

62000J0436

Domstolens dom (femte avdelningen) den 21 november 2002. - X och Y mot Riksskatteverket. - Begäran om förhandsavgörande: Regeringsrätten - Sverige. - Etableringsrätten - Fri rörlighet för kapital - Inkomstskatt - Skatteförmåner vid överlåtelse till underpris av aktier till bolag i vilka överlåtaren äger andel. - Mål C-436/00.

Rättsfallssamling 2002 s. I-10829

Sammanfattning

Parter

Domsål

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1. Fri rörlighet för personer - Etableringsfrihet - Skattelagstiftning - Inkomstbeskattning - Skatteförmåner avseende överlåtelser till underpris av aktier till bolag i vilka överlåtaren äger andel - Kan inte utgå för överlåtelser till ett bolag med säte i en annan medlemsstat i vilket bolag överlåtaren äger en andel som ger honom inflytande över detta bolags beslut eller till ett dotterbolag till detta bolag med säte i den berörda medlemsstaten - Otillåtet - Motivering - Saknas

(Artikel 43 EG och 48 EG)

2. Fri rörlighet för kapital - Inskränkningar - Skatteförmåner avseende överlåtelser till underpris till bolag i vilka överlåtaren äger andel - Kan inte utgå för överlåtelser till ett bolag med säte i en annan medlemsstat i vilket bolag överlåtaren äger en andel som inte ger honom inflytande över detta bolags beslut - Otillåtet - Motivering - Saknas

(Artikel 56 EG och 58 EG)

Sammanfattning

1. Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för nationell lagstiftning, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel - dock under förutsättning att denna andel är sådan att han därigenom får ett obestriddigt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet - eller till ett bolag i den berörda medlemsstaten som är dotterbolag till en sådan utländsk juridisk person.

Att neka överlåtaren den ifrågavarande skatteförmånen av den anledningen att det förvärvande bolag i vilket han äger andel har sitt säte i en annan medlemsstat riskerar även att avskräcka denne från att utöva den rätt han enligt artikel 43 EG har att genom ett bolag bedriva sin verksamhet i denna andra medlemsstat, och att beröva honom denna förmån av den anledningen att det förvärvande bolagets moderbolags säte ligger i en annan medlemsstat skulle innebära att artikel 43 EG blev innehållslös.

Nödvändigheten av att säkerställa kongruensen inom skattesystemet, kampen mot skatteflykt och skattekontrollens effektivitet kan inte motivera en sådan inskränkning av etableringsfriheten.

(se punkterna 36, 38, 48, 65 och 75 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel som inte är sådan att han därigenom får ett obestriddigt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet.

En sådan lagstiftning kan nämligen avskräcka dem som är skattskyldiga till skatt på det övervärde som har uppstått i denna stat från att till underpris överlåta aktier till förvärvande bolag med hemvist i andra medlemsstater i vilka bolag överlåtaren direkt eller indirekt äger andel och utgör följaktligen en sådan inskränkning av dessa skattskyldigas fria rörlighet för kapital, i den mening som avses i artikel 56 EG, som inte är motiverad enligt artikel 58 EG med hänvisning till nödvändigheten att säkerställa kongruensen inom skattesystemet, kampen mot skatteflykt och en effektiv skattekontroll.

(se punkterna 70, 72 och 75 samt punkt 2 i domslutet)

Parter

I mål C-436/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Regeringsrätten (Sverige), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

X,

Y

och

Riksskatteverket,

angående tolkningen av artiklarna 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG och 58 EG,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet samt domarna C.W.A. Timmermans (referent), D.A.O. Edward, P. Jann och A. Rosas,

generaladvokat: J. Mischo,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- X och Y, genom P. Nordquist, advokat,

- Riksskatteverket, genom T. Wallén, skattejurist,

- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och J. Enegren, båda i egenskap av ombud,

- Eftas övervakningsmyndighet, genom P.A. Bjørgan, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 20 mars 2002 av: X och Y, företrädna av P. Nordquist, Sveriges regering, företrädd av A. Kruse, i egenskap av ombud, kommissionen, företrädd av R. Lyal och J. Enegren, och Eftas övervakningsmyndighet, företrädd av P.A. Bjørgan,

och efter att den 6 juni 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Regeringsrätten har, genom beslut av den 1 november 2000 som inkom till domstolen den 27 november samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artiklarna 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG och 58 EG.

2 Frågan har uppkommit i samband med att X och Y, två svenska medborgare, har överklagat ett av Skatterättsnämnden utfärdat förhandsbesked, enligt vilket X och Y, när de till underpris överlåter aktier i bolag, inte kan beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier på grund av en nationell bestämmelse, enligt vilken sådant uppskov inte skall beviljas när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel eller till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 I 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i ändrad lydelse (nedan kallad SIL) första, andra, tredje och åttonde styckena stadgas följande:

"En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning till ett svenskt aktiebolag i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller - i annat fall än som anges i tredje stycket andra meningen - indirekt äger aktie skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot ersättning som understiger såväl marknadsvärdet av tillgången som omkostnadsbeloppet. Understiger marknadsvärdet omkostnadsbeloppet, skall tillgången i de fall som nu nämnts anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Har ersättning inte utgått, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i bolaget ökas med ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet för tillgången eller, i fall som avses i första stycket tredje meningen, marknadsvärdet. Har ersättning utgått, skall omkostnadsbeloppet ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet respektive marknadsvärdet och ersättningen.

