SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN MISCHO

vom 6. Juni 2002 [1]

1. In dieser Rechtssache werden Fragen nach der Auslegung der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit (insbesondere Artikel 43 EG, 46 EG und 48 EG) einerseits und den freien Kapitalverkehr (insbesondere Artikel 56 EG und 58 EG) andererseits aufgeworfen.

I — Nationaler rechtlicher Rahmen

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

„Die unentgeltliche Übertragung eines Vermögensgegenstands, auf die die §§ 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 §§ 25 bis 31 anwendbar sind, auf eine ausländische juristische Person, an

1 — Originalsprache: Französisch.

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 des Gemeindesteuergesetzes (1928:370) und dieses Gesetzes so anzusehen, als ob er vom Erwerber für dasselbe Entgelt erworben wurde."

3. 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 herabgesetzten Preis erfolgte Übertragung) u. a. von Aktien in Gesellschaften steuerlich zu behandeln ist.

4. Die genannten Vorschriften führen nach den Ausführungen des vorlegenden Gerichts im Ergebnis dazu, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem Marktwert und dem Anschaffungswert besteuert wird, wenn die Übertragung auf eine ausländische juristische Person oder auf eine schwedische Gesellschaft erfolgt, an der eine solche Person unmittelbar oder mittelbar Anteile besitzt. Dagegen unterliege die Übertragung auf eine schwedische Gesellschaft ohne ausländische Beteiligung keiner unmittelbaren Besteuerung. In diesem Fall werde der Unterschiedsbetrag typischerweise dann besteuert, wenn der Übertragende seine Aktien an der Gesellschaft veräußere, die die übertragenen Anteile erworben habe. Grundsätzlich werde damit ein Steueraufschub bis zur endgültigen Veräußerung der Aktien gewährt.

5. 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 § 3 Absatz 1 Buchstabe h Unterabsatz 3 SIL nur Übertragungen auf ausländische juristische Personen erfasst. Im Verlauf der Arbeiten an dem Gesetz sei jedoch klar geworden, 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 ge-

hörenden ausländischen Unternehmens sei. Deshalb seien die Vorschriften dahin gehend 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.

6. Abschließend weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass vom Steuerjahr 2002 (Einkünfte des Jahres 2001) an das Einkommensteuergesetz (Inkomstskattelagen [1999:1229]) die SIL ersetzen werde. Dieses Gesetz enthalte Bestimmungen, die den in der vorliegenden Rechtssache einschlägigen entsprächen.

II — Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage

7. X und Y, natürliche Personen schwedischer Nationalität, beantragten beim Skatterättsnämnd (Steuerrechtskommission) einen Vorbescheid über die Anwendung der Bestimmungen des Artikels 3 Absatz 1 Buchstabe h SIL über die Übertragung von Aktien.

8. Das schwedische System der Steuervorbescheide soll dem Einzelnen Auskunft darüber geben, wie eine bestimmte Frage, die für ihn von gewisser Bedeutung ist, im Rahmen der Besteuerung zu behandeln ist.

9. In der vorliegenden Rechtssache 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, auf die Z AB, eine ebenfalls schwedische Gesellschaft, die wiederum eine Tochtergesellschaft der Y SA, einer belgischen Gesellschaft, ist.

10. 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. Im Rahmen der Umstrukturierung des Konzerns hielten es X und Y für zweckmäßig, bestimmte Tätigkeiten der Y SA zuzuordnen.

11. In ihrem Antrag 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 (§ 3 Absatz 1 Buchstabe h erster Unterabsatz SIL) oder auf eine schwedische Gesellschaft mit ausländischen Anteilseignern (§ 3 Absatz 1 Buchstabe h dritter Unterabsatz Satz 2 SIL) übertragen werden, angesichts der Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen dem Königreich Schweden und dem Königreich Belgien einerseits und der Vorschriften des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr andererseits aufrechterhalten werden könnten.

12. In dem am 27. September 1999 erlassenen Vorbescheid vertrat der Skatterättsnämnd die Auffassung, die Übertragung der Aktien der X AB sei als Übertragung gegen ein dem Marktwert entsprechendes Entgelt zu behandeln; X und Y seien somit für einen berechneten Gewinn zu besteuern, der dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Marktwert der Aktien und den Anschaffungskosten entspreche.

