YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

21 päivänä marraskuuta 2002 *

Asiassa C-436/00,

jonka Regeringsrätten (Ruotsi) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

X

ja

Y

vastaan

Riksskatteverket

ennakkoratkaisun EY 43, EY 46, EY 48, EY 56 ja EY 58 artiklan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Wathelet sekä tuomarit C. W. A. Timmermans (esittelevä tuomari), D. A. O. Edward, P. Jann ja A. Rosas,

julkisasiamies: J. Mischo,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— X ja Y, edustajanaan advokat P. Nordquist,

— Riksskatteverket, edustajanaan skattejurist T. Wallén,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään H. G. Sevenster,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J. Enegren,

— EFTA:n valvontaviranomainen, asiamiehenään P. A. Bjørgan,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan X:n ja Y:n, edustajanaan asianajaja P. Nordquist, Ruotsin hallituksen, asiamiehenään A. Kruse, komission, asiamiehinään R. Lyal ja J. Enegren, ja EFTA:n valvontaviranomaisen, asiamiehenään P. A. Bjørgan, 20.3.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.6.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Regeringsrätten (ylin hallintotuomioistuin) on esittänyt 1.11.2000 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 27.11.2000, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY 43, EY 46, EY 48, EY 56 ja EY 58 artiklan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa Ruotsin kansalaiset X ja Y ovat valittaneet Skatterättsnämndenin (keskusverolautakunta) antamasta ennakkotiedosta, jonka mukaan X ja Y eivät luovuttaessaan yhtiöiden osakkeita alihintaan ole oikeutettuja näiden osakkeiden ylihinnan verottamisen lykkäämiseen, koska asiassa sovellettavan kansallisen oikeussäännöksen mukaan lyk-

kääminen ei tule kysymykseen, jos luovutuksensaajana on ulkomainen oikeushenkilö, josta luovuttaja omistaa suoraan tai välillisesti osuuden, tai ruotsalainen osakeyhtiö, jonka osakkaana tällainen ulkomainen oikeushenkilö on suoraan tai välillisesti.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt -nimisen lain (laki valtion tuloverosta), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä SIL), 3 §:n 1 momentin h kohdan ensimmäisessä, toisessa, kolmannessa ja kahdeksannessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Luovutettaessa omaisuutta, johon sovelletaan 25—31 §:n säännöksiä, vastikkeetta sellaiselle ruotsalaiselle osakeyhtiölle, josta luovuttaja tai hänen perheenjäsenensä suoraan taikka — muussa kuin kolmannen alakohdan toisessa virkkeessä säädetyssä tilanteessa — välillisesti omistaa osakkeita, omaisuuden luovutuksen katsotaan tapahtuneen hankintamenon suuruista vastiketta vastaan. Näin on myös silloin, kun luovutuksesta suoritettu vastike on pienempi kuin omaisuuden markkina-arvo tai hankintameno. Jos markkina-arvo on pienempi kuin hankintameno, omaisuus katsotaan nyt mainituissa tapauksissa luovutetuksi markkina-arvon suuruista vastiketta vastaan.

Jos vastiketta ei ole suoritettu, luovuttajan ja tämän perheenjäsenten yhtiössä omistamien osakkeiden yhteenlaskettua hankintamenoa korotetaan sillä määrällä, joka vastaa omaisuuden hankintamenoa, tai, ensimmäisen alakohdan kolmannessa virkkeessä tarkoitetussa tilanteessa, markkina-arvoa. Jos vastiketta on suoritettu, hankintamenoa korotetaan hankintamenon tai markkina-arvon ja vastikkeen erotuksen määrällä.

Luovutettaessa omaisuutta, johon sovelletaan 25—31 §:n säännöksiä, vastikkeetta tai siten, että siitä suoritettava vastike on pienempi kuin omaisuuden markkina-arvo, sellaiselle ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta luovuttaja tai hänen perheenjäsenensä suoraan tai välillisesti omistavat osuuden, tämän omaisuuden luovutuksen katsotaan tapahtuneen markkina-arvon suuruista vastiketta vastaan. Tämä koskee myös sellaiselle ruotsalaiselle osakeyhtiölle tapahtuvaa luovutusta, josta tällainen ulkomainen oikeushenkilö suoraan tai välillisesti omistaa osakkeita.

— —

Omaisuus, joka ensimmäisen tai kolmannen alakohdan mukaan katsotaan luovutetuksi tiettyä vastiketta vastaan, on — — tätä lakia sovellettaessa katsottava omaisuudeksi, jonka sen saaja on hankkinut tätä samaa vastiketta vastaan."

4 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mukaan nämä säännökset on annettu vuosina 1998 ja 1999 erityisesti osakkeiden luovuttamista yhtiöille apporttina (eli luovuttamista vastikkeetta tai alihintaan) koskevan verotuskohtelun selkeyttämiseksi yksityiskohtaisemmalla lainsäädännöllä.

5 Edellä mainitut säännökset edellyttävät kansallisen tuomioistuimen mukaan tiivistetysti ilmaisten sitä, että veron perusteeksi otetaan luovutettujen osakkeiden luovutusajankohdan todellisen arvon (markkina-arvo) ja luovuttajan kyseisistä osakkeista maksaman hankinta-arvon (hankintahinta) välinen erotus, jos osakkeet luovutetaan alihintaan ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta luovuttaja omistaa suoraan tai välillisesti osuuden, tai ruotsalaiselle yhtiölle, jonka osak-

kaana tällainen ulkomainen oikeushenkilö on suoraan tai välillisesti. Alihintaisesta luovutuksesta ruotsalaiselle yhtiölle, jossa ei ole lainkaan ulkomaalaisia osakkaita, ei sen sijaan ollenkaan veroteta heti. Tässä tapauksessa alihintaan luovutettujen osakkeiden markkina-arvon ja hankintahinnan välistä erotusta vastaavaa ylihintaa verotetaan yleensä silloin, kun luovuttaja luovuttaa osuutensa luovutuksensaajana olleesta yhtiöstä. Ylihinnan verotus lykkäytyy siten periaatteessa siihen asti, kunnes luovuttaja luovuttaa osakkuutensa luovutuksensaajana olleesta yhtiöstä.

