapitaalverkeer naar of uit derde landen.

33 Behalve de uitzondering die in artikel 57, lid 1, EG is voorzien voor bepaalde beperkingen van het kapitaalverkeer naar of uit derde landen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van nationaal of gemeenschapsrecht, kan de Raad op grond van artikel 59 EG namelijk, in uitzonderlijke omstandigheden waarin dit kapitaalverkeer ernstige moeilijkheden veroorzaakt of dreigt te veroorzaken voor de werking van de Economische en Monetaire Unie, vrijwaringsmaatregelen nemen. Artikel 60, lid 1, EG machtigt de Raad bovendien om ten aanzien van derde landen de nodige urgente maatregelen te nemen, indien in gevallen als bedoeld in artikel 301 EG een optreden van de Gemeenschap nodig wordt geacht. Ten slotte voorziet artikel 60, lid 2, EG in de mogelijkheid voor een lidstaat om, zolang de Raad de hem bij lid 1 van dit artikel verleende bevoegdheid niet heeft uitgeoefend, om ernstige politieke redenen in spoedeisende gevallen eenzijdige maatregelen tegen een derde land te nemen met betrekking tot met name het kapitaalverkeer.

34 Dienaangaande zij opgemerkt dat, anders dan de Duitse regering aanvoert, uit de voorwaarden die gelden voor de door artikel 57, lid 2, EG aan de Raad toegekende bevoegdheid om maatregelen te nemen met betrekking tot de in die bepaling opgesomde categorieën van kapitaalverkeer naar of uit derde landen, niet kan worden afgeleid dat deze categorieën buiten de

werkingssfeer van het in artikel 56, lid 1, EG neergelegde verbod vallen. Lid 2 van artikel 57 EG dient namelijk te worden gelezen in samenhang met lid 1 van dit artikel en staat de Raad enkel toe maatregelen te nemen met betrekking tot voornoemde categorieën van kapitaalverkeer, zonder dat de nationale of communautaire beperkingen waarvan de handhaving uitdrukkelijk is voorzien in genoemd lid 1, aan hem kunnen worden tegengeworpen.

35 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 86 van zijn conclusie, komen de beperkingen die de lidstaten en de Gemeenschap krachtens artikel 57, lid 1, EG kunnen toepassen op het kapitaalverkeer naar of uit derde landen, niet alleen bovenop die waarin de artikelen 59 EG en 60 EG voorzien, maar ook bovenop die welke voortvloeien uit door de lidstaten overeenkomstig artikel 58, lid 1, sub a en b, EG genomen maatregelen of anderszins zijn gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

36 Bovendien volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de mate waarin de lidstaten aldus bevoegd zijn om bepaalde beperkende maatregelen toe te passen met betrekking tot het kapitaalverkeer, niet kan worden bepaald zonder rekening te houden met de omstandigheid, waarop is gewezen door verschillende regeringen die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, dat het kapitaalverkeer naar of uit derde landen plaatsvindt in een andere juridische context dan het kapitaalverkeer binnen de Gemeenschap.

37 Vanwege de mate van juridische integratie van de lidstaten van de Europese Unie, en met name het bestaan van communautaire wetgeving die strekt tot samenwerking tussen nationale belastingdiensten, zoals richtlijn 77/799, is de belastingheffing door een lidstaat over economische activiteiten met grensoverschrijdende aspecten binnen de Gemeenschap dus niet altijd vergelijkbaar met de belastingheffing over economische activiteiten die zich afspelen tussen lidstaten en derde landen (arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 170). Volgens het Hof kan evenmin worden uitgesloten dat een lidstaat in staat zou zijn aan te tonen dat een beperking van het kapitaalverkeer naar of uit derde landen om een bepaalde reden gerechtvaardigd is, in omstandigheden waarin die reden geen geldige rechtvaardiging zou opleveren voor een beperking van het kapitaalverkeer tussen lidstaten (arrest *Test Claimants in the FII Group Litigation*, reeds aangehaald, punt 171).

38 Om die redenen kan het door de Duitse en de Nederlandse regering aangevoerde argument niet doorslaggevend worden geacht dat wanneer het begrip beperkingen van het kapitaalverkeer in de betrekkingen tussen lidstaten en derde landen op dezelfde manier wordt uitgelegd als in de betrekkingen tussen lidstaten onderling, de Gemeenschap eenzijdig de communautaire markt zou openstellen voor derde landen, zonder de mogelijkheden tot onderhandeling te behouden die nodig zijn om een dergelijke liberalisatie van de zijde van deze landen te verkrijgen.