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

14. X und Y erhoben gegen diese Entscheidung Klage vor dem Regeringsrätt (oberster Verwaltungsgerichtshof) und beantragten insbesondere die Feststellung, dass die Übertragung auf der Grundlage des ins Auge gefassten Verkaufspreises besteuert werden müsse.

15. X und Y trugen vor dem Regeringsrätt im Wesentlichen vor, die unterschiedliche und wesentlich weniger vorteilhafte steuerrechtliche Behandlungsweise der schwedischen Gesellschaften, an denen der Übertragende über eine ausländische juristische Person beteiligt sei, an der er ebenfalls einen Anteil halte, behindere den freien Kapitalverkehr (Artikel 56 EG) und die Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 EG) offenkundig.

16. Unter diesen Umständen hat das Regeringsrätt 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?

III — Rechtliche Prüfung

Zur Zulässigkeit der Vorlagefrage

17. Die Kommission bemerkt, dass die vorliegende Rechtssache nur eine hypothetische Situation betreffe, da die vonX und Y beabsichtigte Übertragung, deret-

wegen sie sich an die Verwaltung gewandt hätten, noch nicht durchgeführt worden sei. Da jedoch vor dem vorlegenden Gericht ein Rechtsstreit anhängig sei und der Gerichtshof über hinreichende Informationen für eine Vorabentscheidung verfüge, sei die vorgelegte Frage zu beantworten.

18. Ich teile diese Ansicht.

19. Der Gerichtshof hatte nämlich unter ähnlichen Umständen [2] bereits die Gelegenheit, sich dazu zu äußern, wie das in der Ausgangsrechtssache verfolgte Vorbescheidsverfahren im Hinblick auf die Kriterien zu beurteilen ist, die in der Rechtsprechung hinsichtlich der Voraussetzungen der Anwendbarkeit des Artikels 234 EG aufgestellt worden sind, und hat entschieden, dass der Umstand, dass die von den Klägern des Ausgangsverfahrens beabsichtigte Übertragung noch nicht stattgefunden habe, das Bestehen einer echten Rechtsstreitigkeit vor dem nationalen Gericht nicht ausschließe.

20. Meiner Auffassung nach sind im vorliegenden Fall diesselben Überlegungen anzustellen. Der Gerichtshof ist keineswegs mit einem hypothetischen Rechtsstreit befasst, sondern dazu aufgerufen, Vorschriften des Gemeinschaftsrechts auszulegen, die in einem echten Rechtsstreit angewandt werden sollen, und es ergibt sich aus den Akten, dass er über ausreichende Angaben verfügt, um die Vorlagefrage zweckdienlich beantworten zu können.

Zum Bestehen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

21. Das Riksskatteverk ist der Auffassung, die durch den Vertrag gewährten Grundfreiheiten könnten in der vorliegenden Rechtssache nicht herangezogen werden, da der Sachverhalt auf einen Mitgliedstaat beschränkt sei. Dazu führt er das Urteil Werner an [3]. 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.

22. Dazu ist jedoch zu bemerken, dass diese Überlegung nicht ausreicht, um die Anwendung der Bestimmungen des Vertrages im vorliegenden Fall auszuschließen. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich nämlich klar, dass die Besteuerung des beabsichtigten Geschäftes vom Vorliegen eines über Schweden hinausreichenden Elements abhängt, nämlich davon, dass die Muttergesellschaft der Gesellschaft, auf die die Anteile übertragen werden sollen, in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist oder dass ihre Anteilseigner dort ansässig sind. Daher ist offensichtlich, dass der Ausgangsrechtsstreit nicht als auf einen rein innerschwedischen Sachverhalt bezogen angesehen werden kann.

23. Es ist allerdings noch genauer herauszuarbeiten, inwieweit die Bestimmungen des Vertrages durch die fragliche nationale Bestimmung betroffen sind. Ich erinnere in

2 — Urteil vom 18. November 1999 in der Rechtssache C-200/98 (X und Y, Slg. 1999, I-8261, Randnrn. 15 bis 23).

3 — Urteil vom 26. Januar 1993 in der Rechtssache C-112/91 (Slg. 1993, I-429).

dieser Hinsicht daran, dass sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, dass diese nationale Bestimmung die Besteuerung der Übertragung von Vermögensgegenständen auf eine Gesellschaft festsetzt, an der der Übertragende unmittelbar oder mittelbar Anteile hält.