6 Kansallinen tuomioistuin huomauttaa lisäksi, että Ruotsissa verovelvollisille yhtiöille luovutetun apporttiomaisuuden erilaista verotusta verrattuna yhtiöihin, jotka eivät ole Ruotsissa verovelvollisia, perustellaan SIL:n esitöissä sillä, että on olemassa vaara siitä, että veron peruste jää verottamatta Ruotsissa. Näin on esimerkiksi silloin, jos osakeyhtiön omistaja ennen ulkomaille muuttoaan luovuttaa omistamansa tämän yhtiön osakkeet sellaiselle ulkomaiselle yhtiölle, jonka hän niin ikään omistaa. Alun perin SIL:n 3 §:n 1 momentin h kohdan kolmannen alakohdan sääntöä sovellettiin ainoastaan luovutuksiin ulkomaiselle oikeushenkilölle. Ruotsin lainsäätäjä katsoi kuitenkin sittemmin, että tietynlainen veronkierto oli mahdollinen myös, kun omistaja luovuttaa osakkeensa omistuksessaan olevan ulkomaisen yhtiön ruotsalaiselle tytäryhtiölle. Säännöksiä muutettiin sen vuoksi siten, että niitä sovelletaan sekä luovutuksiin ulkomaisille oikeushenkilöille, joiden osakkaana luovuttaja on suoraan tai välillisesti, että luovutuksiin ruotsalaisille oikeushenkilöille, joiden osakkaina tällaiset ulkomaiset oikeushenkilöt ovat suoraan tai välillisesti.

7 Kansallinen tuomioistuin täsmentää, että (vuoden 2001 tuloja koskevasta) verotusvuodesta 2002 lähtien inkomstskattelagen (1999:1229) korvaa SIL:n. Tähän lakiin sisältyy säännöksiä, jotka ovat täsmälleen samansisältöisiä kuin pääasian oikeudenkäynnissä merkitykselliset SIL:n säännökset.

Belgian kuningaskunnan ja Ruotsin kuningaskunnan kahdenvälinen sopimus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi

8 Belgian kuningaskunnan ja Ruotsin kuningaskunnan välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen (SFS 1991, nro 606), joka on allekirjoitettu 5.2.1991 ja tullut voimaan 24.2.1993 (jäljempänä Belgian ja Ruotsin välinen sopimus), 13 artiklan 4 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Voitosta, joka saadaan muun kuin — — omaisuuden luovutuksesta, verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa luovuttaja asuu."

9 Belgian ja Ruotsin välisen sopimuksen tämä määräys on yhtäpitävä OECD:n mallisopimuksen (mallisopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, OECD:n veroasioiden komitean raportti 1977, versio 29.4.2000) 13 artiklan 4 kohdan kanssa.

10 Belgian ja Ruotsin välisen sopimuksen 13 artiklan 5 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Tämän artiklan 4 kohdan määräykset eivät vaikuta sopimusvaltion oikeuteen verottaa voitosta, jonka toisessa sopimusvaltiossa asuva luonnollinen henkilö on saanut ensiksi mainittuun sopimusvaltioon sijoittautuneen yhtiön osakkeiden luovutuksesta, milloin tämä luonnollinen henkilö on ensiksi mainitun valtion kansalainen, joka on asunut tässä valtiossa ainakin joskus osakkeiden luovutusta lähinnä edeltäneiden viiden vuoden aikana."

11 Belgian ja Ruotsin välisen sopimuksen 26 ja 27 artiklassa määrätään vielä tietojen vaihtamisesta ja virka-avusta verojen perimisessä.

Pääasian oikeudenkäynti

12 Luonnolliset henkilöt X ja Y, jotka ovat Ruotsissa asuvia Ruotsin kansalaisia, pyysivät Skatterättsnämndeniltä ennakkotietoa SIL:n 3 §:n 1 momentin h kohdassa olevien, osakkeiden luovutusta koskevien säännösten soveltamisesta.

13 Ruotsin vero-oikeudellisen ennakkotietojärjestelmän tarkoituksena on antaa verovelvollisten pyynnöstä sitovia lausuntoja siitä, miten tietty verovelvollisten kannalta merkityksellinen kysymys on arvioitava verolainsäädännön mukaan. Ruotsin oikeuden mukaan asiat, joissa ennakkotietoa on pyydetty, ovat lähtökohtaisesti salassa pidettäviä.

14 Käsiteltävänä olevassa asiassa ennakkotietopyyntö koskee veroseuraamuksia, jotka liittyvät X:n ja Y:n aikomukseen luovuttaa ruotsalaisesta X AB -yhtiöstä omistamansa osakkeet niiden hankintahintaan toiselle ruotsalaiselle Z AB -yhtiölle, joka puolestaan on belgialaisen Y SA -yhtiön tytäryhtiö. X ja Y ovat nimittäin katsoneet tarkoituksenmukaiseksi siirtää eräät toiminnat Y SA:lle ennen konsernin uudelleenjärjestelyä.

15 X AB on konsernin emoyhtiö, ja konsernin omistavat tällä hetkellä X ja Y yhtäläisin osuuksin sekä eräs Maltan oikeuden mukaan perustettu yhtiö. X ja Y eivät ole viimeksi mainitun yhtiön osakkaita. Myös Y SA on emoyhtiö ja sen omistajina ovat X AB:n nykyiset omistajat.

16 X ja Y ovat ennakkotietopyynnössään tiedustelleet Skatterättsnämndeniltä erityisesti sitä, onko verokohtelun erilaisuus sen mukaan, luovutetaanko osakkeet alihintaan ruotsalaiselle yhtiölle, jossa ei ole ulkomaisia osakkaita (SIL:n 3 §:n 1 momentin h kohdan ensimmäinen alakohta), vai ruotsalaiselle yhtiölle, jossa on ulkomaisia osakkaita (SIL:n 3 §:n 1 momentin h kohdan kolmannen alakohdan toinen virke), edelleen mahdollinen, kun otetaan huomioon Belgian ja Ruotsin välisen sopimuksen määräykset sekä sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat EY:n perustamissopimuksen määräykset.

17 Skatterättsnämnden katsoi 27.9.1999 antamassaan ennakkotiedossa, että jos X AB:n osakkeet luovutetaan, luovutusta on kohdeltava niin kuin se tapahtuisi osakkeiden markkina-arvosta ja X:ää ja Y:tä on siten verotettava voitosta, joka vastaa kyseisten osakkeiden markkina-arvon ja niiden hankintamenon välistä erotusta.

18 Lisäksi Skatterättsnämnden katsoi, ettei sijoittautumisvapaus liittynyt asiaan ja että pääomien vapaan liikkuvuuden osalta sovelletaan EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta.