En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet av tillgången till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Detsamma gäller vid överlåtelse till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

...

En tillgång som enligt första eller tredje stycket skall anses ha avyttrats för en viss ersättning skall vid tillämpning av ... denna lag anses ha anskaffats för samma ersättning av förvärvaren."

4 Enligt den hänskjutande domstolen tillkom dessa bestämmelser år 1998 och år 1999 i syfte att genom en närmare reglering klargöra hur tillskott (det vill säga överlåtelse utan ersättning eller till underpris) till företag av bland annat aktier skulle behandlas i beskattningshänseende.

5 Enligt den hänskjutande domstolen innebär de ovannämnda bestämmelserna sammanfattningsvis att skillnaden mellan de överlåtna aktiernas verkliga värde vid överlåtelsen (marknadsvärdet) och det pris till vilket överlåtaren har förvärvat de nämnda aktierna (anskaffningsvärdet) utgör beskattningsunderlag om överlåtelsen till underpris sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel eller till ett svenskt företag där sådan person direkt eller indirekt äger andel. Sker överlåtelsen till underpris däremot till ett svenskt företag utan utländska ägarintressen sker dock ingen omedelbar beskattning. Övervärdet, som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och anskaffningsvärdet för de aktier som överlåts till underpris, kommer i det fallet typiskt sett att bli föremål för beskattning när överlåtaren avyttrar sina aktier i det företag till vilket andelen överlåts. I princip erhålls således uppskov med beskattningen av övervärdet till dess att en slutlig avyttring av överlåtarens aktier i det förvärvande bolaget sker.

6 Den hänskjutande domstolen har vidare noterat att skillnaden i beskattningshänseende mellan tillskott som lämnas till företag som är skattskyldiga i Sverige och tillskott som lämnas till sådana företag som inte är det i förarbetena till SIL motiverades med de risker som förelåg för att skatteunderlag undandrogs svensk beskattning. Detta kunde ske till exempel genom att en ägare till ett aktiebolag inför en förestående flyttning utomlands till underpris överlät sina aktier i bolaget till ett utländskt företag som han också äger. Ursprungligen omfattade regleringen i 3 § 1 h mom. SIL tredje stycket endast överlåtelser till utländsk juridisk person. Det ansågs emellertid vid det

fortsatta lagstiftningsarbetet att en form av skatteundandragande kunde ske även genom att ägaren överlät sina aktier i ett bolag till ett svenskt företag som är dotterföretag till det utländska företaget som han äger. Reglerna ändrades därför så att de kom att omfatta överlåtelse såväl till utländska juridiska personer i vilka överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel som till svensk juridisk person i vilken en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

7 Den hänskjutande domstolen har påpekat att från och med taxeringsåret 2002 (2001 års inkomster) skall inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas i stället för SIL. I den lagen finns bestämmelser med samma innehåll som de i målet aktuella bestämmelserna i SIL.

Det bilaterala dubbelbeskattningsavtalet mellan Konungariket Belgien och Konungariket Sverige

8 Artikel 13.4 i avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Belgien för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (SFS 1991:606), som ingicks den 5 februari 1991 och trädde i kraft den 24 februari 1993 (nedan kallat det belgisk-svenska avtalet) har följande lydelse:

"Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan ... beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist."

9 Denna bestämmelse i det belgisk-svenska avtalet är identisk med artikel 13.4 i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utvecklings (OECD) modellavtal (modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor, 1977, i dess lydelse av den 29 april 2000).

10 Vidare anges följande i artikel 13.5 i det belgisk-svenska avtalet:

"Utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 får vinst, som fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av aktier i ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i denna andra stat om den fysiska personen är medborgare i denna andra stat och har haft hemvist där vid något tillfälle under en femårsperiod omedelbart före dagen för aktieöverlåtelsen ..."

11 I artiklarna 26 och 27 i det belgisk-svenska avtalet återfinns slutligen regler om utbyte av upplysningar respektive om bistånd med indrivning.

Twisten vid den nationella domstolen

12 De fysiska personerna X och Y, som är svenska medborgare med hemvist i Sverige, ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden angående tillämpningen av bestämmelserna om överlåtelse av aktier i 3 § 1 h mom. SIL.

13 Det svenska systemet med förhandsbesked i skattefrågor syftar till att ge den enskilde bindande besked om hur en viss fråga som är av vikt för denne skall bedömas vid beskattningen. Enligt svensk rätt gäller i princip sekretess i ärenden om förhandsbesked.

14 I förevarande mål avser förhandsbeskedet beskattningskonsekvenserna av X och Y:s tilltänkta överlåtelse till ett pris motsvarande anskaffningsvärdet av deras aktier i X AB, ett svenskt bolag, till Z AB, likaledes ett svenskt bolag, som i sin tur är dotterbolag till Y SA, ett belgiskt bolag. Inför en omstrukturering av koncernen har X och Y nämligen befunnit det vara ändamålsenligt att överföra viss verksamhet till Y SA.