24. Die Veräußerungsgewinne aus einem solchen Geschäft werden sofort besteuert, wenn die Gesellschaft, auf die übertragen wird, eine ausländische juristische Person ist oder aber eine schwedische Aktiengesellschaft, an der eine ausländische juristische Person unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.

25. Die Besteuerung wird dagegen aufgeschoben, wenn der Übertragungsempfänger eine schwedische Aktiengesellschaft ist, die keine solche ausländische juristische Person zu ihren Anteilseignern zählt. Für den Übertragenden hat dies ganz klar einen finanziellen Vorteil zur Folge.

26. Unter sonst gleichen Umständen wird also eine Übertragung auf eine schwedische Aktiengesellschaft unbestreitbar steuerlich günstiger behandelt als eine Übertragung auf eine nicht schwedische Gesellschaft oder auf eine schwedische Gesellschaft mit ausländischen Anteilseignern.

27. Die niederländische Regierung vertritt den Standpunkt, die Niederlassungsfreiheit von X und Y in Belgien sei im Ausgangsverfahren nur insoweit betroffen, als sie am Kapital der betroffenen belgischen Muttergesellschaft in einem Umfang beteiligt seien, der ihnen einen solchen Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleihe, dass sie deren Tätigkeiten im Sinne der Rechtsprechung bestimmen könnten [4].

28. Ich teile diese Ansicht. Aus der Rechtsprechung [5] ergibt sich nämlich, dass die Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit auch auf nationale Vorschriften Anwendung finden, die geeignet sind, die Wirtschaftsteilnehmer des betreffenden Mitgliedstaats davon abzuhalten, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen. Die streitige nationale Vorschrift ist aber gerade geeignet, Investoren wie X und Y davon abzuhalten, ihr Niederlassungsrecht in einem anderen Mitgliedstaat durch die Übernahme *wesentlicher* Beteiligungen an dort niedergelassenen Gesellschaften auszuüben, da Übertragungen auf solche Gesellschaften weniger günstig behandelt werden als Übertragungen auf in Schweden niedergelassene Gesellschaften, die keine ausländischen Anteilseigener haben.

29. Dies ist jedoch nicht die einzige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die sich im vorliegenden Fall ausmachen lässt. Mit der Kommission und der EFTA-Überwachungsbehörde ist nämlich zu betonen, dass die fragliche nationale Maßnahme auch geeignet ist, das Recht einer ausländischen Gesellschaft wie der im Ausgangsrechtsstreit betroffenen belgischen Gesellschaft auf Niederlassung in Schweden zu beschränken. Ihre Freiheit, in

4 — Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787).

5 — Urteil vom 27. September 1998 in der Rechtssache 81/87 (Daily Mail and General Trust, Slg. 1988, 5483).

Schweden zu investieren, sich dort niederzulassen und sich im vorliegenden Fall in verschiedenen Staaten einschließlich Schwedens zu organisieren, wird nämlich dadurch begrenzt, dass sie in Schweden nicht in gleicher Weise wie eine schwedische Gesellschaft, zu deren Anteilseignern keine derartige ausländische Gesellschaft gehört, Übertragungen wie die streitige nutzen kann.

30. In diesem Zusammenhang macht die EFTA-Überwachungsbehörde zu Recht geltend, dass die fragliche unterschiedliche Behandlungsweise ausländische Gesellschaften davon abhalten könne, Geschäftsnebenstellen in Schweden zu einzurichten.

31. Zudem hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass es sich bei einer unterschiedlichen Behandlung in Bezug auf den Zeitpunkt, zu dem die Steuer fällig wird, je nachdem, ob die betroffenen Gesellschaften ihren Sitz in einem Mitgliedstaat haben oder nicht, um eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit handelt [6].

32. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass wir es hier mit einer derartigen Beschränkung zu tun haben.

Zur Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

33. Nur das Riksskatteverk und, in geringerem Maße, die niederländische Regierung sind der Auffassung, dass die streitige nationale Maßnahme gerechtfertigt werden könne.