19 X ja Y hakivat tähän päätökseen muutosta Regeringsrättenissä vaatien erityisesti, että tämä vahvistaisi, että luovutuksesta on verotettava aiotun luovutushinnan perusteella.

20 He väittivät Regeringsrättenissä, että epäedullisemman verotuskohtelun soveltaminen osakkeiden alihintaisiin luovutuksiin ruotsalaisille yhtiöille, joista luovuttaja omistaa osuuden ulkomaisen oikeushenkilön välityksellä, muodostaa selvästi esteen EY 56 artiklassa määrätylle pääomien vapaalle liikkuvuudelle ja EY 43 artiklassa määrätylle sijoittautumisvapaudelle.

21 X ja Y katsovat, ettei tätä estettä varsinkaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen voida oikeuttaa EY 58 artiklan 1 kohdan perusteella ja että se on joka tapauksessa EY 58 artiklan 3 kohdan vastainen. Tätä estettä ei X:n ja Y:n mukaan voida perustella verotuksen neutraalisuuden ylläpitämisellä, verovilpin ehkäisemisellä tai niihin verrattavilla syillä.

22 Tätä estettä ei heidän mukaansa voida oikeuttaa myöskään EY 46 artiklan perusteella, koska syrjiviä rajoituksia ei yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan voida oikeuttaa taloudellisilla seikoilla kuten veronkierron vaaralla tai veropohjan kaventumisella.

23 X ja Y katsoivat lopuksi, että kysymyksessä olevat kansalliset oikeussäännökset ovat yhteensopimattomia EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa, koska ne ovat epäsuhteessa siihen tavoitteeseen nähden, johon niillä pyritään, kun otetaan huomioon, että tämä tavoite — sen estäminen, että alihintaan luovutetuista osakkeista saatu ylihinta jäisi Ruotsissa verottamatta muiden valtioiden hyväksi — voitaisiin saavuttaa huomattavasti vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä kuten esimerkiksi säätämällä, että vero ylihinnasta erääntyy maksettavaksi luovuttajan muuttaessa ulkomaille.

24 Riksskatteverket (verohallitus) vetosi Regeringsrättenissä siihen, että EY 43 artiklaa ei sovelleta käsiteltävään tapaukseen ja että vaikka tätä määräystä sovellettaisiin ja SIL:n 3 §:n 1 momentin h kohtaa pidettäisiin syrjivänä, tällainen syrjintä olisi oikeutettua sellaisten yhteisöjen tuomioistuimen hyväksymien yleisen edun vaatimien pakottavien syiden kuten verovalvonnan tehokkuuden ja verojärjestelmän johdonmukaisuuden vuoksi. Sellaista kansallista säännöstä, jota voidaan pitää oikeutettuna pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten perusteella, ei myöskään voida EY 43 artiklan toisen kohdan mukaan todeta oikeudenvastaiseksi EY 43 artiklan nojalla.

25 Riksskatteverket katsoi myös, että verotusetujen hyväksikäyttö oli ainoa syy luovutuksen tekemiseen tarkoitusta varten perustetulle ruotsalaiselle yhtiölle belgialaisen yhtiön sijasta ja että tapauksessa oli myös perusteltua syytä epäillä veronkiertoa. Tältä osin Riksskatteverket vetosi siihen, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiolla on oikeus ryhtyä toimenpiteisiin estääkseen sen, että osa sen kansalaisista pyrkisi perustamissopimuksella toteutettuja järjestelyjä käyttämällä väärin perustein välttymään kansallisen lainsäädännön soveltamiselta tai että sen kansalaiset voisivat vedota yhteisön oikeussääntöihin oikeuden väärinkäyttämiseksi tai vilpillisessä tarkoituksessa.

Ennakkoratkaisukysymys

26 Regeringsrätten katsoi, että siinä vireillä olevan oikeusriidan ratkaiseminen edellyttää yhteisön oikeuden tulkitsemista, ja päätti sen vuoksi esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Estetäänkö EY 43, EY 46, EY 48, EY 56 ja EY 58 artiklalla nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevassa tilanteessa sellaisten Ruotsin oikeudessa voimassa olevien kaltaisten jäsenvaltion säännösten soveltaminen, joiden mukaan alihintaan tapahtuvaa osakkeiden luovutusta verotetaan epäedullisemmin tilanteessa, jossa luovutus tapahtuu oikeushenkilölle, jolla on kotipaikka toisessa jäsenvaltiossa ja josta luovuttaja suoraan tai välillisesti omistaa osuuden, tai sellaiselle kotimaiselle osakeyhtiölle, josta kyseinen oikeushenkilö omistaa osuuden, kuin sitä verotettaisiin tilanteessa, jossa tällaista ulkomaalaisomistusta ei ole?"

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

27 Ennen esitettyyn kysymykseen vastaamista on syytä muistuttaa ensinnäkin, että yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että Regeringsrätten käyttää tuomiovaltaa käsitellessään valitusta Skatterättsnämndenin antamasta ennakkotiedosta, joka koskee luovutusta, jota ei vielä ole tehty. Toiseksi on todettava, että vaikka pääasian oikeudenkäynnin kohteena oleva riita koskee mahdollisuutta toteuttaa tulevaisuudessa liiketoimi, joka ei vielä ole tapahtunut, kysymyksessä on todellinen oikeusriita eikä kansallisen tuomioistuimen esittämä yhteisön oikeutta koskeva kysymys ole missään tapauksessa pelkästään hypoteettinen (ks. asia C-200/98, X ja Y, tuomio 18.11.1999, Kok. 1999, s. I-8261, 16—22 kohta).

28 Regeringsrättenin esittämä ennakkoratkaisukysymys on sen vuoksi tutkittava.

Pääasia

29 Kansallinen tuomioistuin haluaa kysymyksellään selvittää, ovatko sijoittautumisvapautta koskevat EY 43, EY 46 ja EY 48 artikla sekä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat EY 56 ja EY 58 artikla esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan yhtiöiden osakkeiden alihintaisten luovutusten verotuskohtelu riippuu luovutuksensaajan ominaisuuksista.