39 Nu het begrip beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen aldus is verduidelijkt, moet in de tweede plaats worden onderzocht of een regeling als in het hoofdgeding aan de orde als een dergelijke beperking moet worden aangemerkt en of zij, in voorkomend geval, objectief kan worden gerechtvaardigd op basis van de verdragsbepalingen of door dwingende redenen van algemeen belang.

Bestaan van een beperking van het kapitaalverkeer

40 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de maatregelen die ingevolge artikel 56, lid 1, EG verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van bedoelde lidstaat kunnen ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (zie arrest *Van Hiltten-van der Heijden*, reeds aangehaald, punt 44, en arrest van 25 januari 2007, *Festersen*,

41 In casu kent § 16 a van hoofdstuk 42 van de wet aan in Zweden woonachtige belastingplichtigen een belastingvrijstelling toe voor dividenden die door een in Zweden of een andere lidstaat van de EER gevestigde naamloze vennootschap in de vorm van aandelen in een dochteronderneming worden uitgekeerd, maar verleent hij hun deze vrijstelling niet wanneer een dergelijke uitkering wordt gedaan door een vennootschap die is gevestigd in een derde land dat geen lid is van de EER, behalve wanneer dit land met het Koninkrijk Zweden een verdrag heeft gesloten dat voorziet in de uitwisseling van informatie.

42 Een dergelijke wettelijke regeling leidt ertoe dat in Zweden wonende belastingplichtigen worden ontmoedigd hun kapitaal te beleggen in vennootschappen die buiten de EER zijn gevestigd. Aangezien de dividenden die zij uitkeren aan Zweedse ingezetenen fiscaal minder gunstig worden behandeld dan die welke worden uitgekeerd door een vennootschap die is gevestigd in een lidstaat van de EER, zijn de aandelen van deze vennootschappen voor in Zweden woonachtige investeerders immers minder aantrekkelijk dan de aandelen van vennootschappen die in een EER-staat zijn gevestigd (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Verkooijen, punten 34 en 35, en Manninen, punten 22 en 23, alsmede, wat betreft het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen, reeds aangehaald arrest *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punt 166).

43 Een regeling als aan de orde in het hoofdgeding bevat dus een beperking van het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen die in beginsel door artikel 56, lid 1, EG is verboden.

44 Alvorens te onderzoeken of, zoals Skatteverket en de regeringen die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend betogen, voornoemde beperking kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, dient te worden geantwoord op het door de Italiaanse regering aangevoerde argument dat deze beperking onder de uitzondering van artikel 57, lid 1, EG valt.

Toepassing van de uitzondering van artikel 57, lid 1, EG

45 Zoals in punt 23 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, doet volgens artikel 57, lid 1, EG het bepaalde in artikel 56 EG geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van nationaal of gemeenschapsrecht inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen – met inbegrip van investeringen in onroerende goederen –, vestiging, het verrichten van financiële diensten of de toelating van waardepapieren tot de kapitaalmarkten.

46 Een beperking van het kapitaalverkeer die bestaat in de minder gunstige fiscale behandeling van dividenden van buitenlandse herkomst, valt onder het begrip „directe investeringen” in de zin van artikel 57, lid 1, EG, voor zover zij betrekking heeft op alle investeringen welke door natuurlijke of rechtspersonen worden verricht en welke gericht zijn op de vestiging of de handhaving van duurzame en directe betrekkingen tussen de kapitaalverschaffer en de onderneming waarvoor de desbetreffende middelen bestemd zijn met het oog op de uitoefening van een economische activiteit (zie in die zin arrest *Test Claimants in the FII Group Litigation*, reeds aangehaald, punten 179-181; arresten van 24 mei 2007, *Holböck*, C-157/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 33 en 34, en 23 oktober 2007, *Commissie/Duitsland*, C-112/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 18).

47 Aangezien in de verwijzingsbeslissing niet wordt uitgesloten dat de dividenden die vennootschap X voornemens is uit te keren aan A, verband houden met dergelijke investeringen,

moet worden onderzocht of een regeling als aan de orde in het hoofdgeding als op 31 december 1993 bestaande beperking kan vallen onder de uitzondering van artikel 57, lid 1, EG.

48 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 110 tot en met 112 van zijn conclusie, veronderstelt het begrip op 31 december 1993 bestaande beperking dat het juridische raamwerk waarin de betrokken beperking is opgenomen, sinds die datum ononderbroken deel heeft uitgemaakt van de rechtsorde van de betrokken lidstaat. Zou dit anders zijn, dan zou een lidstaat immers op enig tijdstip opnieuw beperkingen van het kapitaalverkeer naar of uit derde landen kunnen invoeren die op 31 december 1993 in de nationale rechtorde bestonden, doch niet zijn gehandhaafd.