34. Das Riksskatteverk beruft sich darauf, dass der Vorteil für die schwedischen Gesellschaften, d. h. die aufgeschobene Besteuerung der Übertragung, in den Zusammenhang der Regelung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gestellt werden müsse. Die Gewährung dieses Vorteils setze nämlich voraus, dass das Kapital, dessen Besteuerung derart aufgeschoben werde, weiterhin der schwedischen Besteuerung unterliege. Wenn die Übertragung unmittelbar oder mittelbar auf eine ausländische Gesellschaft erfolge, könne eine spätere Weiterübertragung derselben Anteile durch diese Gesellschaft in Schweden nicht besteuert werden. Dies erkläre den Ausschluss der ausländischen Gesellschaften vom Vorteil der aufgeschobenen Besteuerung.

35. Das Riksskatteverk ist der Auffassung, dass die unterschiedliche Behandlungsweise u. a. auf die Notwendigkeit gestützt werden könne, die Kohärenz der Steuerregelung und die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu wahren, und führt dazu, ebenso wie die niederländische Regierung, insbesondere das Urteil Bachmann [7] an. Ein Mitgliedstaat sei grundsätzlich berechtigt, die Besteuerung latenter Einkommen zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt in

6 — Urteil vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 (Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727).

7 — Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Slg. 1992, I-249).

dem Land, in dem sie ihren Ursprung hätten, vorzusehen. Dabei gehe es um den Schutz seines Steueraufkommens und um die Wahrung einer wirksamen steuerlichen Überwachung, Erwägungen, die geeignet seien, die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen.

36. Die niederländische Regierung ergänzt, die vorliegende Rechtssache entspreche im Wesentlichen der, die Gegenstand des Urteils Bachmann gewesen sei. In beiden Rechtssachen gehe es um eine zeitweise „Befreiung", die durch eine spätere Besteuerung kompensiert werde. In der Rechtssache Bachmann habe die „Befreiung" die Form eines Abzugs von Versicherungsprämien gehabt, dem die spätere Besteuerung der Versicherungsleistungen entsprochen habe. Wenn diese nicht gewährleistet gewesen sei, sei die „Befreiung" nicht gewährt worden.

37. Im vorliegenden Fall ende die (zeitweise) Befreiung im Zeitpunkt der späteren Veräußerung der von dem Steuerpflichtigen an der Gesellschaft, auf die die Anteile übertragen worden seien, gehaltenen Anteile, zu dem der bei der Übertragung steuerfrei gestellte Wertzuwachs besteuert würde.

38. Nach Auffassung der niederländischen Regierung ist jedoch im Fall der Übertragung auf eine im Ausland niedergelassene Gesellschaft oder auf eine schwedische Gesellschaft, deren Anteile von einer solchen Gesellschaft gehalten werden, diese spätere Steuererhebung nicht gewährleistet, so dass die zeitweise Befreiung nicht gewährt werden dürfe. Die Steuerforderung sei nämlich nur so lange gesichert, wie der Übertragende in Schweden wohne und dort mit seinem Welteinkommen besteuert werde. Dies sei allerdings dann nicht mehr der Fall, wenn er Schweden verlasse. Die Steuerschuld nicht gebietsansässiger Steuerpflichtiger erstrecke sich nämlich nicht auf die aufgrund von Anteilen an einer im Ausland niedergelassenen Gesellschaft erlangten Vorteile.

39. Es bestehe somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der zeitweisen Befreiung und der späteren Besteuerung. Es handele sich um dieselbe Steuer, die bei demselben Steuerpflichtigen erhoben werde, nur zu einem späteren Zeitpunkt. Bei einem Umzug des Steuerpflichtigen ins Ausland falle dieser Zusammenhang jedoch weg. Die Kohärenz der Regelung erfordere es deshalb, dass ein Mitgliedstaat Maßnahmen wie die streitige Beschränkung treffen könne, um dieser Gefahr vorzubeugen.

40. Die niederländische Regierung stützt sich zudem auf das Urteil Safir [8], um zu unterstreichen, dass das schwedische Steuersystem das Ziel verfolge, einen Steuerausfall zu vermeiden, indem es sicherstelle, dass die Steuer in allen Fällen auf den während der Zeit des steuerlichen Wohnsitzes erzielten Wertzuwachs von Anteilen erhoben werde.

41. Das Riksskatteverk macht noch geltend, da die von der betreffenden nationalen Bestimmung vorgenommene unterschiedliche Behandlung nach den Bestimmungen des Vertrages über den freien Kapitalverkehr, insbesondere Artikel 58

8 — Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-118/96 (Slg. 1998, I-1897).

