

|

62000J0436

Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 21. November 2002. - X und Y gegen Riksskatteverket. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Regeringsrätten - Schweden. - Niederlassungsfreiheit - Freier Kapitalverkehr - Einkommensteuer - Steuervergünstigungen bei der Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis auf Gesellschaften, an denen der Übertragende beteiligt ist. - Rechtssache C-436/00.

Sammlung der Rechtsprechung 2002 Seite I-10829

Leitsätze
Parteien
Entscheidungsgründe
Kostenentscheidung
Tenor

Schlüsselwörter

1. Freizügigkeit - Niederlassungsfreiheit - Steuerrecht - Einkommensteuern - Steuervergünstigungen bei der Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis auf Gesellschaften, an denen der Übertragende beteiligt ist - Ausschluss von Übertragungen auf eine in einem anderen Mitgliedstaat errichtete Gesellschaft, an der der Übertragende eine Beteiligung besitzt, die ihm Einfluss auf deren Entscheidungen ermöglicht, oder auf eine in dem betreffenden Mitgliedstaat errichtete Tochtergesellschaft einer solchen ausländischen Gesellschaft - Unzulässigkeit - Rechtfertigung - Kein Rechtfertigungsgrund

(Artikel 43 EG und 48 EG)

2. Freier Kapitalverkehr - Beschränkungen - Steuervergünstigungen bei der Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis auf Gesellschaften, an denen der Übertragende beteiligt ist - Ausschluss von Übertragungen auf eine in einem anderen Mitgliedstaat errichtete Gesellschaft, an der der Übertragende eine Beteiligung besitzt, die ihm Einfluss auf deren Entscheidungen ermöglicht - Unzulässigkeit - Rechtfertigung - Kein Rechtfertigungsgrund

(Artikel 56 EG und 58 EG)

Leitsätze

1. Die Artikel 43 EG und 48 EG stehen nationalen Rechtsvorschriften entgegen, wonach im Fall einer Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis der Übertragende für die Besteuerung des Gewinns aus diesen Aktien von der Vergünstigung eines Steueraufschubs ausgeschlossen

ist, wenn die Aktien auf eine ausländische juristische Person, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt - sofern ihm diese Beteiligung einen Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen juristischen Person ermöglicht und er durch sie deren Tätigkeiten bestimmen kann -, oder auf eine in dem betreffenden Mitgliedstaat errichtete Aktiengesellschaft, die die Tochtergesellschaft einer solchen ausländischen juristischen Person ist, übertragen wurden.

Denn bliebe diese steuerliche Vergünstigung dem Übertragenden deshalb versagt, weil die die Aktien erwerbende Gesellschaft, an der er beteiligt ist, in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, so könnte ihn dies von der Wahrnehmung seines Rechts aus Artikel 43 EG abhalten, über eine Gesellschaft in dem anderen Mitgliedstaat geschäftlich tätig zu werden; bliebe sie ihm andererseits mit der Begründung versagt, dass die Muttergesellschaft der die Aktien erwerbenden Gesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, so würde hierdurch Artikel 43 EG bedeutungslos.

Die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder die Wirksamkeit der Steuerkontrollen können eine solche Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht rechtfertigen.

(vgl. Randnrn. 36, 38, 48, 65, 75, Tenor 1)

2. Die Artikel 56 EG und 58 EG stehen nationalen Rechtsvorschriften entgegen, wonach im Fall einer Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis der Übertragende für die Besteuerung des Gewinns aus diesen Aktien von der Vergünstigung eines Steueraufschubs ausgeschlossen ist, wenn die Aktien auf eine ausländische juristische Person übertragen wurden, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, die ihm keinen Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen juristischen Person ermöglichen und durch die er deren Tätigkeiten nicht bestimmen kann.

Denn solche Rechtsvorschriften können Personen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat der Gewinnsteuer unterliegen, von einer Übertragung von Aktien auf in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften abhalten, an denen sie unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, und bewirken daher für sie eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Artikel 56 EG, die nicht nach Artikel 58 EG mit der erforderlichen Kohärenz der Steuerregelung, der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und der Wirksamkeit der Steuerkontrollen gerechtfertigt werden kann.

(vgl. Randnrn. 70, 72, 75, Tenor 2)

Parteien

In der Rechtssache C-436/00

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Regeringsrätt (Schweden) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

X,

Y

gegen

Riksskatteverk

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG und 58 EG

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet sowie der Richter C. W. A. Timmermans (Berichtersteller), D. A. O. Edward, P. Jann und A. Rosas,

Generalanwalt: J. Mischo

Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- von X und Y, vertreten durch P. Nordquist, advokat,

- des Riksskatteverk, vertreten durch T. Wallén, skattejurist,

- der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster als Bevollmächtigte,

- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und J. Enegren als Bevollmächtigte,

- der EFTA-Überwachungsbehörde, vertreten durch P. A. Bjørgan als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von X und Y, vertreten durch P. Nordquist, der schwedischen Regierung, vertreten durch A. Kruse als Bevollmächtigten, der Kommission, vertreten durch R. Lyal und J. Enegren, und der EFTA-Überwachungsbehörde, vertreten durch P. A. Bjørgan, in der Sitzung vom 20. März 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 6. Juni 2002,

folgendes

Urteil

Entscheidungsgründe

1 Das Regeringsrätt (oberster Verwaltungsgerichtshof) hat mit Beschluss vom 1. November 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 27. November 2000, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung der Artikel 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG und 58 EG zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich im Zusammenhang mit einer Klage der beiden schwedischen Staatsangehörigen X und Y gegen einen Vorbescheid des Skatterättsnämnd (Steuerrechtskommission), wonach X und Y als Übertragende von Aktien zu einem ermäßigten Preis von der Vergünstigung eines Aufschubs der Steuer, die wegen des mit den Aktien erzielten Gewinns anfällt, gemäß einer nationalen Bestimmung ausgeschlossen sind, die diesen Ausschluss für den Fall vorsieht, dass die Übertragung auf eine ausländische juristische Person, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, oder auf eine schwedische

Aktiengesellschaft, an der diese ausländische juristische Person unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, vorgenommen wird.