49 Het Hof heeft in dezelfde zin geoordeeld toen het werd gevraagd zich uit te spreken over de toepasselijkheid van de uitzondering van artikel 57, lid 1, EG op op 31 december 1993 in de rechtsorde van een lidstaat bestaande beperkingen van het kapitaalverkeer. Hoewel het Hof heeft aanvaard dat een nationale maatregel die na die datum is vastgesteld, niet om die reden alleen automatisch van de in voornoemd lid 1 bedoelde uitzonderingsregeling is uitgesloten, heeft het deze mogelijkheid namelijk aldus begrepen dat deze mede bepalingen omvat die op de voornaamste punten identiek zijn aan een vroegere wettelijke regeling of die alleen een belemmering voor de uitoefening van de communautaire rechten en vrijheden in de vroegere wettelijke regeling verminderen of opheffen, onder uitsluiting van bepalingen die op een andere hoofdgedachte berusten dan het vroegere recht en nieuwe procedures invoeren (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punt 192, en *Holböck*, punt 41). Daarmee heeft het Hof niet willen doelen op bepalingen die, hoewel zij op de voornaamste punten identiek zijn aan een op 31 december 1993 bestaande wettelijke regeling, opnieuw een belemmering van het vrij verkeer van kapitaal hebben ingevoerd die na intrekking van de vroegere wettelijke regeling niet meer bestond.

50 In casu moet worden vastgesteld dat § 16 van hoofdstuk 42 van de wet op de datum van inwerkingtreding ervan in 1992 reeds die dividenden van de vrijstelling voor in de vorm van aandelen in een dochteronderneming uitgekeerde dividenden uitsloot welke werden uitgekeerd door vennootschappen die waren gevestigd in derde landen die geen verdrag met het Koninkrijk Zweden hadden gesloten dat voorzag in de uitwisseling van informatie. Blijkens de verwijzingsbeslissing gold deze vrijstelling op die datum namelijk enkel voor dividenden die werden uitgekeerd door in Zweden gevestigde vennootschappen.

51 Het is juist dat de bepalingen inzake de vrijstelling vanaf 1994 zijn ingetrokken, vervolgens vanaf 1995 opnieuw zijn ingevoerd en in 2001 zijn uitgebreid tot dividenden die worden uitgekeerd door vennootschappen die zijn gevestigd in een lidstaat van de EER of in een andere staat waarmee het Koninkrijk Zweden een verdrag heeft gesloten dat voorziet in de uitwisseling van informatie. Dit neemt echter niet weg dat, zoals de Italiaanse regering betoogt, dividenden die worden uitgekeerd door vennootschappen gevestigd in een derde land dat geen lid is van de EER en dat niet een dergelijk verdrag met het Koninkrijk Zweden heeft gesloten, steeds, althans vanaf 1992, uitgesloten zijn geweest van deze vrijstelling.

52 In deze omstandigheden moet de sinds 1992 geldende uitsluiting van de bij de wet voorziene vrijstelling voor dividenden die worden uitgekeerd door een vennootschap die is gevestigd in een derde land dat geen lid is van de EER en dat geen verdrag met het Koninkrijk Zweden heeft gesloten dat voorziet in de uitwisseling van informatie, worden aangemerkt als een op 31 december 1993 bestaande beperking in de zin van artikel 57, lid 1, EG, althans wanneer deze dividenden verband houden met directe investeringen in de uitkerende vennootschap, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat.

53 Aangezien uit de verwijzingsbeslissing niet blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde

zijnde dividenden verband houden met directe investeringen, moet worden onderzocht of een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding aan de orde kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

Rechtvaardiging ontleend aan de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen

54 Volgens Skatteverket alsmede de Zweedse, de Deense, de Duitse, de Spaanse, de Franse, de Italiaanse en de Nederlandse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk wordt de weigering om de in § 16 van hoofdstuk 42 van de wet voorziene vrijstelling te verlenen wanneer de dividenden worden uitgekeerd door een vennootschap die is gevestigd in een derde land dat geen belastingverdrag met het Koninkrijk Zweden heeft gesloten dat in de uitwisseling van informatie voorziet, gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen. De Zweedse belastingadministratie kan namelijk ten aanzien van een derde land geen beroep doen op de bij richtlijn 77/799 voorziene wederzijdse bijstand tussen de bevoegde autoriteiten. Bovendien bevat noch het verdrag, noch het protocol een bepaling over informatie-uitwisseling die vergelijkbaar is met die van artikel 26 van het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO). Zelfs indien de belastingplichtige beschikt over alle informatie die noodzakelijk is om aan te tonen dat de door § 16 vereiste voorwaarden zijn vervuld, dan nog is het aan de belastingadministratie om de waarde van het overgelegde bewijs te verifiëren, hetgeen onmogelijk is wanneer zij geen medewerking kan verkrijgen van de bevoegde autoriteiten van de staat waar de uitkerende vennootschap is gevestigd.