15 X AB är moderbolag i en koncern och ägs för närvarande till lika delar av X, Y och ett maltesiskt företag. I sistnämnda företag har X och Y inga ägarintressen. Y SA är också ett moderbolag som ägs av de nuvarande ägarna till X AB.

16 X och Y frågade i ansökan om förhandsbesked Skatterättsnämnden bland annat huruvida den skillnad i fråga om beskattningskonsekvenser som kunde uppkomma beroende på om överlåtelsen av aktier till underpris skedde till ett svenskt företag utan utländskt ägande (3 § 1 h mom. SIL första stycket) eller till ett svenskt företag med sådant ägande (3 § 1 h mom. SIL tredje stycket andra meningen) kunde upprätthållas mot bakgrund av dels bestämmelser i det belgisk-svenska avtalet, dels bestämmelserna i EG-fördraget rörande etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

17 I förhandsbesked meddelat den 27 september 1999 fann Skatterättsnämnden att överlåtelsen av aktierna i X AB om den ägde rum skulle behandlas som om överlåtelsen hade skett mot ersättning motsvarande marknadsvärdet. X och Y skulle således beskattas för en vinst motsvarande skillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och omkostnadsbelopp.

18 Skatterättsnämnden fann vidare att etableringsfriheten inte var i fråga samt, beträffande fri rörlighet för kapital, att det i artikel 58.1 a EG angivna undantaget var tillämpligt.

19 X och Y överklagade beslutet till Regeringsrätten och yrkade bland annat att Regeringsrätten skulle förklara att överlåtelsen skall beskattas med utgångspunkt i det tilltänkta överlåtelsepriset.

20 I Regeringsrätten anförde X och Y i huvudsak att den oförmånligare skattemässiga behandlingen av överlåtelser till underpris av aktier till svenska bolag i vilka överlåtaren äger andel genom en utländsk juridisk person utgör ett klart hinder för såväl den fria rörligheten för kapital, som föreskrivs i artikel 56 EG, som för etableringsfriheten, som föreskrivs i artikel 43 EG.

21 Enligt X och Y kan detta hinder inte motiveras med stöd av artikel 58.1 EG, bland annat med hänsyn till domstolens rättspraxis, och strider i vart fall mot artikel 58.3 EG. Detta hinder kan enligt X och Y:s uppfattning inte heller motiveras på grund av upprätthållande av skatteneutralitet eller förhindrande av skatteflykt eller dylikt.

22 Detta hinder kan inte heller motiveras med stöd av artikel 46 EG, eftersom överväganden av ekonomisk art, såsom risk för skatteflykt eller ett framtida lägre skatteuttag, enligt domstolens rättspraxis inte kan läggas till grund för diskriminerande inskränkningar.

23 X och Y anförde slutligen att de ifrågavarande nationella bestämmelserna inte är förenliga med artiklarna 43 EG och 56 EG, eftersom de inte står i proportion till sitt syfte, då detta syfte - att undvika att Sverige till andra länder förlorar beskattningsrätten till övervärdet på aktier som överlåts till underpris - skulle kunna uppnås genom en betydligt mindre ingripande åtgärd, till exempel genom att beskattningsplikt på övervärdet uppstår då den skattskyldige flyttar utomlands.

24 I Regeringsrätten anförde Riksskatteverket i huvudsak att artikel 43 EG inte är tillämplig i nu aktuellt fall och att även om denna bestämmelse befanns vara tillämplig och 3 § 1 h mom. SIL ansågs vara diskriminerande, är sådan diskriminering motiverad med hänsyn till tvingande hänsyn av allmänintresse, som godtagits av domstolen, såsom skattekontrollens effektivitet och kongruensen inom skattesystemet. Vidare kan en nationell bestämmelse som kan rättfärdigas enligt fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital enligt artikel 43 andra stycket EG inte förklaras vara oberättigad enligt artikel 43 EG.

25 Därutöver anförde Riksskatteverket att skatteförmånen utgjorde det enda skälet till att försäljningen skedde till ett för ändamålet bildat svenskt bolag i stället för till ett belgiskt bolag och att det dessutom finns starka skatteflyktsskäl. I detta hänseende gjorde Riksskatteverket gällande

att en medlemsstat enligt domstolens rättspraxis får vidta åtgärder för att hindra att vissa medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som ges i fördraget och att medborgarna inte har rätt att åberopa gemenskapsbestämmelserna när det är fråga om missbruk eller bedrägeri.

Tolkningsfrågan

26 Regeringsrätten, som fann att en tolkning av gemenskapsrätten måste göras för att den skulle kunna avgöra det aktuella målet, ställde följande tolkningsfråga till domstolen:

"Utgör artiklarna 43, 46, 48, 56 och 58 EG i en situation som är för handen i förevarande mål hinder för att tillämpa en medlemsstats lagstiftning som - i likhet med den svenska lagstiftningen på området - innebär att ett kapitaltillskott genom överlåtelse av aktier till underpris beskattas oförmånligare om tillskottet sker till en juridisk person som är hemmahörande i en annan medlemsstat och i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel eller till ett inhemskt aktiebolag i vilket en sådan juridisk person äger andel, än vad som skulle ha gällt om något sådant utländskt ägarinflytande inte funnits?"