Innerstaatlicher rechtlicher Rahmen

3 Das Gesetz über die staatliche Einkommensteuer (Lagen [1947:576] om statlig inkomstskatt) in geänderter Fassung (im Folgenden: SIL) bestimmt in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h Unterabsätze 1, 2, 3 und 8:

Die unentgeltliche Übertragung eines Vermögensgegenstands, auf die die Artikel 25 bis 31 anwendbar sind, auf eine schwedische Aktiengesellschaft, an der der Übertragende oder ein Angehöriger unmittelbar oder - in einem anderen als dem in Unterabsatz 3 Satz 2 genannten Fall - mittelbar Aktien besitzt, ist so zu behandeln, als ob der Vermögensgegenstand gegen ein Entgelt veräußert worden wäre, das den Anschaffungskosten entspricht. Dasselbe gilt, wenn die Übertragung gegen ein Entgelt erfolgt, das sowohl unter dem Marktwert des Vermögensgegenstands als auch unter den Anschaffungskosten liegt. Ist der Marktwert geringer als die Anschaffungskosten, so ist im letztgenannten Fall davon auszugehen, dass der Vermögensgegenstand gegen ein Entgelt veräußert wurde, das dem Marktwert entspricht.

Ist das Entgelt nicht gezahlt worden, so werden die gesamten Kosten der Anschaffung der Aktien des Übertragenden oder seines Angehörigen an der Gesellschaft um den Betrag erhöht, der den Anschaffungskosten für den Vermögensgegenstand oder in dem in Unterabsatz 1 Satz 3 bezeichneten Fall dem Marktwert entspricht. Ist das Entgelt gezahlt worden, so sind die Anschaffungskosten um den Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten oder dem Marktwert und dem Entgelt zu erhöhen.

Eine unentgeltlich oder gegen ein unter dem Marktwert liegendes Entgelt erfolgende Übertragung eines Vermögensgegenstands, auf die die Artikel 25 bis 31 anwendbar sind, auf eine ausländische juristische Person, an der der Übertragende oder ein Angehöriger unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, ist so zu behandeln, als ob der Vermögensgegenstand gegen ein Entgelt veräußert worden wäre, das dem Marktwert entspricht. Dasselbe gilt für die Übertragung auf eine schwedische Aktiengesellschaft, an der eine solche ausländische juristische Person unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt.

...

Ein Vermögensgegenstand, bei dem nach Unterabsatz 1 oder 3 davon ausgegangen wird, dass er gegen ein bestimmtes Entgelt veräußert worden ist, ist für die Anwendung ... dieses Gesetzes so anzusehen, als ob er vom Erwerber für dasselbe Entgelt erworben wurde."

4 Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts wurden diese Bestimmungen 1998 und 1999 erlassen, um mit einer genaueren Regelung klarzustellen, wie eine Einlage (d. h. die unentgeltliche oder zu einem ermäßigten Preis erfolgte Übertragung) u. a. von Aktien in Gesellschaften steuerlich zu behandeln ist.

5 Die genannten Vorschriften führen nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts dazu, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem tatsächlichen Wert der übertragenen Aktien im Zeitpunkt ihrer Übertragung (Marktwert) und dem vom Übertragenden für ihren Erwerb entrichteten Gegenwert (Erwerbs- oder Anschaffungskosten) besteuert werde, wenn die Übertragung zu einem ermäßigten Preis auf eine ausländische juristische Person, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitze, oder auf eine schwedische Gesellschaft erfolge, an der eine solche ausländische juristische Person unmittelbar oder mittelbar Anteile besitze. Dagegen unterliege die Übertragung zu einem ermäßigten Preis auf eine schwedische Gesellschaft ohne ausländische Beteiligung nicht der sofortigen Besteuerung. In diesem Fall werde der Gewinn, der der Differenz zwischen dem Marktwert und den Erwerbskosten der

ermäßigt übertragenen Aktien entspreche, dann besteuert, wenn der Übertragende seine Beteiligung an der Gesellschaft, die die übertragenen Aktien erhalten habe, veräußere. Damit werde die Besteuerung des Gewinns grundsätzlich bis zu dem Zeitpunkt aufgeschoben, zu dem der Übertragende seine Anteile an der Gesellschaft, die die übertragenen Aktien erhalten habe, veräußere.

6 Die unterschiedliche steuerliche Behandlung einer Einlage in eine in Schweden steuerpflichtige Gesellschaft und in eine Gesellschaft, die im Inland nicht steuerpflichtig sei, sei in den Vorarbeiten zu dem Gesetz mit dem Risiko begründet worden, dass die Besteuerungsgrundlage der schwedischen Besteuerung entzogen werde. Dies könne z. B. in der Weise geschehen, dass der Inhaber einer Aktiengesellschaft vor einem bevorstehenden Wegzug aus Schweden seine Aktien an dieser Gesellschaft zu einem herabgesetzten Preis auf eine ausländische Gesellschaft übertrage, die ebenfalls in seinem Eigentum stehe. Ursprünglich habe die Regelung des Artikels 3 Absatz 1 Buchstabe h Unterabsatz 3 SIL nur Übertragungen auf ausländische juristische Personen erfasst. Der schwedische Gesetzgeber sei jedoch später zu der Auffassung gelangt, dass eine Form der Steuerhinterziehung auch darin bestehen könne, dass der Eigentümer seine Aktien an einer Gesellschaft auf ein schwedisches Unternehmen übertrage, das ein Tochterunternehmen eines ihm gehörenden ausländischen Unternehmens sei. Deshalb seien die Vorschriften dahin geändert worden, dass sie die Übertragung sowohl auf ausländische juristische Personen, an denen der Übertragende oder ein Angehöriger unmittelbar oder mittelbar Anteile besitze, als auch auf schwedische juristische Personen erfassten, an denen eine solche ausländische juristische Person unmittelbar oder mittelbar Anteile besitze.

7 Abschließend weist das vorliegende Gericht darauf hin, dass vom Steuerjahr 2002 (Einkünfte des Jahres 2001) an das Einkommensteuergesetz (Inkomstskattelagen [1999:1229]) das SIL ersetzt werde. Dieses Gesetz enthalte Bestimmungen, die den im Ausgangsverfahren einschlägigen entsprächen.

Das bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich Schweden

8 In Artikel 13 Absatz 4 des am 5. Februar 1991 unterzeichneten und am 24. Februar 1993 in Kraft getretenen Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SFS 1991, Nr. 606, im Folgenden: belgisch-schwedisches Abkommen) heißt es:

Gewinne aus der Veräußerung anderer Wirtschaftsgüter als ... werden nur in dem Vertragsstaat besteuert, in dem der Veräußerer wohnt."