55 Volgens artikel 58, lid 1, sub b, EG doet het bepaalde in artikel 56 EG niets af aan het recht van de lidstaten om alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied. Hiermee heeft het Hof erkend dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen een dwingende reden van algemeen belang vormt, die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden van verkeer kan rechtvaardigen (arresten van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer, C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 31; 15 juli 2004, Lenz, C-315/02, Jurispr. blz. I-7063, punten 27 en 45, en 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 47).

56 Een beperkende maatregel kan slechts gerechtvaardigd zijn, indien zij in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, dat wil zeggen zij moet geschikt zijn om het ermee nagestreefde doel te bereiken en mag niet verder gaan dan ter bereiking van dit doel nodig is (zie met name arrest van 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 28).

57 Volgens A en de Commissie is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling onevenredig met het nagestreefde doel, aangezien de Zweedse belastingautoriteiten van de belastingplichtige kunnen verlangen dat hij het bewijs levert dat aan de voorwaarden voor de in die wettelijke regeling neergelegde vrijstelling is voldaan. Wanneer een dergelijke vrijstelling betrekking heeft op dividenden die worden uitgekeerd door een aan de beurs genoteerde vennootschap, kan bepaalde informatie ook worden verkregen door raadpleging van de gegevens die deze vennootschap wettelijk verplicht is bekend te maken.

58 Zoals A en de Commissie opmerken, heeft het Hof met betrekking tot een nationale regeling die de uitoefening van een van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden van verkeer beperkt, geoordeeld dat een lidstaat zich ter rechtvaardiging van de weigering van een fiscaal voordeel niet kan beroepen op het feit dat niet om samenwerking met een andere lidstaat kan worden verzocht voor het instellen van een onderzoek of het inwinnen van inlichtingen. Zelfs indien het controleren van de door de belastingplichtige verstrekte informatie moeilijk blijkt, met name vanwege de in

artikel 8 van richtlijn 77/799 neergelegde beperkingen van de informatie-uitwisseling, belet immers niets de betrokken belastingautoriteiten, van de belastingplichtige de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten voor de correcte vaststelling van de betrokken belastingen, en in voorkomend geval de gevraagde vrijstelling te weigeren wanneer deze bewijzen niet worden geleverd (zie in die zin arresten van 28 januari 1992, Bachmann, C?204/90, Jurispr. blz. I?249, punt 20; 30 januari 2007, Commissie/Denemarken, C?150/04, Jurispr. blz. I?1163, punt 54, en 11 oktober 2007, ELISA, C?451/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 94 en 95).

59 In deze context heeft het Hof vastgesteld dat niet op voorhand kan worden uitgesloten dat de belastingplichtige in staat is relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren of hij niet probeert de betaling van de belastingen te vermijden of te omzeilen (zie in die zin arresten van 8 juli 1999, Baxter e.a., C?254/97, Jurispr. blz. I?4809, punten 19 en 20, en 10 maart 2005, Laboratoires Fournier, C?39/04, Jurispr. blz. I?2057, punt 25, en arrest ELISA, reeds aangehaald, punt 96).

60 Deze rechtspraak, die betrekking heeft op beperkingen van de uitoefening van de vrijheden van verkeer binnen de Gemeenschap, kan evenwel niet integraal worden getransponeerd naar het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen, aangezien dat kapitaalverkeer in een andere juridische context valt dan de zaken die hebben geleid tot de in de twee voorgaande punten genoemde arresten.

61 Ten eerste spelen de betrekkingen tussen de lidstaten zich namelijk af in een gemeenschappelijk juridisch kader, dat wordt gekenmerkt door het bestaan van een communautaire regeling, zoals richtlijn 77/799, waarin wederkerige verplichtingen tot wederzijdse bijstand zijn neergelegd. Ook al is de verplichting tot bijstand op de gebieden die onder deze richtlijn vallen niet onbegrensd, dit neemt niet weg dat genoemde richtlijn een kader vastlegt voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten, dat niet bestaat tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde land wanneer dit geen enkele verbintenis tot wederzijdse bijstand is aangegaan.