Huruvida frågan kan tas upp till sakprövning

27 Innan domstolen besvarar frågan erinrar den för det första om att domstolen redan har fastställt att Regeringsrätten utövar rättskipande verksamhet när den prövar ett överklagande av ett av Skatterättsnämnden utfärdat förhandsbesked avseende en transaktion som ännu inte har ägt rum. För det andra gäller målet vid den nationella domstolen en verklig tvist, även om den avser möjligheten att i framtiden genomföra en transaktion som ännu inte har ägt rum, och den nationella domstolens fråga rörande gemenskapsrätten är på intet sätt av hypotetisk art (se dom av den 18 november 1999 i mål C-200/98, X och Y, REG 1999, s. I-8261, punkterna 16-22).

28 Regeringsrättens tolkningsfråga kan således tas upp till prövning.

Prövning i sak

29 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG, 46 EG och 48 EG, vilka avser etableringsfriheten, samt artiklarna 56 EG och 58 EG, vilka avser den fria rörligheten för kapital, utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken överlåtelse till underpris av aktier i bolag behandlas olika skattemässigt beroende på vem förvärvaren är.

30 Vad gäller den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall det nämligen göras åtskillnad mellan tre typer av överlåtelser till underpris - det vill säga överlåtelser till ett pris som understiger marknadsvärdet - av aktier, beroende på av vilken art förhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren är, nämligen följande typer av överlåtelser:

- Överlåtelser till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel (3 § 1 h mom. SIL tredje stycket första meningen) (nedan kallade aktieöverlåtelser av typ A).

- Överlåtelser till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel (3 § 1 h mom. SIL tredje stycket andra meningen) (nedan kallade aktieöverlåtelser av typ B).

- Överlåtelse till ett annat svenskt aktiebolag än ett sådant som avses i föregående strecksats i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel (3 § 1 h mom. SIL första stycket) (nedan kallade aktieöverlåtelser av typ C).

31 I den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten stadgas att beskattningen hos överlåtaren av övervärdet på aktier som är föremål för en överlåtelse av typ C i princip skjuts upp, i allmänhet till den tidpunkt då överlåtaren överlåter sin andel i det förvärvande bolaget, medan ett sådant uppskov med beskattningen inte medges överlåtaren för övervärdet på aktier som är föremål för överlåtelser av typ A eller typ B. För dessa sistnämnda typer av överlåtelser beskattas övervärdet omedelbart hos överlåtaren.

32 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet skall medlemsstaterna enligt fast rättspraxis iakttä gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se bland annat dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 19, och av den 15 januari 2002 i mål C-55/00, Gottardo, REG 2002, s. I-413, punkt 32).

Etableringsfriheten

33 Riksskatteverket har hänvisat till domen av den 26 januari 1993 i mål C-112/91, Werner (REG 1993, s. I-429; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-7), till stöd för att målet vid den nationella domstolen inte avser de grundläggande friheterna som garanteras i fördraget, eftersom det är fråga om interna förhållanden i en medlemsstat. Målet vid den nationella domstolen avser ändrade former för ägandet av en näringsverksamhet i Sverige som efter överlåtelsen alljämt kommer att bedrivas där.

34 Detta argument kan inte godtas. Den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen förutsätter att det föreligger en utländsk faktor som är uppenbart relevant för den etableringsfrihet som garanteras i fördraget. Denna faktor är för aktieöverlåtelser av typ A det förhållandet att det förvärvande bolaget är etablerat i en annan medlemsstat och för aktieöverlåtelser av typ B det förhållandet att ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat innehar en andel i det förvärvande bolaget. Denna utländska faktor medför en skillnad i skattemässig behandling i den medlemsstat där överlåtelsen sker.

35 Domstolen skall därför för det första pröva huruvida den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan utgöra en inskränkning, i den mening som avses i artikel 43 EG, av etableringsfriheten.

36 Domstolen konstaterar i detta hänseende vad för det första gäller aktieöverlåtelser av typ A att det i den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föreskrivs en särbehandling som består i att överlåtaren vägras uppskov med beskattning av övervärdet på de aktier som överlåtits till underpris, vilket för honom sålunda medför en likviditetsmässig nackdel, när det förvärvande bolag i vilket överlåtaren äger andel har sitt säte i en annan medlemsstat. Att neka överlåtaren den ifrågavarande skatteförmånen av den anledningen att det förvärvande bolag i vilket den skattskyldige äger andel har sitt säte i en annan medlemsstat riskerar även att avskräcka denne från att utöva den rätt han enligt artikel 43 EG har att genom ett bolag bedriva sin verksamhet i denna andra medlemsstat.

37 En sådan särbehandling utgör således en inskränkning av etableringsfriheten för medborgare i den berörda medlemsstaten (liksom för övrigt för medborgare i andra medlemsstater som har hemvist i den nämnda medlemsstaten), vilka äger andel i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, dock under förutsättning att de genom andelarna har ett obestriddigt inflytande över detta bolags beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet (se bland annat dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkterna 22 och 28-31, och av den 5 november 2002 i mål C-208/00, Überseering, REG 2002, s. I-0000, punkt 77). Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida detta villkor är uppfyllt i det mål som är anhängigt vid den.