9 Diese Vorschrift des belgisch-schwedischen Abkommens ist wortgleich mit Artikel 13 Absatz 4 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) (Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Bericht des Fiskalausschusses der OECD, 1977, Fassung vom 29. April 2000).

10 Artikel 13 Absatz 5 des belgisch-schwedischen Abkommens bestimmt weiter:

Unbeschadet des Absatzes 4 wird der Gewinn einer in einem Vertragsstaat wohnenden natürlichen Person aus der Veräußerung der Aktien einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft im letztgenannten Staat besteuert, sofern die natürliche Person die Staatsangehörigkeit dieses Staates besitzt und in ihm während der letzten fünf Jahre unmittelbar vor der Veräußerung der Aktien zu irgendeinem Zeitpunkt gewohnt hat."

11 Schließlich sehen die Artikel 26 und 27 des belgisch-schwedischen Abkommens den Austausch von Auskünften und gegenseitige Unterstützung bei der Steuereinzahlung vor.

Der Ausgangsrechtsstreit

12 Die beiden natürlichen Personen X und Y, die die schwedische Staatsangehörigkeit besitzen und in Schweden wohnen, beantragten beim Skatterättsnämnd einen Vorbescheid über die Anwendung der Bestimmungen des Artikels 3 Absatz 1 Buchstabe h SIL über die Übertragung von Aktien.

13 Das schwedische System der Steuervorbescheide soll den Steuerpflichtigen auf ihren Antrag eine rechtlich verbindliche Auskunft darüber geben, wie eine bestimmte Frage, die für sie Bedeutung hat, steuerlich zu behandeln ist. Die Vorgänge, für die ein Vorbescheid eingeholt wird, unterliegen nach schwedischem Recht grundsätzlich dem Steuergeheimnis.

14 Im Ausgangsfall bezieht sich der Antrag auf einen Vorbescheid auf die steuerlichen Auswirkungen einer von X und Y beabsichtigten Übertragung ihrer Aktien an der X AB, einer schwedischen Gesellschaft, zum Anschaffungswert der Aktien auf die Z AB, auch eine schwedische Gesellschaft, die wiederum eine Tochtergesellschaft der Y SA, einer belgischen Gesellschaft, ist. Im Rahmen der Umstrukturierung des Konzerns hielten es X und Y für zweckmäßig, bestimmte Tätigkeiten der Y SA zuzuordnen.

15 Die X AB ist die Muttergesellschaft eines Konzerns, die derzeit zu gleichen Teilen X und Y sowie einer Gesellschaft maltesischen Rechts gehört. An dieser letztgenannten Gesellschaft sind X und Y nicht beteiligt. Die Y SA ist ebenfalls eine Muttergesellschaft, die den gegenwärtigen Eigentümern der X AB gehört.

16 In ihrem Antrag an den Skatterättsnämnd werfen X und Y u. a. die Frage auf, ob die unterschiedlichen steuerrechtlichen Auswirkungen je nachdem, ob die Aktien auf eine schwedische Gesellschaft ohne ausländischen Anteilseigner (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h Unterabsatz 1 SIL) oder auf eine schwedische Gesellschaft mit ausländischen Anteilseignern (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h Unterabsatz 3 Satz 2 SIL) zu einem ermäßigten Preis übertragen werden, angesichts des belgisch-schwedischen Abkommens einerseits und der Vorschriften des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr andererseits aufrechterhalten werden könnten.

17 In dem am 27. September 1999 erlassenen Vorbescheid vertrat der Skatterättsnämnd die Auffassung, dass die Übertragung der Aktien der X AB, falls sie vorgenommen werde, als Übertragung zu einem dem Marktwert entsprechenden Preis zu behandeln wäre; X und Y wären somit für einen Gewinn zu besteuern, der dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Marktwert der Aktien und den Erwerbskosten entspreche.

18 Die Niederlassungsfreiheit sei nicht betroffen, und in Bezug auf den freien Kapitalverkehr finde die Ausnahmebestimmung des Artikels 58 Absatz 1 Buchstabe a EG Anwendung.

19 X und Y erhoben gegen diese Entscheidung Klage beim Regeringsrätt und beantragten insbesondere die Feststellung, dass die Übertragung auf der Grundlage des ins Auge gefassten Verkaufspreises besteuert werden müsse.

20 Sie trugen vor dem Regeringsrätt im Wesentlichen vor, dass die ungünstigere steuerliche Behandlung der Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis auf eine schwedische Gesellschaft, an der der Übertragende über eine ausländische juristische Person beteiligt sei, den freien Kapitalverkehr nach Artikel 56 EG und die Niederlassungsfreiheit nach Artikel 43 EG offenkundig behindere.

21 Dieses Hindernis lasse sich, besonders im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofes, nicht nach Artikel 58 Absatz 1 EG rechtfertigen und laufe jedenfalls Artikel 58 Absatz 3 EG zuwider. Auch das Gebot, die Steuerneutralität zu erhalten und dem Steuerbetrug vorzubeugen, oder ein ähnlicher Grund könnte dieses Hindernis nicht rechtfertigen.

22 Genauso wenig lasse es sich nach Artikel 46 EG rechtfertigen, weil sich mit wirtschaftlichen Erwägungen, etwa zum Risiko der Steuerhinterziehung oder zur Verringerung der Steuergrundlage, diskriminierende Beschränkungen nicht begründen ließen.

23 Schließlich seien die fraglichen nationalen Bestimmungen mit den Artikeln 43 EG und 56 EG unvereinbar, da sie im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßig seien. Denn der verfolgte Zweck - nämlich zu verhindern, dass Schweden die Besteuerung der Gewinne auf ermäßigt abgegebene Aktien zugunsten anderer Länder entgehe - lasse sich mit erheblich weniger einschränkenden Maßnahmen erreichen, so z. B. mit der Regelung, dass die Steuer auf diesen Gewinn erst dann anfalle, wenn der Übertragende in das Ausland umziehe.

24 Das Riksskatteverk (Steuerverwaltung) hat vor dem Regeringsrätt geltend gemacht, dass Artikel 43 EG hier nicht anwendbar sei und dass, selbst wenn er anwendbar wäre und außerdem Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h SIL eine Ungleichbehandlung enthielte, diese aus vom Gerichtshof anerkannten zwingenden Gründen des öffentlichen Interesses wie der Effizienz der steuerlichen Kontrollen und der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt wäre. Eine nationale Regelung, die sich auf der Grundlage der Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr rechtfertigen lasse, könne auch nicht gemäß Artikel 43 Absatz 2 EG für nach diesem Artikel ungerechtfertigt erklärt werden.