Absätze 1 und 2 EG, gerechtfertigt werden könne, ergebe sich aus Artikel 43 Absatz 2 letzter Satz EG, dass diese nationale Bestimmung auch nicht nach Artikel 43 EG für ungerechtfertigt erklärt werden könne.

42. Was ist von diesen verschiedenen Argumenten zu halten?

43. Das Vorbringen, Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit ließen sich mit den Bestimmungen des Vertrages über den freien Kapitalverkehr rechtfertigen, widerspricht der Rechtsprechung des Gerichtshofes.

44. Aus dieser ergibt sich nämlich [9], dass der Gerichtshof in Fällen, in denen ihm Fragen zur Vereinbarkeit einer nationalen Bestimmung sowohl mit den Bestimmungen des Vertrages über das Niederlassungsrecht als auch mit denen über den Kapitalverkehr vorlagen, entschieden hat, dass es, wenn eine Verletzung des Niederlassungsrechts festgestellt worden war, nicht mehr erforderlich war, die nationalen Bestimmungen im Hinblick auf die Artikel über den Kapitalverkehr zu überprüfen. Implizit, aber zwingend folgt daraus, dass der Gerichtshof die Möglichkeit, dass die fraglichen nationalen Vorschriften mit dem freien Kapitalverkehr vereinbar sein könnten, als nicht erheblich angesehen hat. Eine solche Vereinbarkeit hätte demnach die Verletzung des Niederlassungsrechts nicht rechtfertigen können.

9 — Insbesondere Urteile X und Y, Randnr. 30, Baars, Randnr. 42, und Metallgesellschaft u. a., Randnr. 75.

45. Ich teile auch nicht die Argumentation mit der Notwendigkeit, gegen die Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage vorzugehen oder das Aufkommen eines Steuerausfalls zu verhindern. Aus einer ständigen Rechtsprechung ergibt sich nämlich, dass derartige Erwägungen wirtschaftlicher Art nicht dazu angeführt werden können, die Beschränkung einer Grundfreiheit des Gemeinschaftsrechts wie der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen.

46. So hat der Gerichtshof in verschiedenen Urteilen [10] ausdrücklich entschieden, dass „Steuermindereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen sind, der zur Rechtfertigung einer Maßnahme angeführt werden kann, die grundsätzlich einer Grundfreiheit zuwiderläuft“ [11].

47. In Bezug auf die Möglichkeit, die im vorliegenden Fall fraglichen Diskriminierungen mit der Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder des Missbrauchs der durch das Gemeinschaftsrecht gewährten Freiheiten zu rechtfertigen, sind die folgenden Bemerkungen geboten.

48. Anders als die Gesichtspunkte, die ich eben untersucht habe, stellen die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Erfordernisse der steuerlichen Überwachung durchaus zwingende Gründe des Allgemeininteresses dar, die grundsätzlich Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen können.

10 — Urteil Metallgesellschaft u. a., Randnr. 59, ebenso Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 28).

11 — Urteil vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 59).

49. Nach ständiger Rechtsprechung [12] muss die streitige Maßnahme, damit eine solche Rechtfertigung anerkannt werden kann, jedoch nicht nur geeignet sein, das angeführte Ziel zu erreichen, sondern sie darf die sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergebenden Grundfreiheiten auch nicht unverhältnismäßig im Vergleich dazu einschränken, was zum Erreichen dieses Zieles erforderlich ist.

50. Meiner Meinung nach dürfte dieses Erfordernis der Verhältnismäßigkeit im vorliegenden Fall jedoch nicht gewahrt sein. Die streitige nationale Vorschrift, die jedes Geschäft, das ein über Schweden hinausreichendes Element enthält, sehr nachteilig behandelt, läuft nämlich, wie im Übrigen die Kommission bemerkt, darauf hinaus, dass eine Hinterziehung oder ein Missbrauch vermutet wird, sowie an einem Geschäft eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft oder auch nur eine schwedische Gesellschaft, die eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene juristische Person als Anteilseigner hat, beteiligt ist.

51. Eine solche Situation steht im Widerspruch zu einer gefestigten Rechtsprechung, aus der sich ergibt, dass die Behörden eines Mitgliedstaats nicht allein deshalb das Vorliegen einer Hinterziehung oder eines Missbrauchs vermuten können, weil ein Wirtschaftsteilnehmer von einer sich aus dem Vertrag ergebenden Freiheit Gebrauch macht [13].