38 Vad för det andra gäller aktieöverlåtelser av typ B konstaterar domstolen att den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten utgör en inskränkning, i den mening som avses i artikel 43 EG, av etableringsfriheten för ett bolag som har bildats i en annan medlemsstat - i målet vid den nationella domstolen ett belgiskt aktiebolag - och som enligt artikel 48 EG skall jämföras med en fysisk person som är medborgare i denna medlemsstat, vilket bolag önskar bedriva sin verksamhet genom ett dotterbolag i den berörda medlemsstaten (se bland annat dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 24, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35). Om det i förevarande fall godtogs att den berörda medlemsstaten kunde vägra överlåtaren uppskov med beskattningen av övertärdet, och sålunda beröva överlåtaren en likviditetsfördel, av den anledningen att det förvärvande bolagets moderbolags säte ligger i en annan medlemsstat, skulle nämligen artikel 43 EG bli innehållslös (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 42).

39 Följaktligen innebär tillämpningen av den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, såväl för aktieöverlåtelser av typ A - dock under förutsättning att det villkor som anges i punkt 37 i denna dom är uppfyllt - som för aktieöverlåtelser av typ B, en inskränkning av utövandet av den etableringsfrihet som garanteras i fördraget.

40 Riksskatteverket har gjort gällande att det i målet vid den nationella domstolen föreligger en risk för skatteflykt som är relevant för etableringsfriheten i två avseenden. Dels innebär denna risk att det kan ifrågasättas huruvida etableringsfriheten är tillämplig, eftersom det i förevarande mål finns tecken på ett eventuellt missbruk av denna frihet, dels skulle risken i fråga, om etableringsfriheten ansågs vara tillämplig i förevarande mål, kunna åberopas för att motivera en eventuell inskränkning av denna frihet, detta på grund av tvingande hänsyn till allmänintresset.

41 Vad gäller frågan huruvida det föreligger ett missbruk av etableringsfriheten har Riksskatteverket påpekat att skatteförmånen utgör det enda skälet till den av klagandena i målet vid den nationella domstolen tilltänkta överlåtelser av aktier och att det framgår att det finns starka skatteflyktsskäl kopplade till transaktionen, framför allt av det faktum att X och Y till en början ställde frågan hos Skatterättsnämnden om det tilltänkta förfarandet var att bedöma som skatteflykt. Mot denna bakgrund anser Riksskatteverket, med hänvisning till domen av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros (REG 1999, s. I-1459, punkt 24), att Konungariket Sverige enligt domstolens rättspraxis har rätt att vidta åtgärder som syftar till att förhindra att vissa medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som ges i fördraget och att medborgarna inte har rätt att åberopa gemenskapsbestämmelser när det är fråga om missbruk eller bedrägeri.

42 Domstolen erinrar i detta hänseende om att nationella domstolar, även om de genom att stödja sig på objektiva omständigheter i det enskilda fallet kan ta hänsyn till att den berörde gjort sig skyldig till missbruk eller bedrägligt handlande för att, i förekommande fall, neka honom hans rätt enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelser som har åberopats, vid bedömningen av ett sådant agerande måste beakta de ifrågavarande gemenskapsbestämmelsernas syfte (se bland annat

domen i det ovannämnda målet Centros, punkt 25).

43 Domstolen konstaterar emellertid att den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten inte gör det möjligt för de nationella domstolarna att göra någon sådan prövning i det enskilda fallet med beaktande av de särskilda omständigheterna i varje mål, detta eftersom alla aktieöverlåtelser av typ A eller typ B kategoriskt och generellt är uteslagna från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen.

44 Domstolen noterar därutöver att det kriterium för att utesluta aktieöverlåtelser av typ A och typ B från den nämnda skatteförmånen som anges i den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten - nämligen den omständigheten att överlåtelserna sker till ett bolag som har bildats i enlighet med lagstiftningen i en annan medlemsstat eller till ett dotterbolag som har bildats i Sverige av ett sådant bolag - avser själva utövandet av den etableringsfrihet som garanteras genom fördraget och kan därmed inte i sig utgöra missbruk av etableringsrätten (se särskilt, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Centros, punkt 27).

45 Vid sådant förhållande är det inte motiverat på grund av missbruk av etableringsfriheten att en medlemsstat utesluter alla överlåtelser till underpris av aktier till ett bolag som har bildats i enlighet med rätten i en annan medlemsstat eller till ett dotterbolag till ett sådant bolag som är etablerat i den förstnämnda medlemsstaten från möjligheten att få en skatteförmån, såsom har skett genom den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten.

46 Det skall för det andra prövas huruvida den inskränkning av etableringsfriheten som följer av den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är motiverad med hänsyn särskilt till de grunder till vilka Riksskatteverket har hänvisat, vilka anges i punkt 24 i förevarande dom.