25 Mit der Übertragung auf eine eigens hierfür gegründete schwedische Gesellschaft anstelle einer belgischen Gesellschaft werde überdies nur bezweckt, von steuerlichen Vergünstigungen zu profitieren; im Ausgangsfall bestehe außerdem der begründete Verdacht der Steuerhinterziehung. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes dürfe ein Mitgliedstaat durch geeignete Maßnahmen verhindern, dass sich einige seiner Staatsangehörigen unter Missbrauch der durch den EG-Vertrag geschaffenen Möglichkeiten der Anwendung des nationalen Rechts entzögen; die missbräuchliche oder betrügerische Berufung auf Gemeinschaftsrecht sei nicht gestattet.

Vorlagefrage

26 Da die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits nach Auffassung des Regeringsrätt von der Auslegung des Gemeinschaftsrechts abhängt, hat es dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen die Artikel 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG und 58 EG in einem Fall wie dem vorliegenden der Anwendung der Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die wie die in Rede stehenden schwedischen Vorschriften dazu führen, dass eine Kapitaleinlage in Form einer Übertragung von Aktien zu einem herabgesetzten Preis auf eine juristische Person, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, oder auf eine inländische Aktiengesellschaft, an der diese juristische Person Anteile besitzt, ungünstiger besteuert wird als eine Einlage in dem Fall, dass eine solche ausländische Beteiligung nicht besteht?

Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

27 Vor der Beantwortung der Vorlagefrage ist darauf hinzuweisen, dass, wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, das Regeringsrätt im Verfahren einer Klage gegen einen Vorbescheid des Skatterättsnämnd, der eine noch nicht durchgeführte Transaktion betrifft, eine Rechtsprechungsfunktion ausübt. Ferner handelt es sich bei dem Ausgangsverfahren, obgleich es nur die mögliche Vornahme einer Transaktion in der Zukunft betrifft, um einen tatsächlichen Rechtsstreit, und die gemeinschaftsrechtliche Frage des vorlegenden Gerichts ist keineswegs hypothetischer Natur (Urteil vom 18. November 1999 in der Rechtssache C-200/98, X und Y, Slg. 1999, I-8261, Randnrn. 16 bis 22).

28 Die Vorlagefrage des Regeringsrätt ist deshalb zulässig.

Zur Sache

29 Das vorlegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob die Artikel 43 EG, 46 EG und 48 EG über die Niederlassungsfreiheit und die Artikel 56 EG und 58 EG über den freien Kapitalverkehr einer nationalen Bestimmung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach die Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis je nach der Stellung des Übertragenden steuerlich unterschiedlich behandelt wird.

30 Nach dem im Ausgangsfall einschlägigen nationalen Recht lassen sich nämlich je nach der Art des Verhältnisses zwischen dem Übertragenden und dem Erwerber drei Typen der Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis - also unter ihrem Marktwert - unterscheiden:

- Übertragungen auf eine ausländische juristische Person, an der der Übertragende oder einer seiner Angehörigen unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h Unterabsatz 3 Satz 1 SIL) (im Folgenden: Typ A der Übertragung von Aktien);*
- Übertragungen auf eine schwedische Aktiengesellschaft, an der eine solche juristische Person unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h Unterabsatz 3 Satz 2 SIL) (im Folgenden: Typ B der Übertragung von Aktien);*
- Übertragungen auf eine sonstige schwedische Aktiengesellschaft, an der der Übertragende oder einer seiner Angehörigen unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h Unterabsatz 1 SIL) (im Folgenden: Typ C der Übertragung von Aktien).*

31 Nach der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Bestimmung wird die Besteuerung des Gewinns aus Aktien, die nach dem Typ C übertragen worden sind, bei dem Übertragenden im Allgemeinen bis zu dem Zeitpunkt aufgeschoben, zu dem er seine Anteile an der Gesellschaft, auf die die Aktien übertragen wurden, veräußert, während dem Übertragenden für den Gewinn aus nach dem Typ A oder B übertragenen Aktien die Vergünstigung eines solchen Steueraufschubs versagt bleibt. Bei den beiden letztgenannten Typen der Übertragung von Aktien werden die Gewinne bei dem Übertragenden sofort besteuert.

32 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben haben (z. B. Urteile vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 19, und vom 15. Januar 2002 in der Rechtssache C-55/00, Gottardo, Slg. 2002, I-413, Randnr. 32).

Zur Niederlassungsfreiheit

33 Nach Auffassung des Riksskatteverk ergibt sich aus dem Urteil vom 26. Januar 1993 in der Rechtssache C-112/91 (Werner, Slg. 1993, I-429), dass die vom Vertrag gewährten Grundfreiheiten im Ausgangsfall nicht geltend gemacht werden könnten, da der Sachverhalt auf einen einzigen Mitgliedstaat beschränkt sei. Der vorliegende Fall betreffe nämlich eine Änderung der Beteiligungsstrukturen in Bezug auf eine wirtschaftliche Tätigkeit in Schweden, die nach dieser Umstrukturierung weiterhin in Schweden ausgeübt werde.

34 Dieses Argument kann nicht durchgreifen. Denn die fragliche nationale Bestimmung setzt einen für die durch den EG-Vertrag garantierte Niederlassungsfreiheit offenkundig relevanten Auslandsbezug voraus, nämlich bei Übertragungen von Aktien des Typs A die Ansässigkeit der die Aktien erwerbenden Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat und bei Aktienübertragungen des Typs B die Beteiligung einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an der die Aktien erwerbenden Gesellschaft, und gründet hierauf eine unterschiedliche steuerliche Behandlung im fraglichen Mitgliedstaat.

35 Deshalb ist zunächst zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Bestimmung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Artikel 43 EG darstellt.