12 — Zum Beispiel Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 26).

13 — Urteile vom 9. März 1999 in der Rechtssache C-212/97 (Centros, Slg. 1999, I-1459, Randnr. 27) und Metallgesellschaft u. a. (Randnr. 57).

52. Die Bemerkungen des Riksskatteverk hinsichtlich eines Hinterziehungsversuchs im vorliegenden Fall rufen im Übrigen eine gewisse Verwunderung hervor. Es ist nämlich nicht zu erkennen, inwieweit die schlichte Tatsache, dass X und Y das Vorbescheidsverfahren nutzen, auf die Absicht hindeutet, sich der Besteuerung zu entziehen. Dies gilt umso mehr, als ein solcher Bescheid gerade dazu dient, dem Steuerpflichtigen zu erlauben, im Voraus die steuerlichen Auswirkungen des von ihm geplanten Vorgangs abzuschätzen.

53. Jedenfalls wäre es Sache des vorlegenden Gerichts, das in seinem Vorlagebeschluss zu dieser Frage jedoch nichts ausführt, darüber zu entscheiden, soweit es erforderlich ist.

54. Aus den von der schwedischen Regierung in der mündlichen Verhandlung selbst gegebenen Erläuterungen geht hervor, dass mit dieser Maßnahme verhindert werden soll, dass Schweden, wenn die Person, die die Anteile veräußert, ins Ausland umzieht, die Besteuerung des Wertzuwachses entgeht. Die Unverhältnismäßigkeit der Maßnahme im Hinblick auf dieses Ziel ist demnach offenkundig.

55. Der Vorteil der aufgeschobenen Besteuerung wird nämlich auch dann verweigert, wenn der Übertragende nicht umzieht, und sogar dann, wenn es sich bei der Gesellschaft, auf die übertragen wird, um eine schwedische handelt. Diese Verweigerung kommt also auch in Fällen zum Tragen, in denen sowohl der Übertragungsempfänger als auch der Übertragende weiterhin in Schweden ansässig sind und die Finanzverwaltung sich sowohl an den einen als auch an den anderen

wenden könnte, um die Zahlung der Steuer zu erreichen. Es ist nämlich nicht zu erkennen, inwieweit der Umstand, dass eine schwedische Gesellschaft, auf die übertragen wird, einen oder mehrere in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Anteilseigner hat, die schwedischen Behörden daran hinderte, eine solche Gesellschaft als der fraglichen Besteuerung unterliegend anzusehen.

56. Wenn sich die Unverhältnismäßigkeit somit in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem sowohl der Übertragende als auch der Übertragungsempfänger in Schweden ansässig sind, als offenkundig erweist, so denke ich, dass sie auch dann vorliegt, wenn die Gesellschaft, auf die übertragen wird, in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist.

57. Diese Fallkonstellation entspricht zwar nicht dem Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits. Sie wird aber ebenfalls von der nationalen Bestimmung erfasst, zu der uns das vorlegende Gericht befragt, dessen Sache es ist, sowohl die Erforderlichkeit als auch die Erheblichkeit der vorgelegten Frage zu beurteilen.

58. Ich werde mich daher im Folgenden dazu äußern.

59. Auch wenn die Gesellschaft, auf die übertragen wird, in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist, stellt sich das von der schwedischen Regierung angeführte Problem der Steuererhebung nur dann, wenn der Übertragende aus Schweden wegzieht. Eine dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechende Maßnahme dürfte daher nur bei den Personen, die tatsächlich das Staatsgebiet verlassen, ansetzen, z. B., wie die Kommission bemerkt, im Wege einer Regelung über eine Sicherheitsleistung, mit der gewährleistet wird, dass die Steuer nicht hinterzogen wird.

60. Im Übrigen unterscheiden die schwedischen Rechtsvorschriften, wie die EFTA-Überwachungsbehörde sehr richtig bemerkt, weder danach, wie die Gesellschaft, auf die übertragen wird, in ihrem Niederlassungsstaat besteuert wird, noch danach, ob der Übertragende alleiniger, Mehrheits- oder Minderheitsgesellschafter der ausländischen Gesellschaft ist, auf die übertragen wird.