30 Pääasian oikeudenkäynnissä sovellettavan kansallisen oikeuden kannalta on nimittäin syytä erottaa toisistaan kolme erilaista osakkeiden luovutusta alihintaan — eli niiden luovuttamista markkina-arvoaan alempaan hintaan — sen mukaan, millainen suhde luovuttajan ja luovutuksensaajan välillä vallitsee, nimittäin:

— luovutukset ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta luovuttaja tai hänen perheenjäsenensä omistaa suoraan tai välillisesti osuuden (SIL:n 3 §:n 1 momentin h kohdan kolmannen alakohdan ensimmäinen virke) (jäljempänä A-tyypin osakeluovutukset)

— luovutukset ruotsalaiselle osakeyhtiölle, jonka osakkaana ulkomainen oikeushenkilö on suoraan tai välillisesti (SIL:n 3 §:n 1 momentin h kohdan kolmannen alakohdan toinen virke) (jäljempänä B-tyypin osakeluovutukset)

— luovutukset muulle kuin edellisessä luetelmakohdassa tarkoitetulle ruotsalaiselle osakeyhtiölle, jonka osakkaana luovuttaja tai hänen perheenjäsenensä on suoraan tai välillisesti (SIL:n 3 §:n 1 momentin h kohdan ensimmäinen alakohta) (jäljempänä C-tyypin osakeluovutukset).

31 Pääasian oikeudenkäyntiin liittyvässä kansallisessa säännöksessä säädetään, että C-tyypin osakeluovutuksen kohteena olleista osakkeista luovuttajalle tulleen ylihinnan verottaminen lykätään pääsääntöisesti siihen asti, kunnes luovuttaja luovuttaa osakkuutensa luovutuksensaajana olleesta yhtiöstä, mutta luovuttajalle ei sen sijaan myönnetä tällaista verotuksen lykkäämistä A- ja B-tyypin osakeluovutusten kohteena olleista osakkeista saadun ylihinnan osalta. A- ja B-tyypin luovutuksista saadusta ylihinnasta luovuttajaa verotetaan välittömästi.

32 Aluksi on syytä muistuttaa, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. mm. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 19 kohta ja asia C-55/00, Gottardo, tuomio 15.1.2002, Kok. 2002, s. I-413, 32 kohta).

Sijoittautumisvapaus

33 Riksskatteverket vetoaa asiassa C-112/91, Werner, 26.1.1993 annettuun tuomioon (Kok. 1993, s. I-429, Kok. Ep. XIV, s. I-7) nojautuen siihen, ettei pääasian oikeudenkäynti koske perustamissopimuksella taattuja perusvapauksia, koska kysymys on yhden jäsenvaltion sisäisestä tilanteesta. Sen mielestä pääasian oikeudenkäynti koskee Ruotsissa harjoitetun taloudellisen toiminnan omistusrakenteen muuttamista toiminnan jatkuessa tässä jäsenvaltiossa tämän muutoksen jälkeenkin.

34 Tätä väitettä ei voida hyväksyä. Pääasian oikeudenkäyntiin liittyvässä kansallisessa säännöksessä nimittäin edellytetään perustamissopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden kannalta aivan ilmeisesti merkityksellisen, valtion ulkopuolella ilmenevän seikan olemassaoloa, nimittäin A-tyypin osakeluovutusten osalta sitä, että luovutuksensaajana oleva yhtiö on sijoittautunut johonkin muuhun jäsenvaltioon, ja B-tyypin luovutusten osalta sitä, että johonkin muuhun jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö on luovutuksensaajana olevan yhtiön osakkaana, ja tämä valtion ulkopuolella ilmenevä seikka on perusteena verotuskohtelun erilaisuudelle tässä samassa jäsenvaltiossa.

35 Näin ollen on ensinnäkin tutkittava, onko pääasian oikeudenkäyntiin liittyvä kansallinen oikeussäännös omiaan rajoittamaan sijoittautumisvapautta EY 43 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

36 Tältä osin on syytä todeta, että A-tyypin osakeluovutusten osalta pääasian oikeudenkäyntiin liittyvässä kansallisessa säännöksessä vahvistetaan kohtelun erilaisuus siten, että luovuttajalle ei myönnetä alihintaan luovutetuista osakkeista saadun ylihinnan verottamisen lykkäystä ja hänen varainhoitoonsa vaikutetaan siten epäedullisesti, jos luovutuksensaajana olevalla yhtiöllä, josta luovuttaja omistaa osuuden, on kotipaikka toisessa jäsenvaltiossa. Kyseisen verotusedun epääminen sillä perusteella, että luovutuksensaajana olevalla yhtiöllä, josta luovuttaja omistaa osuuden, on kotipaikka toisessa jäsenvaltiossa, voi nimittäin pidätellä luovuttajaa käyttämästä hänelle EY 43 artiklassa taattua oikeutta harjoittaa toimintaansa tässä toisessa jäsenvaltiossa yhtiön välityksellä.

37 Tällä tavoin eroava kohtelu merkitsee siten asianomaisen jäsenvaltion kansalaisten (kuten sitä paitsi myös tämän jäsenvaltion alueella asuvien muiden jäsenvaltioiden kansalaisten), jotka omistavat osuuden toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä, sijoittautumisvapauden rajoittamista, edellyttäen kuitenkin, että tämä osakkuus antaa heille selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta (ks. mm. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 22 ja 28—31 kohta ja asia C-208/00, Überseering, tuomio 5.11.2002, Kok. 2002, s. I-9919, 77 kohta). Kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, täyttyykö tämä edellytys pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa.

38 B-tyypin osakeluovutusten osalta on puolestaan todettava, että pääasian oikeudenkäyntiin liittyvä kansallinen säännös merkitsee toisessa jäsenvaltiossa perustetulle yhtiölle eli pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa belgialaiselle osakeyhtiölle, joka EY 48 artiklan sanamuodon mukaan rinnastetaan luonnolliseen henkilöön, joka on kyseisen jäsenvaltion kansalainen, EY 43 artiklassa tarkoitettua sijoittautumisvapauden rajoitusta sen halutessa harjoittaa toimintaansa asianomaisessa jäsenvaltiossa tytäryhtiön välityksellä (ks. mm. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok. 1997, s. I-2471, 24 kohta ja asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 35 kohta). Sen hyväksyminen, että asianomainen jäsenvaltio voisi tässä tapauksessa evätä ylihinnan verottamisen lyk-

käämisen ja siten jättää luovuttajan ilman varainhoitoon liittyvää etua sillä perusteella, että luovutuksensaajana olevan yhtiön emoyhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, tekisi EY 43 artiklan merkityksettömäksi (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 42 kohta).

39 Tästä seuraa, että pääasian oikeudenkäyntiin liittyvän kansallisen säännöksen soveltaminen merkitsee sekä A-tyypin osakeluovutusten, edellyttäen kuitenkin että tämän tuomion 37 kohdassa mainittu edellytys täyttyy, että B-tyypin osakeluovutusten osalta perustamissopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden käyttämiseen kohdistuvaa rajoitusta.