62 Ten tweede bieden, zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 141 tot en met 143 van zijn conclusie, wat betreft de bewijsstukken die de belastingplichtige kan verstrekken teneinde de belastingautoriteiten in staat te stellen te controleren of de in de nationale wettelijke regeling voorgeschreven voorwaarden zijn vervuld, de communautaire harmonisatiemaatregelen die in de lidstaten gelden ter zake van de boekhouding van vennootschappen de belastingplichtige de mogelijkheid om betrouwbare en controleerbare gegevens te verstrekken aangaande de structuur of de activiteiten van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap, terwijl een dergelijke mogelijkheid voor de belastingplichtige niet is gegarandeerd wanneer het gaat om een vennootschap die is gevestigd in een derde land dat niet verplicht is deze communautaire maatregelen toe te passen.

63 Hieruit volgt dat wanneer de regeling van een lidstaat de toekenning van een fiscaal voordeel afhankelijk stelt van de vervulling van voorwaarden waarvan de naleving enkel kan worden gecontroleerd middels het verkrijgen van inlichtingen van de bevoegde autoriteiten van een derde land, deze lidstaat in beginsel dit voordeel mag weigeren, wanneer, met name vanwege het ontbreken van een verdragsverplichting voor dit derde land om informatie te verstrekken, het onmogelijk blijkt om deze inlichtingen van dit land te verkrijgen.

64 In het hoofdgeding betogen Skatteverket en de Zweedse regering dat de Zweedse belastingadministratie niet kan controleren of is voldaan aan de eerste, de derde, de vierde en de zesde in § 16 van hoofdstuk 42 van de wet genoemde voorwaarde, te weten dat de uitkering moet worden gedaan in verhouding tot het aantal aandelen dat wordt gehouden in de

moederverennootschap, dat alle aandelen van laatstgenoemde in de dochterverennootschap moeten zijn uitgedeeld, dat de aandelen in de dochterverennootschap na de uitdeling niet in handen mogen zijn van een onderneming die tot hetzelfde concern behoort als de moederverennootschap en dat de economische activiteit van de dochterverennootschap of van de door deze dochterverennootschap gecontroleerde verennootschappen in hoofdzaak moet bestaan in de uitoefening van een bedrijf.

65 Deze vraag staat ter beoordeling van de verwijzende rechter.

66 Dit geldt ook voor de vraag of het protocol of de overeenkomst de Zweedse belastingadministratie in staat stelt de inlichtingen te verkrijgen die zij nodig heeft om voornoemde § 16 uit te voeren. Hoewel Skatterättsnämnden van oordeel was dat op grond van de overeenkomst de nodige inlichtingen kunnen worden verkregen, blijkt namelijk uit de stukken en uit de door de Zweedse regering op verzoek van het Hof verstrekte toelichtingen dat van de Zwitserse autoriteiten enkel die inlichtingen kunnen worden verkregen die nodig zijn voor een juiste toepassing van het verdrag.

67 Gelet op een en ander, dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 56 EG en 58 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen de wettelijke regeling van een lidstaat krachtens welke de vrijstelling van inkomstenbelasting over dividenden die worden uitgekeerd in de vorm van aandelen in een dochterverennootschap, enkel kan worden verleend indien de uitkerende verennootschap is gevestigd in een lidstaat van de EER of in een staat waarmee de lidstaat van belastingheffing een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in de uitwisseling van informatie, wanneer voor deze vrijstelling voorwaarden gelden waarvan de naleving door de bevoegde autoriteiten van deze lidstaat enkel kan worden gecontroleerd middels het verkrijgen van inlichtingen van de staat van vestiging van de uitkerende verennootschap.

Kosten

68 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 56 EG en 58 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen de wettelijke regeling van een lidstaat krachtens welke de vrijstelling van inkomstenbelasting over dividenden die worden uitgekeerd in de vorm van aandelen in een dochteronderneming, enkel kan worden verleend indien de uitkerende verennootschap is gevestigd in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte of in een staat waarmee de lidstaat van belastingheffing een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in de uitwisseling van informatie, wanneer voor deze vrijstelling voorwaarden gelden waarvan de naleving door de bevoegde autoriteiten van deze lidstaat enkel kan worden gecontroleerd middels het verkrijgen van inlichtingen van de staat van vestiging van de uitkerende verennootschap.

ondertekeningen

* Procestaal: Zweeds.