61. Es ist jedoch offenkundig, dass die Wahrscheinlichkeit und sogar die Möglichkeit einer Steuerhinterziehung oder einer Scheinkonstruktion von diesen Erwägungen entscheidend abhängt. Eine verhältnismäßige Maßnahme müsste sie demnach berücksichtigen.

62. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die streitige nationale Bestimmung aufgrund ihrer Unverhältnismäßigkeit nicht als durch die Erfordernisse der steuerlichen Überwachung gerechtfertigt angesehen werden kann.

63. Es bleibt mir aber noch die Prüfung der Argumentation mit dem Erfordernis, die Kohärenz der schwedischen Steuerregelung zu wahren.

64. In dieser Hinsicht teile ich die Skepsis der Kommission in Bezug auf die Frage, ob dieser Begriff im vorliegenden Fall einschlägig ist. Es ist nämlich schwer nachzuvollziehen, wie eine Bestimmung zur Kohärenz der Regelung erforderlich sein soll, die Übertragungsempfänger entsprechend dem Ort ihrer Niederlassung oder demjenigen der Niederlassung ihrer Anteilseigner mit der Begründung ungleich behandelt, es müsse der Gefahr eines Wegzugs des Übertragenden vorgebeugt werden.

65. Deshalb ist festzustellen, dass dieser Begriff im vorliegenden Fall in Wirklichkeit mit den Erfordernissen der steuerlichen Überwachung, die ich gerade geprüft habe, zusammenfallen dürfte.

66. Zudem weist der Fall, der den Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits bildet, einen wichtigen Unterschied zu der vom Königreich der Niederlande und dem Riksskatteverk angeführten Rechtssache Bachmann auf. In dieser Rechtssache war es nämlich wahrscheinlich, dass der Begünstigte der Versicherungsleistungen das nationale Hoheitsgebiet verlassen würde, so dass keine Verbindung mehr zwischen diesem Gebiet und der Erfüllung des Versicherungsvertrags bestanden hätte, da die Versicherungseinrichtung in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen war. Im vorliegenden Fall wird dagegen die von dem Geschäft betroffene wirtschaftliche Tätigkeit, worauf das Riksskatteverk in einem anderen Zusammenhang selbst hinweist, nach wie vor in Schweden ausgeübt, mit dessen Hoheitsgebiet der Vermögensgegenstand, d. h. die in eine schwedische Gesellschaft eingebrachten Anteile, weiterhin verknüpft ist.

67. Daraus folgt, dass der Begünstigte der Übertragung, anders als es in der Rechtssache Bachmann der Fall gewesen war, in Fällen wie den von der streitigen nationalen Bestimmung erfassten der schwedischen Finanzverwaltung nie ganz entgeht, da die Gesellschaft, auf die übertragen worden ist, auch wenn sie im Ausland niedergelassen ist, Anteile an einer schwedischen Gesellschaft hält. Dies gilt erst recht, wenn es sich bei der Gesellschaft, auf die übertragen worden ist, um eine schwedische Gesellschaft handelt, wie es in dem Rechtsstreit, mit dem das vorlegende Gericht befasst ist, der Fall ist.

68. In der Rechtssache Bachmann sah zudem eine nationale Rechtsvorschrift, der der Gerichtshof eine wesentliche Bedeutung beigemessen hat, ausdrücklich vor, dass im Fall der Nichtabzugsfähigkeit der Versicherungsprämien die von der Versicherungseinrichtung gezahlten Beträge nicht besteuert werden. Im vorliegenden Fall gibt es keine vergleichbare Bestimmung, die den Vorteil der aufgeschobenen Steuerzahlung davon abhängig machen würde, dass die Steuer später mit Sicherheit erhoben wird.

69. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes muss die Kohärenz der Steuerregelung auch nicht unbedingt in einem rein nationalen Zusammenhang gewähr-

leistet werden. Es sind nämlich ebenso etwa bestehende Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen [14]. Aus dem, was in der mündlichen Verhandlung gegenüber dem Gerichtshof vorgetragen wurde, ergibt sich, dass das am 24. Februar 1993 in Kraft getretene Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich Schweden insofern erheblich sein kann, als es die Besteuerung des Wertzuwachses zwischen den beiden Vertragsstaaten aufteilt. Wahrscheinlich verhält es sich ebenso mit anderen Abkommen dieser Art, die zwischen dem Königreich Schweden und anderen Mitgliedstaaten bestehen.

70. Daraus folgt, dass es angesichts der Wirkungen solcher Abkommen, durch die grundsätzlich verhindert werden kann, dass als Folge eines Umzugs kein Staat mehr für die Besteuerung des Wertzuwachses zuständig ist, zweifelhaft ist, ob für die streitige nationale Bestimmung die Wahrung der Kohärenz der Steuerregelung angeführt werden kann.

71. Sofern dies der Fall sein sollte, ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass die betreffende nationale Maßnahme jedenfalls den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten muss, indem sie nicht über das hinausgeht, was zur Wahrung der Kohärenz der Steuerregelung erforderlich ist [15]. Aus den im Zusammenhang mit der Argumentation zu den Erfordernissen der steuerlichen Überwachung genannten und auch hier einschlägigen Gründen denke ich, dass die fragliche nationale Bestimmung das Niederlassungsrecht mehr beschränkt, als wegen des Erfordernisses der Wahrung der Kohärenz der Steuerregelung gerechtfertigt wäre.

72. Daher ist auch dieses Argument zur Rechtfertigung der betreffenden nationalen Bestimmung zurückzuweisen.

73. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass diese Bestimmung die vom Gemeinschaftsrecht gewährte Niederlassungsfreiheit ungerechtfertigt beschränkt.

Zum freien Kapitalverkehr

74. Angesichts der oben erwähnten Rechtsprechung des Gerichtshofes, nach der eine nationale Bestimmung, die gegen das Niederlassungsrecht verstößt, im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr nicht mehr zu prüfen ist, ist es meiner Ansicht nach im vorliegenden Fall nicht notwendig, die Vorlagefrage insoweit zu beantworten, als sie sich auf die Artikel 56 EG und 58 EG bezieht.

75. Nur ergänzend werde ich daher darstellen, dass die streitige nationale Bestimmung auch nicht als mit dem freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden kann.

14 — Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493) und Bachmann (Randnr. 26).

15 — Urteil Bachmann (Randnr. 27).

76. Wir haben es unbestreitbar mit einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu tun, da das schwedische Gesetz geeignet ist, einen in Schweden ansässigen Investor davon abzuhalten, eine Einlage in Form von Anteilen in eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft vorzunehmen, da ihm in diesem Fall der Vorteil der aufgeschobenen Besteuerung entginge, den er im Fall einer Einlage in eine in Schweden niedergelassene Gesellschaft erhielte. Es ist zudem geeignet, einen ausländischen Wirtschaftsteilnehmer davon abzuhalten, in eine schwedische Gesellschaft zu investieren, da diese dann einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner hätte und die in Schweden ansässigen Investoren damit davon abgehalten werden könnten, in diese Gesellschaft Kapital einzulegen.

77. Dabei handelt es sich eindeutig um Kapitalbewegungen im Sinne des Gemeinschaftsrechts.

78. Das Riksskatteverk beruft sich vergeblich auf Artikel 58 EG.

79. Nach der der Schlussakte von Maastricht beigefügten Erklärung Nr. 7 können nämlich nur solche nationale Bestimmungen von Artikel 73d Absatz 1 EG-Vertrag (jetzt Artikel 58 Absatz 1 EG) gedeckt werden, die Ende 1993 bestanden. Die streitige nationale Bestimmung ist jedoch erst nach diesem Datum erlassen worden.

80. Zudem sieht Artikel 58 Absatz 3 jedenfalls vor, dass die genannten nationalen Maßnahmen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen dürfen und deshalb dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen müssen.

81. Aus den oben ausgeführten Gründen ergibt sich jedoch, dass diese Bedingung im vorliegenden Fall nicht erfüllt ist.

82. Daher ist hilfsweise als Ergebnis festzuhalten, dass die Bestimmungen des Vertrages über den freien Kapitalverkehr einer Regelung wie der im vorliegenden Fall fraglichen entgegenstehen.

83. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass dem Regeringsrätt wie folgt zu antworten ist:

Die Artikel 43 EG bis 48 EG stehen 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.

Ergebnis

84. Aus den oben ausgeführten Gründen wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, wie folgt zu erkennen:

Die Artikel 43 EG bis 48 EG stehen 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.