40 Riksskatteverket vetoaa siihen, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa on olemassa veronkierron vaara, joka on kahdesta syystä merkityksellinen sijoittautumisvapauden kannalta. Ensinnäkin tämän vaaran vuoksi voidaan epäillä, onko sijoittautumisvapautta sovellettava, koska käsiteltävässä asiassa ilmenee seikkoja, jotka viittaavat tämän vapauden mahdolliseen väärinkäyttöön. Toiseksi vaikka sijoittautumisvapautta katsottaisiin voitavan soveltaa käsiteltävänä olevassa asiassa, tähän vaaraan voitaisiin vedota tämän vapauden mahdollisen rajoittamisen oikeuttavana yleiseen etuun liittyvänä pakottavana syynä.

41 Sijoittautumisvapauden mahdollisen väärinkäytön osalta Riksskatteverket huomauttaa, että pääasian kantajien suunnittelemien osakeluovutusten ainoana syynä on verotusetujen tavoittelu ja että tässä liiketoimessa ilmenee seikkoja, jotka antavat aihetta epäillä vakavasti veronkiertoa, kun otetaan huomioon ennen kaikkea se, että X ja Y olivat ensin kysyneet toimivaltaiselta veroviranomaiselta, pidettäisiinkö aiottua liiketointa veronkiertona. Tämän vuoksi Riksskatteverket katsoo asiassa C-212/97, Centros, 9.3.1999 annettuun tuomioon (Kok. 1999, s. I-1459, 24 kohta) nojautuen, että Ruotsin kuningaskunnalla on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oikeus ryhtyä toimenpiteisiin estääkseen sen, että osa sen kansalaisista pyrkisi perustamissopimuksella toteutettuja järjestelyjä käyttämällä väärin perustein välttymään kansallisen lainsäädännön soveltamiselta tai että sen kansalaiset voisivat vedota yhteisön oikeussääntöihin oikeuden väärinkäyttämiseksi tai vilpillisessä tarkoituksessa.

42 Tältä osin on syytä muistuttaa, että vaikka kansalliset tuomioistuimet voivat tapauskohtaisesti objektiivisten seikkojen perusteella ottaa huomioon sen, että asianomaiset henkilöt ovat käyttäneet oikeuttaan väärin tai menetelleet vilpillisesti, jättääkseen tarvittaessa soveltamatta heihin yhteisön oikeuden niitä säännöksiä ja määräyksiä, joihin asiassa on vedottu, kansallisten tuomioistuinten on tällaista menettelyä arvioidessaan otettava huomioon myös kyseisillä yhteisön säännöksillä ja määräyksillä tavoitellut päämäärät (ks. mm. em. asia Centros, tuomion 25 kohta).

43 On todettava, että koska pääasian oikeudenkäyntiin liittyvässä kansallisessa säännöksessä poissuljetaan veron lykkääminen kaikkien A- tai B-tyypin osakeluovutusten yhteydessä ehdottomasti ja yleisesti, kansalliset tuomioistuimet eivät tämän säännöksen mukaan voi arvioida asiaa tällä tavoin tapauskohtaisesti kunkin tapauksen erityispiirteet huomioon ottaen.

44 Lisäksi on aiheellista korostaa, että pääasian oikeudenkäyntiin liittyvässä kansallisessa säännöksessä vahvistettu peruste kyseisen verotusedun epäämiselle A- ja B-tyypin osakeluovutusten yhteydessä — nimittäin se seikka, että luovutus tehdään toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetulle yhtiölle tai sellaisen yhtiön Ruotsiin perustamalle tytäryhtiölle — liittyy perustamissopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden käyttämiseen sellaisenaan, eikä se sen vuoksi voi sinänsä merkitä sijoittautumisvapauden väärinkäyttämistä (ks. vastaavasti mm. em. asia Centros, tuomion 27 kohta).

45 Sitä, että jäsenvaltio epää tietyn verotuksellisen edun pääasian oikeudenkäyntiin liittyvän kansallisen säännöksen mukaisella tavalla aina, kun osakkeita luovutetaan alihintaan toisen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustetulle yhtiölle tai sen alueella perustetulle tämän yhtiön tytäryhtiölle, ei näin ollen voida perustella sijoittautumisvapauden väärinkäytöllä.

46 Toiseksi on tutkittava, voidaanko pääasian oikeudenkäyntiin liittyvästä kansallisesta säännöksestä johtuvia sijoittautumisvapauden rajoituksia pitää perusteltuina erityisesti niistä syistä, joihin Riksskatteverket on vedonnut tämän tuomion 24 kohdassa mainituin tavoin.

47 Kuten pääasian oikeudenkäyntiin liittyvän kansallisen säännöksen esitöistä, sellaisina kuin kansallinen tuomioistuin on ne selostanut (ks. tämän tuomion 6 kohta), ja Riksskatteverketin huomautuksista ilmenee, ylihinnan verottamisen lykkäämistä merkitsevän verotusedun epäämisellä kaikkien A- ja B-tyypin osakeluovutusten yhteydessä pyritään estämään se, että veron peruste jäisi verottamatta Ruotsissa erityisesti silloin, jos ruotsalaisen osakeyhtiön osakkeenomistaja ennen muuttoaan pysyvästi ulkomaille luovuttaa nämä osakkeet alihintaan ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta hän tai hänen perheenjäsenensä omistaa osuuden suoraan tai välillisesti, taikka ruotsalaiselle osakeyhtiölle, jossa mainittu ulkomainen oikeushenkilö on osakkaana suoraan tai välillisesti.

48 Riksskatteverket katsoo, että pääasian oikeudenkäynnissä kysymyksessä olevalla verotuskohtelun eroavuudella pyritään tämän päämäärän saavuttamiseen ja että se on sen vuoksi perusteltu yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen välttämättömyyteen, veronkierron vaaraan ja verovalvonnan tehokkuuteen, kuten myös pääomien vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä eli EY 58 artiklan 1 ja 2 kohdalla. Viimeksi mainitulla määräyksellä nimittäin voidaan perustella myös EY 43 artiklassa tarkoitettuja sijoittautumisvapauden rajoituksia tämän artiklan toisen kohdan mukaisesti.