47 Såsom framgår av förarbetena till den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten, såsom de har återgivits av den nationella domstolen (se punkt 6 i denna dom) och av Riksskatteverkets yttrande är syftet med att utesluta alla aktieöverlåtelser av typ A eller av typ B från den skatteförmån som uppskov med beskattningen av övervärdet utgör att undvika att skatteunderlag undandras svensk beskattning, särskilt i fall där en ägare till aktier i ett svenskt aktiebolag inför en förestående slutlig flyttning utomlands till underpris överlåter sina aktier i bolaget till en utländsk juridisk person i vilken han eller närstående direkt eller indirekt äger andel eller till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

48 Riksskatteverket anser att den skattemässiga särbehandling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen syftar till att uppnå detta syfte och att den därför är berättigad av tvingande hänsyn till allmänintresset avseende nödvändigheten av att säkerställa kongruensen inom skattesystemet och avseende risken för skatteflykt och skattekontrollens effektivitet, samt att den av samma anledning är motiverad enligt de bestämmelser i fördraget som avser den fria rörligheten för kapital, nämligen artikel 58.1 och 58.2 EG. Den sistnämnda bestämmelsen kan nämligen enligt artikel 43 andra stycket EG även motivera inskränkningar av etableringsfriheten i den mening som avses i den sistnämnda artikeln.

49 Domstolen noterar i detta hänseende att en inskränkning av etableringsfriheten, såsom den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten, endast kan vara motiverad om denna bestämmelse har ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget samt kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det fordras i ett sådant fall även att bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträfvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se bland annat domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 26, och där nämnd rättspraxis).

50 Domstolen erinrar om att den minskning av skatteintäkter som skulle kunna följa av att den nämnda skatteförmånen beviljades aktieöverlåtelser av typ A och typ B inte återfinns bland de hänsyn som nämns i artikel 46 EG och inte kan anses som ett sådant tvingande hänsyn av allmänintresse som kan åberopas för att motivera en särbehandling som i princip strider mot artikel 43 EG (se i detta hänseende bland annat domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 28, i de ovannämnda målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 59, och i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 51). Ett sådant syfte är nämligen av rent ekonomisk karaktär och kan därmed enligt fast rättspraxis inte utgöra ett tvingande hänsyn av allmänintresse (se bland annat dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 48).

51 Däremot följer det av domstolens rättspraxis av att nödvändigheten av att bevara kongruensen inom ett skattesystem (se domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305), kampen mot skatteflykt (se domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 26, och i de ovannämnda målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 57) och skattekontrollens effektivitet (se bland annat domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 31, och dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-4809, punkt 18) utgör tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera bestämmelser som är av sådan art att de utgör inskränkningar av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget (se, för fall där sådana hänsyn har åberopats i samband med inskränkningar som avser inkomstskattemässig särbehandling, bland annat dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkt 23).

52 Vad för det första gäller den grund avseende nödvändigheten av att bibehålla kongruensen inom skattesystemet till vilken Riksskatteverket har hänvisat erinrar domstolen om att det i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien, i vilka domstolen fann att en inskränkning av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget kan vara motiverad av en sådan anledning, förelåg ett direkt samband mellan avdragsrätten för premier som erlagts i samband med pensions- och livförsäkringsavtal å ena sidan och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna var skyldiga att utge på grundval av de nämnda avtalen å andra sidan. Detta samband var nödvändigt att bevara för att det skulle vara möjligt att värna om kongruensen inom det ifrågavarande skattesystemet (se bland annat domen i det ovannämnda målet Vestergaard, punkt 24, och där nämnd rättspraxis).

53 Domstolen konstaterar att då Konungariket Sverige har slutit dubbelbeskattningsavtal med andra medlemsstater upprätthålls i målet vid den nationella domstolen kongruensen inom skattesystemet inte på det enskilda planet genom en strikt överensstämmelse mellan uppskovet med beskattningen av övervärdet och den slutliga beskattningen av detta, utan uppstår på ett annat plan genom reciprocitet mellan de avtalsslutande staterna beträffande de regler som tillämpas. Dessa regler föreskrivs i ett sådant avtal och har anknytningsfaktorer som grund, detta i syfte att fördela den behörighet att beskatta som medlemsstaterna är fria att fastställa så länge det, såsom i målet vid den nationella domstolen, inte har utfärdats några gemenskapsrättsliga bestämmelser (se bland annat dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 24, och i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 57).

54 Domstolen noterar i detta hänseende att stater genom dubbelbeskattningsavtal, såsom det belgisk-svenska avtalet, och då särskilt artikel 13.4 i detta - som för övrigt är identisk med samma artikel i OECD:s modellavtal - i regel beskattar alla realisationsvinster på aktier som uppburits av överlåtare som är bosatta på deras territorium, men däremot avstår från att beskatta realisationsvinster som uppbärs av överlåtare som är bosatta i den andra avtalsslutande staten, detta oberoende av om överlåtaren har beviljats uppskov med beskattningen vid en tidigare överlåtelse av de berörda aktierna.

55 Fall där det föreligger en risk att överlåtaren slutligt flyttar från landet vid aktieöverlåtelser av typ A, vilken risk den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen syftar

till att begränsa genom att inte göra det möjligt att få uppskov med beskattningen i sådana fall, omfattas sålunda av artikel 13.4 i det belgisk-svenska avtalet, och detta på ett sätt som är reciprokt såtillvida att det i detta fall endast är den avtalsslutande stat till vilken överlåtaren har flyttat som är behörig att beskatta den berörda realisationsvinsten.