36 Für Übertragungen von Aktien des Typs A bewirkt die fragliche nationale Bestimmung dadurch eine Ungleichbehandlung, dass dem Übertragenden die Vergünstigung eines Steueraufschubs hinsichtlich des Gewinns aus zu einem ermäßigten Preis übertragenen Aktien dann versagt wird und er damit den Nachteil geringerer liquider Mittel hinzunehmen hat, wenn die die Aktien erwerbende Gesellschaft, an der er Anteile besitzt, in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist. Bleibt diese steuerliche Vergünstigung dem Steuerpflichtigen aber deshalb versagt, weil die die Aktien erwerbende Gesellschaft, an der er beteiligt ist, in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, so kann ihn dies von der Wahrnehmung seines Rechts aus Artikel 43 EG abhalten, über eine Gesellschaft in dem anderen Mitgliedstaat geschäftlich tätig zu werden.

37 Diese Ungleichbehandlung bildet daher eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Staatsangehörigen des betroffenen Mitgliedstaats (wie auch der dort wohnenden Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten), die am Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft beteiligt sind, sofern ihnen diese Beteiligung einen Einfluss auf die Entscheidungen dieser Gesellschaft ermöglicht und sie deren Tätigkeiten bestimmen können (z. B. Urteile vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnrn. 22 und 28 bis 31, und vom 5. November 2002 in der Rechtssache C-208/00 Überseering, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 77). Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Voraussetzung im Ausgangsverfahren erfüllt ist.

38 Bei Übertragungen von Aktien des Typs B bildet die fragliche nationale Bestimmung im Sinne des Artikels 43 EG eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit einer in einem anderen Mitgliedstaat errichteten und nach Artikel 48 EG einer diesem Mitgliedstaat angehörenden natürlichen Person gleichgestellten Gesellschaft - hier einer belgischen Aktiengesellschaft -, die über eine Tochtergesellschaft ihre Tätigkeit in dem fraglichen Mitgliedstaat ausüben möchte (z. B. Urteile vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 24, und vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35). Ließe man es in diesem Fall zu, dass der betreffende Mitgliedstaat die Vergünstigung des Gewinnsteueraufschubs versagen und dem Übertragenden damit einen Liquiditätsvorteil nehmen könnte, weil die Muttergesellschaft der die Aktien erwerbenden Gesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, so würde Artikel 43 EG bedeutungslos (in diesem Sinne Urteil vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98, Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727, Randnr. 42).

39 Die Anwendung der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Bestimmung stellt damit sowohl für die Übertragung von Aktien des Typs A, sofern die oben in Randnummer 37 genannte Voraussetzung vorliegt, als auch für Aktienübertragungen des Typs B eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Niederlassungsfreiheit dar.

40 Das Riksskatteverk meint, im Ausgangsfall bestehe ein Risiko der Steuerhinterziehung, das für die Niederlassungsfreiheit in zweierlei Hinsicht von Bedeutung sei. Zum einen erscheine es wegen dieser Gefahr zweifelhaft, ob die Niederlassungsfreiheit hier überhaupt eingreifen könne, denn es gebe im vorliegenden Fall Anhaltspunkte für einen möglichen Missbrauch dieser Freiheit. Zum anderen lasse sich, selbst wenn die Niederlassungsfreiheit vorliegend gelte, wegen dieser Gefahr der Steuerhinterziehung eine etwaige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aus einem zwingenden Grund des öffentlichen Interesses durchaus rechtfertigen.

41 Zu einem etwaigen Missbrauch der Niederlassungsfreiheit sei zu sagen, dass es den Klägern des Ausgangsverfahrens mit der geplanten Aktienübertragung ausschließlich um die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen gehe und dass hinsichtlich dieser Transaktion der begründete Verdacht der Steuerhinterziehung bestehe; dieser ergebe sich vor allem aus der vorherigen Anfrage von X und Y bei der zuständigen Steuerbehörde, ob die geplante Transaktion als Steuerhinterziehung zu bewerten wäre. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes (Urteil vom 9. März 1999 in der Rechtssache C-212/97, Centros, Slg. 1999, I-1459, Randnr. 24) dürfe das Königreich Schweden deshalb geeignete Maßnahmen treffen, um zu verhindern, dass sich einige seiner Staatsangehörigen unter Missbrauch der durch den EG-Vertrag geschaffenen Möglichkeiten der Anwendung des nationalen Rechts entzögen; die missbräuchliche oder betrügerische Berufung auf Gemeinschaftsrecht sei nicht gestattet.

42 Insoweit gilt, dass die nationalen Gerichte zwar in jedem Einzelfall dem missbräuchlichen oder betrügerischen Verhalten der Betroffenen auf der Grundlage objektiver Kriterien Rechnung tragen können, um ihnen gegebenenfalls die Berufung auf das einschlägige Gemeinschaftsrecht zu verwehren, dass sie aber bei der Beurteilung eines solchen Verhaltens die Ziele der fraglichen gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen zu beachten haben (Urteil Centros, Randnr. 25).

43 Die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Bestimmung schließt jedoch kategorisch und verallgemeinernd alle Übertragungen von Aktien des Typs A oder B von der Vergünstigung des Steueraufschubs aus und gestattet damit den nationalen Gerichten keine derartige Einzelfallprüfung anhand der Besonderheiten des jeweiligen Sachverhalts.

44 Überdies bezieht sich das in der streitigen nationalen Bestimmung enthaltene Kriterium, mit dem Übertragungen von Aktien der Typen A und B von der Steuervergünstigung ausgeschlossen werden - nämlich der Umstand, dass die Übertragung auf eine nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats gegründete Gesellschaft oder auf eine von dieser in Schweden errichtete Tochtergesellschaft erfolgt -, unmittelbar auf die Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Niederlassungsfreiheit und kann damit als solches keinen Missbrauch der Niederlassungsfreiheit bedeuten (in diesem Sinne u. a. Urteil Centros, Randnr. 27).

45 Dass ein Mitgliedstaat sämtliche Übertragungen von Aktien auf eine nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats errichtete Gesellschaft oder die in seinem eigenen Hoheitsgebiet ansässige Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft, wie in der streitigen nationalen Bestimmung vorgesehen, von einer bestimmten Steuervergünstigung ausschließt, kann deshalb nicht mit einer missbräuchlichen Ausübung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt werden.

46 Sodann ist zu prüfen, ob die sich aus der streitigen nationalen Bestimmung ergebenden Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit aus den vom Riksskatteverk angeführten Gründen, die oben in Randnummer 24 wiedergegeben sind, gerechtfertigt sein können.