49 Tältä osin on syytä huomauttaa, että pääasian oikeudenkäyntiin liittyvän kansallisen säännöksen kaltainen sijoittautumisvapauden rajoitus on sallittu vain, jos tällä toimenpiteellä pyritään perustamissopimuksen mukaiseen, sallittuun tavoitteeseen ja jos se voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla

syillä. Tämän lisäksi toimenpiteen on oltava sovelias kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, eikä tällä toimenpiteellä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. em. asia Futura Participations ja Singer, tuomion 26 kohta ja siinä mainitut oikeustapaukset).

50 On aiheellista muistuttaa, että EY 46 artiklassa lueteltujen syiden joukossa ei mainita verotulojen vähentymistä, joka saattaisi seurata kyseisen verotusedun myöntämisestä A- ja B-tyypin osakeluovutusten yhteydessä, eikä verotulojen vähentymisen voida katsoa olevan sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, jolla voitaisiin perustella EY 43 artiklan vastaista erilaista kohtelua (ks. mm. em. asia ICI, tuomion 28 kohta; em. yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 59 kohta ja em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 51 kohta). Tällainen tavoite on nimittäin puhtaasti taloudellinen, eikä sitä vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan voida sen vuoksi pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä (ks. mm. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 48 kohta).

51 Sen sijaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä johtuu, että verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarve (ks. asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1 ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305), veronkierron torjuminen (ks. em. asia ICI, tuomion 26 kohta, ja em. yhdistetyt asiat Metallgesellschaft ym., tuomion 57 kohta) ja verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen (ks. mm. em. asia Futura Participations ja Singer, tuomion 31 kohta, ja asia C-254/97, Baxter, tuomio 8.7.1999, Kok. 1999, s. I-4809, 18 kohta) ovat sellaisia yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. erityisesti tällaisten syiden osalta, joihin on vedottu tuloverotuskohtelun erilaisuutta koskevien rajoitusten yhteydessä, asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999, Kok. 1999, s. I-7641, 23 kohta).

52 Perusteesta, johon Riksskatteverket on vedonnut ja joka koskee verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarvetta, on ensinnäkin syytä muistuttaa, että edellä mainitussa asiassa Bachmann sekä edellä mainitussa asiassa komissio

vastaan Belgia, joissa yhteisöjen tuomioistuin katsoi tällaisen perusteen voivan oikeuttaa rajoittamaan perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä, oli kuitenkin olemassa välitön yhteys vanhuuden ja kuoleman varalta otettavia vakuutuksia koskevien sopimusten vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden ja vakuutuksenantajan niiden täytäntöönpanemiseksi suorittamien summien verotuksen välillä, ja tämä yhteys oli säilytettävä kyseisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi (ks. mm. em. asia Vestergaard, tuomion 24 kohta ja siinä mainitut oikeustapaukset).

53 On syytä todeta, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa, siltä osin kuin Ruotsin kuningaskunta on tehnyt muiden jäsenvaltioiden kanssa sopimuksia kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, verotuksen johdonmukaisuutta ei toteuteta yksittäisen henkilön tasolla siten, että ylihinnan verottamisen lykkäämisen ja ylihinnan lopullisen verottamisen välillä vallitsisi ehdoton vastaavuus, vaan tämä johdonmukaisuus toteutetaan eri tasolla siten, että sopimusvaltiot soveltavat vastavuoroisesti tällaiseen sopimukseen sisältyviä määräyksiä, jotka perustuvat verotustoimivallan jakamisessa käytettäviin liittymäkohtiin, joita jäsenvaltiot saavat edelleen määrittää vapaasti, jollei asiasta ole päätetty yhteisön toimenpitein, kuten asia on pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa asiassa (ks. mm. asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 24 kohta ja em. asia Saint-Gobain, tuomion 57 kohta).

54 Tältä osin on syytä korostaa, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyistä sopimuksista, kuten Belgian ja Ruotsin välisestä sopimuksesta ja erityisesti sen 13 artiklan 4 kohdasta, joka kaiken lisäksi on yhtäpitävä OECD:n mallisopimuksen saman artiklan kanssa, seuraa se, että valtio verottaa pääsääntöisesti kaikista osakkeiden luovutusvoitoista, joita sen alueella asuvat luovuttajat ovat saaneet, ja luopuu vastaavasti verottamasta luovutusvoitoista, joita toisen sopimusvaltion alueella asuvat luovuttajat ovat saaneet, eikä tämä riipu siitä, onko luovuttaja saanut veron lykkäyksen samojen osakkeiden aikaisemman luovutuksen yhteydessä.

55 Mahdollinen vaara, joka on A-tyypin osakeluovutuksen yhteydessä tapahtuva luovuttajan pysyvä maastamuutto ja joka pyritään poistamaan epäämällä veron lykkääminen pääasian oikeudenkäyntiin liittyvällä kansallisella säännöksellä,

kuuluu siten Belgian ja Ruotsin välisen sopimuksen 13 artiklan 4 kohdan soveltamisalaan vieläpä vastavuoroisesti siten, että toimivalta kysymyksessä olevien luovutusvoittojen verottamiseen on tässä tapauksessa yksinomaan sillä sopimusvaltiolla, johon luovuttaja on asettunut asumaan.

56 Lisäksi on tärkeää huomata, että Belgian ja Ruotsin välisen sopimuksen 13 artiklan 5 kohdassa määrätään vastavuoroisesta järjestelmästä, jonka mukaan Belgian ja Ruotsin kuningaskuntien oikeus verottaa nimenomaan osakkeiden luovutuksista saaduista voitoista jakautuu. Tämän määräyksen tarkoituksena on säännellä tilanne, josta pääasian oikeudenkäyntiin liittyvässä kansallisessa säännöksessä on kysymys, nimittäin vaara luovuttajan muuttamisesta pysyvästi toiseen sopimusvaltioon osakkeiden luovutuksen yhteydessä. Tältä osin Belgian ja Ruotsin välisen sopimuksen 13 artiklan 5 kohdan määräysten keskeisenä sisältönä on, että sopimusvaltion kansalaisten luovuttaessa sen alueella kotipaikan omaavan yhtiön osakkeita asianomainen sopimusvaltio menettää vain oikeutensa verottaa osakkeiden luovutuksista, jotka ovat tapahtuneet enemmän kuin viisi vuotta sen jälkeen, kun luovuttaja oli muuttanut pysyvästi toiseen sopimusvaltioon.

57 Joka tapauksessa on katsottava, että veron lykkäämisen epääminen A- ja B-tyypin osakeluovutusten yhteydessä pääasian oikeudenkäyntiin liittyvässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ei ole tarpeen eikä oikeassa suhteessa sen tavoitteen kannalta, johon sillä pyritään.