56 Det skall därutöver noteras att det i artikel 13.5 i det belgisk-svenska avtalet föreskrivs ett reciprokt system som innebär att Konungariket Belgien och Konungariket Sverige sinsemellan fördelar sina beskattningsanspråk särskilt på området för beskattning av realisationsvinster vid avyttring av aktier. Denna bestämmelse syftar till att reglera den situation som den i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande bestämmelsen avser, nämligen den situation där det föreligger en risk att överlåtaren slutligt flyttar till den andra avtalsslutande staten i samband med en överlåtelse av aktier. I detta hänseende föreskrivs det i artikel 13.5 i det belgisk-svenska avtalet sammanfattningsvis att den berörda avtalsslutande staten, när dess egna medborgare överlåter aktier i ett bolag som har hemvist på dess territorium, endast förlorar sin rätt att beskatta överlåtelser av aktier som äger rum mer än fem år efter det att överlåtaren slutligt flyttade till den andra avtalsslutande staten.

57 I vart fall är det inte nödvändigt och står inte i proportion till syftet med den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten att utestänga aktieöverlåtelser av typ A och typ B från uppskov med beskattningen på det sätt som föreskrivs i bestämmelsen i fråga.

58 I detta hänseende konstaterar domstolen att eventuella problem beträffande kongruensen inom den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har ett helt annat ursprung än den problematik som var i fråga i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien. I dessa mål var risken nämligen att utbetalningar inte skulle komma att beskattas i den medlemsstat som hade beviljat skatteförmånen av den anledningen att de gjordes av utomstående utanför denna medlemsstat, nämligen i dessa utomståendes etableringsstat. I ett sådant fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är risken däremot att beskattningsunderlaget kan försvinna på ett senare stadium till följd av att den skattskyldige slutligt flyttat utomlands.

59 Till skillnad från vad som var fallet i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien (se domen i de ovannämnda målen Bachmann, punkt 28, och kommissionen mot Belgien, punkt 20) kan kongruensen inom skattesystemet i en sådan situation emellertid säkerställas med medel som är mindre ingripande och i mindre grad inverkar på etableringsfriheten och som särskilt avser risken att den skattskyldige slutligt flyttar utomlands och som gäller alla typer av aktieöverlåtelser som medför samma objektiva risk. Sådana åtgärder skulle till exempel kunna bestå i att det utfärdades bestämmelser om ställande av säkerhet eller andra garantier som är nödvändiga för att säkerställa att skatten betalas när överlåtaren slutligt flyttar utomlands.

60 Vad därefter gäller den grund som Riksskatteverket har åberopat och som avser risken för skatteflykt och den risk som har samband med skattekontrollens effektivitet noterar domstolen inledningsvis att dessa grunder sammanfaller, med hänsyn till syftet med den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. I förevarande fall är det nämligen fråga om en bestämmelse som syftar till att samtidigt säkerställa att det berörda övervärdet faktiskt beskattas och att det härvid sker en effektiv skattekontroll.

61 Den bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har emellertid inte specifikt till syfte att från en skatteförmån utestänga rena skentransaktioner som sker för att kringgå svensk skattelagstiftning, utan avser allmänt alla situationer i vilka det, av vilken anledning det än må vara, görs en överlåtelse till underpris till ett bolag som har bildats i enlighet med lagstiftningen i en annan medlemsstat och i vilket överlåtaren äger andel, eller till ett dotterbolag som ett sådant bolag har bildat i Konungariket Sverige.

62 Någon allmän presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt kan emellertid inte grundas på den omständigheten att det förvärvande bolaget eller detta bolags moderbolag är etablerat i en annan medlemsstat och kan inte motivera en skatterättslig bestämmelse som inverkar på en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45).

63 Domstolen konstaterar i vart fall att den bestämmelse som Konungariket Sverige har utfärdat inte kan medföra att det uppgivna syftet med bestämmelsen, nämligen att överlåtaren faktiskt beskattas i Sverige för övervärdet på överlåtna aktier, uppnås, särskilt inte om överlåtelser sker innan denne slutligt flyttar utomlands. Domstolen konstaterar nämligen att överlåtaren vid aktieöverlåtelser av typ C i samtliga fall har rätt till uppskov med beskattningen av övervärdet på de överlåtna aktierna. När den svenska regeringen besvarade en fråga från domstolen kunde den emellertid inte visa att det för denna överlåtelsetyp föreligger sakliga situationsmässiga skillnader av vilka det följer att den potentiella risk som det innebär för beskattningen av överlåtaren i Sverige att denne slutligt flyttar utomlands i sak är en annan än vid aktieöverlåtelser av typ A eller typ B.

64 Vad slutligen gäller Riksskatteverkets argument att, när det är uppenbart att en bestämmelse i nationell rätt är motiverad med stöd av artikel 58 EG, även inskränkningar av etableringsfriheten som följer av denna nationella bestämmelse skall anses vara motiverade, konstaterar domstolen endast att artikel 58 EG, såsom följer av punkt 72 i denna dom, i vart fall inte kan åberopas för att motivera att en sådan nationell bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen tillämpas.