47 Nach der vom vorlegenden Gericht geschilderten Entstehungsgeschichte der nationalen Regelung (vgl. oben, Randnr. 6) und den Ausführungen des Riksskatteverk soll durch den Ausschluss der Aktienübertragungen des Typs A oder B von der Vergünstigung eines Gewinnsteueraufschubs verhindert werden, dass die Besteuerungsgrundlage in Schweden vor allem in den Fällen entzogen wird, in denen der Inhaber von Aktien einer schwedischen Aktiengesellschaft diese vor seinem endgültigen Wegzug in das Ausland zu einem ermäßigten Preis auf eine ausländische juristische Person überträgt, an der entweder er selbst oder einer seiner Angehörigen unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder aber auf eine schwedische Aktiengesellschaft, an der diese ausländische juristische Person unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt.

48 Das Riksskatteverk meint, dass die im Ausgangsverfahren fragliche steuerliche Ungleichbehandlung diesem Ziel diene und damit aus zwingenden Gründen des öffentlichen Interesses, die mit der erforderlichen Gewährleistung der Kohärenz des Steuersystems, der Gefahr der Steuerhinterziehung und der Wirksamkeit der Steuerkontrollen zusammenhängen, sowie durch die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr, nämlich Artikel 58 Absätze 1 und 2 EG, gerechtfertigt sei. Diese Vertragsbestimmung könne auch Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Artikel 43 EG gemäß dessen Absatz 2 rechtfertigen.

49 Dazu ist festzustellen, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, wie sie die streitige nationale Bestimmung bewirkt, nur zulässig sein kann, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag vereinbartes Ziel verfolgt und sie durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist. Erforderlich ist zudem, dass die Maßnahme zur Erreichung des fraglichen Zieles geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist (z. B. Urteil

Futura Participations und Singer, Randnr. 26 und die dort zitierte Rechtsprechung).

50 Eine Verringerung der Steuereinnahmen, die die Gewährung der fraglichen Vergünstigung bei Übertragungen von Aktien der Typen A und B mit sich bringen könnte, gehört nicht zu den in Artikel 46 EG aufgeführten Gründen und kann nicht als ein zwingender Grund des öffentlichen Interesses angesehen werden, der eine mit Artikel 43 EG grundsätzlich nicht zu vereinbarende Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte (z. B. Urteile ICI, Randnr. 28, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 59, und Saint-Gobain ZN, Randnr. 51). Ein solches Ziel ist rein wirtschaftlicher Natur und kann deshalb nach ständiger Rechtsprechung keinen zwingenden Grund des öffentlichen Interesses darstellen (z. B. Urteil vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 48).

51 Dagegen sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten (Urteile vom 28. Januar 1992 in den Rechtssachen C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, und C-300/90, Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305), die Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Urteile ICI, Randnr. 26, und Metallgesellschaft u. a., Randnr. 57) und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen (z. B. Urteile Futura Participations und Singer, Randnr. 31, und vom 8. Juli 1999 in der Rechtssache C-254/97, Baxter u. a., Slg. 1999, I-4809, Randnr. 18) zwingende Gründe des öffentlichen Interesses, die Regelungen, durch die die vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten möglicherweise eingeschränkt werden, rechtfertigen können (zu solchen Rechtfertigungsgründen bei Beschränkungen im Zusammenhang mit einer Ungleichbehandlung bei der Einkommensteuer siehe Urteil vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98, Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 23).

52 Soweit sich das Riksskatteverk zur Rechtfertigung der nationalen Bestimmung auf die Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuerregelung zu wahren, beruft, ist darauf hinzuweisen, dass in den Rechtssachen Bachmann und Kommission/Belgien, in denen der Gerichtshof dieses Erfordernis als Rechtfertigungsgrund für eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten anerkannt hat, zwischen der Abzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen für Alters- und Todesfallversicherungsverträge und der Besteuerung der von den Versicherern aus diesen Verträgen geschuldeten Geldbeträge ein unmittelbarer Zusammenhang bestand, der aufrechterhalten werden musste, um die Kohärenz der fraglichen Steuerregelung zu wahren (Urteil Vestergaard, Randnr. 24 und die dort zitierte Rechtsprechung).

53 Soweit das Königreich Schweden im Ausgangsverfahren relevante Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten geschlossen hat, wird die steuerliche Kohärenz nicht auf der Ebene der Einzelperson durch eine strenge Wechselbeziehung zwischen dem Gewinnsteueraufschub und der endgültigen Gewinnbesteuerung hergestellt, sondern sie wird auf eine andere Ebene verlagert, nämlich auf die der Gegenseitigkeit der in den Vertragsstaaten anwendbaren Vorschriften, die in einem solchen Abkommen vorgesehen sind und die auf bestimmten Anknüpfungspunkten für die Aufteilung der Steuerhoheit beruhen, deren Festlegung den Mitgliedstaaten freisteht, sofern, wie im Ausgangsverfahren, keine gemeinschaftliche Regelung besteht (z. B. Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 24, und Saint-Gobain ZN, Randnr. 57).

54 Durch Doppelbesteuerungsabkommen wie das vorliegende belgisch-schwedische Abkommen, insbesondere durch dessen Artikel 13 Absatz 4, der dem gleichen Artikel des OECD-Musterabkommens entspricht, besteuert ein Staat grundsätzlich alle Gewinne auf Aktien, die in seinem Hoheitsgebiet wohnende Übertragende erzielen, verzichtet aber umgekehrt auf die Besteuerung der Gewinne, die im anderen Vertragsstaat wohnende Übertragende erzielen, und zwar unabhängig davon, ob dem Übertragenden bei einer früheren Übertragung der fraglichen Aktien ein Steueraufschub zugute kam.

55 Das Risiko eines endgültigen Wegzugs des Übertragenden bei Übertragungen von Aktien des Typs A, dem die nationale Bestimmung durch den Ausschluss vom Steueraufschub begegnen

soll, wird somit durch Artikel 13 Absatz 4 des belgisch-schwedischen Abkommens auf gegenseitige Weise in dem Sinne erfasst, dass in diesem Fall allein der Vertragsstaat, in den der Übertragende seinen Wohnsitz verlegt hat, zur Besteuerung des fraglichen Gewinns befugt ist.

56 Überdies enthält Artikel 13 Absatz 5 des belgisch-schwedischen Abkommens eine gegenseitige Regelung, die die steuerlichen Ansprüche des Königreichs Belgien und des Königreichs Schweden speziell bei der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien gegeneinander abgrenzt. Diese Vorschrift des Abkommens soll den von der streitigen nationalen Bestimmung erfassten denkbaren Fall regeln, nämlich den der Gefahr eines endgültigen Umzugs des Übertragenden im Kontext einer Aktienübertragung in den anderen Vertragsstaat. Hierfür sieht Artikel 13 Absatz 5 des belgisch-schwedischen Abkommens im Wesentlichen vor, dass der betroffene Vertragsstaat hinsichtlich der durch seine eigenen Staatsangehörigen vorgenommenen Übertragung von Aktien an einer in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Gesellschaft nur seinen Anspruch auf Besteuerung derjenigen Aktienübertragungen verliert, die der Übertragende nach mehr als fünf Jahren nach seiner endgültigen Übersiedlung in den anderen Vertragsstaat vornimmt.

57 Jedenfalls ist der Ausschluss vom Steueraufschub, den die streitige nationale Bestimmung für Übertragungen von Aktien der Typen A und B festlegt, angesichts des mit der Bestimmung verfolgten Zweckes weder erforderlich noch verhältnismäßig.

58 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass ein etwaiges Problem, das sich hinsichtlich der Kohärenz der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerregelung stellen könnte, eine grundsätzlich andere Ursache hätte als in den Rechtssachen *Bachmann* und *Kommission/Belgien*. Denn in diesen Rechtssachen drohten Zahlungen der Besteuerung durch den Mitgliedstaat, der die Steuervergünstigung gewährt hatte, deshalb zu entgehen, weil sie von Dritten außerhalb dieses Mitgliedstaats, nämlich im Land ihrer Niederlassung, geleistet wurden. In einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens ergibt sich die Gefahr hingegen daraus, dass die Besteuerungsgrundlage wegen des endgültigen Wegzugs des Steuerpflichtigen in das Ausland später wegfallen kann.

59 In einer solchen Situation kann im Unterschied zu derjenigen, die zu den Urteilen *Bachmann* (Randnr. 28) und *Kommission/Belgien* (Randnr. 20) geführt hat, die Kohärenz der Steuerregelung durch weniger einschneidende oder die Niederlassungsfreiheit weniger beeinträchtigende Maßnahmen erreicht werden, die sich speziell auf das Risiko eines endgültigen Wegzugs des Steuerpflichtigen beziehen und alle Typen der Aktienübertragung erfassen, die das gleiche objektive Risiko mit sich bringen. Sie könnten etwa in einer Regelung bestehen, die eine Kautions- oder sonstige Garantien verlangt, um im Fall eines endgültigen Wegzugs des Übertragenden in das Ausland die Steuerzahlung zu gewährleisten.

60 Soweit das Riksskatteverk außerdem die Gefahr der Steuerhinterziehung und die gebotene Wirksamkeit der Steuerkontrollen als Rechtfertigungsgründe anführt, ist zunächst festzustellen, dass sich diese beiden Rechtfertigungsgründe angesichts des mit der streitigen nationalen Bestimmung verfolgten Zieles überschneiden. Denn es handelt sich um eine Bestimmung, die sowohl die tatsächliche Besteuerung der fraglichen Gewinne als auch eine wirksame Kontrolle dieser Besteuerung sicherstellen soll.

61 Die streitige Bestimmung zielt aber nicht speziell darauf, bloß künstlich geschaffene, der Umgehung des schwedischen Steuerrechts dienende Sachverhalte von der Steuervergünstigung auszunehmen, sondern sie erfasst allgemein alle Sachverhalte, bei denen die Aktien zu einem ermäßigten Preis auf eine nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats gegründete Gesellschaft, an der der Übertragende beteiligt ist, oder auf die im Königreich Schweden errichtete Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft übertragen werden.

62 Eine allgemeine Annahme, dass eine Steuerhinterziehung oder ein Steuerbetrug stattfinden werde, kann aber nicht mit dem Umstand begründet werden, dass die die Aktien erhaltende Gesellschaft oder deren Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, und somit auch keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Wahrnehmung einer durch den Vertrag gewährleisteten Grundfreiheit beeinträchtigt (in diesem Sinne Urteil vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98, Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 45).

63 Die Maßnahme des Königreichs Schweden ist jedenfalls nicht geeignet, ihren angegebenen Zweck zu erreichen, nämlich Gewinne aus übertragenen Aktien beim Übertragenden, besonders im Fall einer Übertragung vor dessen endgültigem Umzug in das Ausland, in Schweden tatsächlich zu besteuern. Bei der Übertragung von Aktien des Typs C kommt dem Übertragenden auf jeden Fall für die aus den übertragenen Aktien erzielten Gewinne der Steueraufschub zugute. Auf eine Frage des Gerichtshofes konnte die schwedische Regierung jedoch nicht darlegen, dass dieser Übertragungstyp durch objektive tatsächliche Unterschiede gekennzeichnet wäre, aus denen sich ergeben würde, dass der endgültige Umzug des Übertragenden in das Ausland für dessen Besteuerung in Schweden ein grundsätzlich anderes potenzielles Risiko bedeutet als Übertragungen von Aktien der Typen A und B.

64 Schließlich genügt zu dem vom Riksskatteverk vorgetragenen Argument, dass, wenn eine nationale Bestimmung auf der Grundlage von Artikel 58 EG gerechtfertigt erscheine, auch aus dieser Bestimmung resultierende Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit als gerechtfertigt anzusehen seien, der Hinweis, dass, wie unten in Randnummer 72 ausgeführt, aus Artikel 58 EG jedenfalls keine Rechtfertigung für die Anwendung einer nationalen Bestimmung, wie sie im Ausgangsverfahren in Frage steht, hergeleitet werden kann.

65 Demnach ist auf die Vorlagefrage, soweit sie sich auf die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit bezieht, zu antworten, dass die Artikel 43 EG und 48 EG nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach im Fall einer Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis der Übertragende für die Besteuerung des Gewinns aus diesen Aktien von der Vergünstigung eines Steueraufschubs ausgeschlossen ist, wenn die Aktien auf eine ausländische juristische Person, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt - sofern ihm diese Beteiligung einen Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen juristischen Person ermöglicht und er durch sie deren Tätigkeiten bestimmen kann -, oder auf eine schwedische Aktiengesellschaft, die die Tochtergesellschaft einer solchen ausländischen juristischen Person ist, übertragen wurden.

Zum freien Kapitalverkehr

66 Angesichts dieser Antwort auf die Vorlagefrage hinsichtlich der Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit braucht die Frage, was die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr angeht, nur noch unter dem Gesichtspunkt geprüft zu werden, ob die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Vorschrift im Hinblick auf diese Vertragsbestimmungen eine eigenständige Beschränkung enthalten kann, soweit die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nicht einschlägig sind.

67 Wie oben in den Randnummern 38 und 65 dargelegt, bewirkt die fragliche nationale Bestimmung für die Übertragung von Aktien des Typs B eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Hinsichtlich der Übertragung von Aktien des Typs A steht Artikel 43 EG, wie oben in den Randnummern 37 und 65 ausgeführt, dieser nationalen Bestimmung hingegen nur entgegen, soweit die Beteiligung des Übertragenden an der die Aktien übernehmenden Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ihm einen Einfluss auf deren Entscheidungen ermöglicht und er infolge dieser Beteiligung ihre Tätigkeiten bestimmen kann.

68 Soweit sich die Vorlagefrage auf die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr bezieht, braucht sie deshalb nur für die Fälle beantwortet zu werden, in denen Artikel 43 EG auf eine Übertragung von Aktien des Typs A nicht anwendbar ist, weil die Beteiligung des Übertragenden an der die Aktien übernehmenden Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht ausreichend hoch ist.

69 Dazu ist zunächst festzustellen, dass die fragliche nationale Bestimmung nicht als eine rein innerstaatliche Maßnahme betrachtet werden kann, weil sie auch für die Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten gilt, die sich daraus ergeben, dass ein in einem Mitgliedstaat Ansässiger Aktien zu einem ermäßigten Preis auf eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat überträgt, an der der Übertragende oder einer seiner Angehörigen unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.

70 Ferner steht fest, dass die fragliche nationale Bestimmung geeignet ist, Personen, die der schwedischen Gewinnsteuer unterliegen, von einer Übertragung von Aktien auf in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften abzuhalten, an denen sie unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. Für diese Steuerpflichtigen bewirkt die nationale Bestimmung deshalb eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Artikel 56 EG (vgl. z. B. Urteil vom 26. September 2000 in der Rechtssache Kommission/Belgien, Randnr. 18 und die dort zitierte Rechtsprechung).

71 Demnach ist zu prüfen, ob diese Beschränkung gerechtfertigt werden kann.

72 Im Zusammenhang mit Artikel 58 EG stützt sich das Riksskatteverk im Wesentlichen auf die gleichen Rechtfertigungsgründe wie hinsichtlich der durch die nationale Bestimmung bewirkten Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit, also auf die erforderliche Kohärenz der Steuerregelung, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit der Steuerkontrollen (zum Verhältnis zwischen den vom Gerichtshof anerkannten zwingenden Gründen des öffentlichen Interesses und Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag [jetzt Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG] vgl. Urteil Verkooijen, Randnrn. 43 bis 46). Aus den gleichen, oben in den Randnummern 46 bis 63 dargelegten Gründen wie hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit können diese Rechtfertigungsgründe aber auch in Bezug auf die oben in Randnummer 70 festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nicht durchgreifen.

73 Daher ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Bestimmung, auch wenn Artikel 43 EG ihr im Fall einer Übertragung von Aktien des Typs A bei unzureichend hoher Beteiligung des Übertragenden an der die Aktien übernehmenden Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht entgegensteht, jedenfalls eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Artikel 56 EG darstellt, die nicht gemäß Artikel 58 EG gerechtfertigt werden kann.

74 Demnach ist auf die Vorlagefrage, soweit sie sich auf die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr bezieht, zu antworten, dass die Artikel 56 EG und 58 EG nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach im Fall einer Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis der Übertragende für die Besteuerung des Gewinns aus diesen Aktien von der Vergünstigung eines Steueraufschubs ausgeschlossen ist, wenn die Aktien auf eine ausländische juristische Person übertragen wurden, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, die ihm keinen Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen juristischen Person ermöglichen und durch die er deren Tätigkeiten nicht bestimmen kann.

75 Nach alledem sind die Vorlagefragen dahin zu beantworten,

- dass die Artikel 43 EG und 48 EG nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach im Fall einer Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis der Übertragende für die Besteuerung des Gewinns aus diesen Aktien von der Vergünstigung eines Steueraufschubs ausgeschlossen ist, wenn die Aktien auf eine ausländische juristische Person, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt - sofern ihm diese Beteiligung einen Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen juristischen Person ermöglicht und er durch sie deren Tätigkeiten bestimmen kann -, oder auf eine schwedische Aktiengesellschaft, die die Tochtergesellschaft einer solchen ausländischen juristischen Person ist, übertragen wurden;

- dass die Artikel 56 EG und 58 EG nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach im Fall einer Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis der Übertragende für die Besteuerung des Gewinns aus diesen Aktien von der Vergünstigung eines Steueraufschubs ausgeschlossen ist, wenn die Aktien auf eine ausländische juristische Person übertragen wurden, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, die ihm keinen Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen juristischen Person ermöglichen und durch die er deren Tätigkeiten nicht bestimmen kann.

Kostenentscheidung

Kosten

76 Die Auslagen der schwedischen Regierung, der niederländischen Regierung, der Kommission und der EFTA-Überwachungsbehörde, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Regeringsrätt mit Beschluss vom 1. November 2000 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Die Artikel 43 EG und 48 EG stehen nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wonach im Fall einer Übertragung von Aktien zu einem ermäßigten Preis der Übertragende für die Besteuerung des Gewinns aus diesen Aktien von der Vergünstigung eines Steueraufschubs ausgeschlossen ist, wenn die Aktien auf eine ausländische juristische Person, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt - sofern ihm diese Beteiligung einen Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen juristischen Person ermöglicht und er durch sie deren Tätigkeiten bestimmen kann -, oder auf eine schwedische Aktiengesellschaft, die die Tochtergesellschaft einer solchen ausländischen juristischen Person ist, übertragen wurden.

2. Die Artikel 56 EG und 58 EG stehen nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wonach im Fall einer Übertragung von Aktien zu einem

ermäßigten Preis der Übertragende für die Besteuerung des Gewinns aus diesen Aktien von der Vergünstigung eines Steueraufschubs ausgeschlossen ist, wenn die Aktien auf eine ausländische juristische Person übertragen wurden, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt, die ihm keinen Einfluss auf die Entscheidungen dieser ausländischen juristischen Person ermöglichen und durch die er deren Tätigkeiten nicht bestimmen kann.