58 Tältä osin on todettava, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan verojärjestelmän johdonmukaisuuteen liittyvän mahdollisen ongelman alkusyyt olisivat täysin toisenlaiset kuin ne, joista oli kysymys edellä mainitussa asiassa Bachmann ja edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia. Näissä asioissa oli nimittäin olemassa vaara siitä, että maksut jäävät verottamatta verotusedun myöntäneessä jäsenvaltiossa sen vuoksi, että kolmannet henkilöt ovat maksaneet ne tämän jäsenvaltion ulkopuolella eli siinä maassa, johon nämä kolmannet ovat sijoittautuneet. Pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tapauksessa riski sen sijaan liittyy siihen, että veron peruste voi myöhemmin lakata verovelvollisen muutettua pysyvästi ulkomaille.

59 Tällaisessa tilanteessa, toisin kuin edellä mainitussa asiassa Bachmann ja edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia annettuihin tuomioihin johtaneissa tilanteissa (ks. em. asia Bachmann, tuomion 28 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomion 20 kohta), verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan kuitenkin taata lievemmillä tai sijoittautumisvapauteen vähemmän kajoavilla toimenpiteillä, jotka liittyvät nimenomaan verovelvollisen pysyvän maastamuuton vaaraan, ja tämä pätee kaikkiin sellaisiin osakeluovutusten tyyppeihin, joita tämä sama objektiivinen riski koskee. Sellaisia toimenpiteitä voisivat olla esimerkiksi säätäminen vakuusjärjestelmästä tai muista tarpeellisista takeista veron maksamisen varmistamiseksi luovuttajan muuttaessa pysyvästi ulkomaille.

60 Perustelusta, johon Riksskatteverket on vedonnut veronkierron vaaraa ja verovalvonnan tehokkuutta koskevista syistä, on ensimmäiseksi huomautettava, että kysymys on pääasian oikeudenkäyntiin liittyvän kansallisen säännöksen tavoite huomioon ottaen yhdestä ja samasta perustelusta. Tässä tapauksessa on nimittäin kysymys säännöksestä, jonka tarkoituksena on turvata yhtaikaa sekä kyseisen ylihinnan tuleminen verotetuiksi että tällaisen verotuksen valvonnan tehokkuus.

61 Pääasian oikeudenkäyntiin liittyvän säännöksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole nimenomaisesti jättää verotuksellisen edun ulkopuolelle sellaiset puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään Ruotsin verolakien kiertämiseen, vaan se koskee yleisesti kaikkia tapauksia, joissa alihintainen luovutus mistä tahansa syystä tehdään toisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetulle yhtiölle, josta luovuttaja omistaa osuuden, tai sellaisen yhtiön Ruotsin kuningaskuntaan perustamalle tytäryhtiölle.

62 Yleistä veronkierron tai veropetoksen olettamaa ei kuitenkaan voida perustaa siihen, että luovutuksensaajana oleva yhtiö tai sen emoyhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, eikä sillä voida perustella verotoimenpidettä, joka haittaa perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä (ks. vastaavasti asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7587, 45 kohta).

63 Joka tapauksessa on syytä todeta, ettei Ruotsin kuningaskunnan toteuttamalla toimenpiteellä voida saavuttaa sitä tavoitetta, johon sillä on tarkoitus pyrkiä, eli sen varmistamista, että luovutetuista osakkeista saadusta ylihinnasta verotetaan Ruotsissa, varsinkaan jos luovutus tapahtuu ennen luovuttajan muuttoa pysyvästi ulkomaille. On nimittäin todettava, että C-tyypin osakeluovutusten yhteydessä luovuttajalla on joka tapauksessa oikeus luovutetuista osakkeista saadusta ylihinnasta perittävän veron lykkäykseen. Vastatessaan yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kysymykseen Ruotsin hallitus ei kyennyt osoittamaan, että tämäntyyppisiin luovutuksiin liittyisi sellaisia objektiivisia eroja, joista johtuisi, että luovuttajan muutosta pysyvästi ulkomaille aiheutuva hänen verottamiseensa Ruotsissa kohdistuva riski ilmenisi olennaisesti eri tavalla kuin A- ja B-tyypin osakeluovutusten yhteydessä.

64 Riksskatteverketin esittämästä perustelusta, jonka mukaan myös kansallisesta säännöksestä aiheutuvia sijoittautumisvapauteen kohdistuvia rajoituksia on pidettävä perusteltuina, jos kansallinen oikeussäännös itsessään osoittautuu EY 58 artiklan mukaan perustelluksi, on joka tapauksessa riittävää todeta, että kuten tämän tuomion 72 kohdasta ilmenee, EY 58 artiklaan ei voida vedota pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisen kansallisen toimenpiteen soveltamisen perustelemiseksi.

65 Kaikki edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ennakkoratkaisukysymykseen, siltä osin kuin se liittyy sijoittautumisvapautta koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin, on vastattava siten, että EY 43 ja EY 48 artikla ovat esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan luovuttajalla ei yhtiöiden osakkeiden alihintaisen luovutuksen yhteydessä ole oikeutta näistä osakkeista saadusta ylihinnasta perittävän veron lykkäykseen, jos luovutus tehdään ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta luovuttaja omistaa suoraan tai välillisesti osuuden — edellyttäen kuitenkin, että tämä osuus antaa heille selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta — tai ruotsalaiselle osakeyhtiölle, joka on tällaisen ulkomaisen oikeushenkilön tytäryhtiö.

Pääomien vapaa liikkuvuus

66 Ennakkoratkaisukysymykseen sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten osalta annettu vastaus huomioon ottaen tätä kysymystä on syytä tutkia pääomien vapaata liikkuvuutta koskevalta osaltaan vain siltä osin kuin pääasian oikeudenkäyntiin liittyvästä kansallisesta säännöksestä voi viimeksi mainittujen määräysten kannalta tarkastellen aiheutua sellainen itsenäinen rajoitus, johon sijoittautumisvapautta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä ei sovelleta.

67 Kuten tämän tuomion 38 ja 65 kohdasta tältä osin ilmenee, kysymyksessä olevasta kansallisesta säännöksestä aiheutuu sijoittautumisvapauteen kohdistuva perusteeton rajoitus B-tyypin osakeluovutusten yhteydessä. Sen sijaan A-tyypin osakeluovutusten osalta tämän tuomion 37 ja 65 kohdasta johtuu, että EY 43 artikla on esteenä kysymyksessä olevalle kansalliselle säännökselle vain sikäli kuin luovuttaja omistaa toisessa jäsenvaltiossa kotipaikan omaavasta luovutuksensaajana olevasta yhtiöstä sellaisen osuuden, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta.

68 Ennakkoratkaisukysymykseen, siltä osin kuin se liittyy pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin määräyksiin, on näin ollen aiheellista vastata vain sen tilanteen varalta, ettei EY 43 artiklaa sovelleta A-tyypin osakeluovutuksen yhteydessä, koska luovuttajan osuus toisessa jäsenvaltiossa kotipaikan omaavassa luovutuksensaajana olevassa yhtiössä ei ole riittävän suuri.

69 Tältä osin on ensimmäiseksi todettava, ettei pääasian oikeudenkäyntiin liittyvää kansallista säännöstä voida pitää pelkästään jäsenvaltion sisäisenä toimenpiteenä, koska sitä sovelletaan jäsenvaltioiden välisiin pääomanliikkeisiin, jotka johtuvat siitä, että jäsenvaltion asukas luovuttaa alihintaan osakkeita toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, jossa luovuttaja tai hänen perheenjäsenensä omistaa suoraan tai välillisesti osuuden.

70 Lisäksi on kiistämätöntä, että pääasian oikeudenkäyntiin liittyvä kansallinen säännös on omiaan pidättelemään Ruotsin ylihinnasta kannettavan veron alaisia henkilöitä luovuttamasta osakkeita alihintaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille luovutuksensaajayhtiöille, joista he omistavat suoraan tai välillisesti osuuden, ja että säännös muodostaa siten näille verovelvollisille EY 56 artiklassa tarkoitetun pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvan rajoituksen (ks. vastaavasti mm. em. asia komissio v. Belgia, tuomion 18 kohta ja siinä mainitut oikeustapaukset).

71 Sen vuoksi on tutkittava, voidaanko tällaista rajoitusta pitää perusteltuna.

72 Tältä osin ne perustelut, joihin Riksskatteverket on vedonnut EY 58 artiklan osalta, ovat olennaisessa suhteessa samat kuin ne, jotka se on esittänyt perustellakseen pääasian oikeudenkäyntiin liittyvästä kansallisesta säännöksestä aiheutuvia sijoittautumisvapauden rajoituksia, ja ne liittyvät verojärjestelmän johdonmukaisuuteen, veronkierron torjuntaan ja verovalvonnan tehokkuuteen (ks. yhteisöjen tuomioistuimen hyväksymien yleistä etua koskevien pakottavien syiden ja EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan (josta on tullut EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohta) välisen suhteen osalta em. asia Verkooijen, tuomion 43—46 kohta). Samoista syistä, jotka on esitetty sijoittautumisvapauden osalta tämän tuomion 46—63 kohdassa, näitä perusteluja ei voida hyväksyä myöskään tämän tuomion 70 kohdassa todetun pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvan rajoituksen osalta.

73 Sen vuoksi on todettava, että vaikka EY 43 artikla ei ole A-tyypin osakeluovutuksen yhteydessä esteenä pääasian oikeudenkäyntiin liittyvälle kansalliselle säännökselle, koska luovuttajan osuus toisessa jäsenvaltiossa kotipaikan omaavassa luovutuksensaajana olevassa yhtiössä ei ole riittävän suuri, tämä kansallinen säännös merkitsee joka tapauksessa EY 56 artiklassa tarkoitettua pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta, jota ei voida perustella EY 58 artiklan nojalla.

74 Kaikki edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ennakkoratkaisukysymykseen, siltä osin kuin se liittyy pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin, on vastattava siten, että EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan luovuttajalla ei yhtiöiden osakkeiden alihintaisen luovutuksen yhteydessä ole oikeutta näistä osakkeista saadusta ylihinnasta perittävän veron lykkäykseen, jos luovutus tehdään ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta luovuttaja omistaa suoraan tai välillisesti osuuden, vaikka tämä osuus ei anna hänelle selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin eikä mahdollisuutta määrätä yhtiön toiminnasta.

75 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava seuraavasti:

— EY 43 ja EY 48 artikla ovat esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan luovuttajalla ei yhtiöiden osakkeiden alihintaisen luovutuksen yhteydessä ole oikeutta näistä osakkeista saadusta ylihinnasta perittävän veron lykkäykseen, jos luovutus tehdään ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta luovuttaja omistaa suoraan tai välillisesti osuuden — edellyttäen kuitenkin, että tämä osuus antaa heille selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta — tai ruotsalaiselle osakeyhtiölle, joka on tällaisen ulkomaisen oikeushenkilön tytäryhtiö.

— EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan luovuttajalla ei yhtiöiden osakkeiden alihintaisen luovutuksen yhteydessä ole oikeutta näistä osakkeista saadusta ylihinnasta perittävän veron lykkäykseen, jos luovutus tehdään ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta luovuttaja omistaa suoraan tai välillisesti osuuden, vaikka tämä osuus ei anna hänelle selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin eikä mahdollisuutta määrätä yhtiön toiminnasta.

Oikeudenkäyntikulut

76 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ruotsin ja Alankomaiden hallituksille sekä komissiolle ja EFTA:n valvontaviranomaiselle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Regeringsrättenin 1.11.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) EY 43 ja EY 48 artikla ovat esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan luovuttajalla ei yhtiöiden osakkeiden alihintaisen luovutuksen yhteydessä ole oikeutta näistä osakkeista saadusta ylihinnasta perittävän veron lykkäykseen,

jos luovutus tehdään ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta luovuttaja omistaa suoraan tai välillisesti osuuden — edellyttäen kuitenkin, että tämä osuus antaa heille selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta — tai ruotsalaiselle osakeyhtiölle, joka on tällaisen ulkomaisen oikeushenkilön tytäryhtiö.

2) EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan luovuttajalla ei yhtiöiden osakkeiden alihintaisen luovutuksen yhteydessä ole oikeutta näistä osakkeista saadusta ylihinnasta perittävän veron lykkäykseen, jos luovutus tehdään ulkomaiselle oikeushenkilölle, josta luovuttaja omistaa suoraan tai välillisesti osuuden, vaikka tämä osuus ei anna hänelle selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin eikä mahdollisuutta määrätä yhtiön toiminnasta.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Julistettiin Luxemburgissa 21 päivänä marraskuuta 2002.

R. Grass — kirjaaja

M. Wathelet — viides jaosto puheenjohtaja