65 Mot bakgrund av ovanstående skall tolkningsfrågan, i den del den avser fördragsbestämmelserna om etableringsfriheten, besvaras så, att artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelser sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel - dock under förutsättning att denna andel är sådan att han därigenom får ett obestriddligt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet - eller till ett svenskt aktiebolag som är dotterbolag till en sådan utländsk juridisk person.

Den fria rörligheten för kapital

66 Med hänsyn till svaret på tolkningsfrågan vad beträffar fördragsbestämmelserna om etableringsfriheten finns det endast anledning att besvara den i den del den avser fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital i den mån den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan medföra en fristående inskränkning vad gäller de sistnämnda fördragsbestämmelserna och fördragsbestämmelserna om etableringsfriheten inte är tillämpliga.

67 Såsom följer av punkterna 38 och 65 i förevarande dom innehåller den ifrågavarande nationella bestämmelsen i detta hänseende en omotiverad inskränkning av etableringsfriheten vad gäller aktieöverlåtelser av typ B. Vad gäller aktieöverlåtelser av typ A följer det däremot av punkterna 37 och 65 i förevarande dom att artikel 43 EG endast utgör hinder för den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen såvida den andel som överlåtaren äger i det förvärvande bolaget med säte i en annan medlemsstat ger honom ett obestriddligt inflytande över detta bolags beslut och innebär att han kan bestämma över dess verksamhet.

68 Vid sådant förhållande skall tolkningsfrågan, i den del den avser bestämmelserna om fri rörlighet för kapital, endast besvaras beträffande fall där artikel 43 EG inte är tillämplig på en aktieöverlåtelse av typ A på grund av att överlåtarens andel i det förvärvande bolaget med säte i en annan medlemsstat inte är tillräckligt stor.

69 Domstolen konstaterar i detta hänseende inledningsvis att den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten inte kan anses vara någon rent intern åtgärd, eftersom den är tillämplig när kapitalrörelser sker mellan medlemsstater till följd av att någon som har hemvist i en medlemsstat till underpris överlåter aktier till ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat och i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel.

70 Därutöver är det ostridigt att den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten är av sådan art att den kan avskräcka dem som är skattskyldiga till skatt på det svenska övervärdet från att till underpris överlåta aktier till förvärvande bolag med hemvist i andra medlemsstater i vilka bolag överlåtaren direkt eller indirekt äger andel och att bestämmelsen följaktligen utgör en inskränkning av den fria rörligheten för dessa skattskyldigas kapital, i den mening som avses i artikel 56 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 18, och där nämnd rättspraxis).

71 Domstolen skall därför pröva huruvida en sådan inskränkning kan vara motiverad.

72 I detta hänseende är de grunder som Riksskatteverket har åberopat avseende artikel 58 EG i huvudsak desamma som de som verket har angivit till stöd för den inskränkning av etableringsfriheten som förorsakas av den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten. Grunderna avser kongruensen inom skattesystemet, kampen mot skatteflykt samt en effektiv skattekontroll (se, vad gäller sambandet mellan de tvingande hänsyn av allmänintresse som domstolen har godtagit och artikel 73d.1 a i EG-fördraget (nu artikel 58.1 a EG), domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkterna 43-46). Av samma anledningar som angivits beträffande etableringsfriheten i punkterna 46-63 i förevarande dom kan dessa grunder emellertid inte godtas vad gäller den inskränkning av den fria rörligheten för kapital som konstaterats i punkt 70 i förevarande dom.

73 Domstolen konstaterar följaktligen att i de fall där artikel 43 EG vid en aktieöverlåtelse av typ A inte utgör något hinder för den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten på grund av att överlåtarens andel i det förvärvande bolaget med säte i en annan medlemsstat inte är tillräckligt stor utgör denna nationella bestämmelse under alla omständigheter en sådan inskränkning av den fria rörligheten för kapital, i den mening som avses i artikel 56 EG, som inte kan motiveras med stöd av artikel 58 EG.

74 Mot bakgrund av ovanstående skall tolkningsfrågan, i den del den avser fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital, besvaras så, att artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel som inte är sådan att han därigenom får ett obestridligt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet.

75 Följaktligen skall frågan besvaras så, att

- artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger

andel - dock under förutsättning att denna andel är sådan att han därigenom får ett obestriddigt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet - eller till ett svenskt aktiebolag som är dotterbolag till en sådan utländsk juridisk person, och

- artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel som inte är sådan att han därigenom får ett obestriddigt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

76 De kostnader som har förorsakats den svenska och den nederländska regeringen samt kommissionen och Eftas övervakningsmyndighet, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående den fråga som genom beslut av den 1 november 2000 har ställts av Regeringsrätten - följande dom:

1) Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel - dock under förutsättning att denna andel är sådan att han därigenom får ett obestriddigt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet - eller till ett svenskt aktiebolag som är dotterbolag till en sådan utländsk juridisk person.

2) Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel som inte är sådan att han därigenom får ett obestriddigt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet.