FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

föredraget den 6 juni 2002 [1]

1. I förevarande mål har frågor uppkommit angående tolkningen av bestämmelser i EG-fördraget avseende dels etableringsrätten (särskilt artiklarna 43 EG, 46 EG och 48 EG), dels den fria rörligheten för kapital (särskilt artiklarna 56 EG och 58 EG).

I — Nationella bestämmelser

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

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

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

En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25—31 §§ är tillämpliga, utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet av tillgången till en

1 — Originalspråk: franska.

utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Detsamma gäller vid överlåtelse till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

...

En tillgång som enligt första eller tredje stycket skall anses ha avyttrats för en viss ersättning skall vid tillämpning av kommunalskattelagen (1928:370) och denna lag anses ha anskaffats för samma ersättning av förvärvaren."

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

4. Enligt den hänskjutande domstolen innebär de ovannämnda bestämmelserna sammanfattningsvis att skillnaden mellan marknadsvärdet och anskaffningsvärdet utgör beskattningsunderlag om överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person eller till ett svenskt företag där sådan person direkt eller indirekt äger andel. Sker överlåtelsen däremot till ett svenskt företag utan utländska ägarintressen sker ingen omedelbar beskattning. Skillnadsbeloppet kommer i det fallet typiskt sett att bli föremål för beskattning när överlåtaren avyttrar sina aktier i det företag till vilket andelen överlåtits. I princip erhålls således uppskov med beskattningen till dess att en slutlig avyttring av aktierna sker.

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

bolag till ett svenskt företag som är dotterföretag till det utländska företag som han äger. Reglerna ändrades därför så att de kom att omfatta överlåtelse såväl till utländska juridiska personer i vilka överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel som till svensk juridisk person i vilken en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

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

II — De faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

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

8. Det svenska systemet med förhandsbesked i skattefrågor syftar till att ge den enskilde besked om hur en viss fråga som är av vikt för denne skall bedömas vid beskattningen.

9. I förevarande mål avser förhandsbeskedet beskattningskonsekvenserna av X och Y:s tilltänkta överlåtelse av sina aktier i X AB, ett svenskt bolag, till Z AB, likaledes ett svenskt bolag, som i sin tur är dotterbolag till Y SA, ett belgiskt bolag.

10. X AB är moderbolag i en koncern och ägs för närvarande till lika delar av X, Y och ett maltesiskt företag. I sistnämnda företag har X och Y inga ägarintressen. Y SA är också ett moderbolag som ägs av de nuvarande ägarna till X AB. Inför en omstrukturering av koncernen har X och Y befunnit det vara ändamålsenligt att överföra viss verksamhet till Y SA.

11. X och Y ifrågasatte i ansökan om förhandsbesked bland annat huruvida den skillnad i fråga om beskattningskonsekvenser som kunde uppkomma beroende på om överlåtelsen av aktier skedde till ett svenskt företag utan utländskt ägande (3 § 1 mom. h första stycket SIL) eller till ett svenskt företag med sådant ägande (3 § 1 mom. h tredje stycket andra meningen SIL) kunde upprätthållas mot bakgrund av dels bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Belgien, dels bestämmelserna i fördraget rörande etableringsrätten och den fria rörligheten för kapital.

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

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

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

15. I Regeringsrätten anförde X och Y i huvudsak att den mycket oförmånligare behandlingen av svenska bolag i vilka överlåtaren äger andel genom en utländsk juridisk person i vilken han också äger andel utgör ett klart hinder för såväl den fria rörligheten för kapital (artikel 56 EG) som etableringsrätten (artikel 43 EG).

16. Under dessa omständigheter har Regeringsrätten beslutat att hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

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

III — Bedömning

Huruvida frågan kan tas upp till sakprövning

17. Kommissionen har noterat att förevarande mål endast avser en hypotetisk situation, eftersom den av X och Y tilltänkta överlåtelsen som har föranlett dem

att vända sig till Skatterättsnämnden ännu inte har ägt rum. Kommissionen har dock tillagt att eftersom ett mål är anhängigt vid den hänskjutande domstolen och EG-domstolen har tillräckliga uppgifter för att meddela förhandsavgörande skall frågan besvaras.

18. Jag delar denna uppfattning.

19. Domstolen har nämligen redan i en liknande situation [2] varit föranledd att avgöra hur ett sådant förfarande för förhandsbesked som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall bedömas i förhållande till de kriterier som i rättspraxis har uppställts avseende villkoren för tillämpning av artikel 234 EG och härvid funnit att det förhållandet att den av klagandena i målet vid den nationella domstolen tilltänkta transaktionen ännu inte hade ägt rum inte innebar att det inte kunde föreligga någon verklig tvist i den nationella domstolen.

20. Jag anser att man bör resonera på samma sätt i förevarande mål. Det är långt ifrån en hypotetisk tvist som är anhängig vid EG-domstolen, utan denna domstol skall tolka gemenskapsrättsliga regler som kommer att tillämpas på en verklig tvist, och det framgår av handlingarna i målet att den har tillräckliga uppgifter för att kunna besvara frågan på ett ändamålsenligt sätt.

Huruvida det föreligger en inskränkning av etableringsrätten

21. Riksskatteverket anser att förevarande mål inte berör sådana grundläggande friheter som följer av fördraget, eftersom det i det aktuella fallet är fråga om en intern situation i en medlemsstat. Till stöd härför har Riksskatteverket nämnt domen i målet Werner [3]. Förevarande mål avser nämligen en omstrukturering av ägarförhållandena i en ekonomisk verksamhet i Sverige som efter denna ändring kommer att fortsätta att bedrivas i detta land.

22. Det bör dock noteras att detta resonemang inte är tillräckligt för att reglerna i fördraget inte skall vara tillämpliga i förevarande mål. Av beslutet om hänskjutande framgår nämligen tydligt att den skattemässiga behandlingen av den tilltänkta transaktionen beror på huruvida det föreligger en faktor som är utländsk i förhållande till Sverige, nämligen huruvida det förvärvande bolagets moderbolag eller aktieägare i det nämnda bolaget är etablerade i en annan medlemsstat. Det är därmed uppenbart att tvisten vid den nationella domstolen inte kan anses avse en situation som är rent intern för Sverige.

23. Det måste dock fortfarande preciseras i vilken mån reglerna i fördraget berörs av den nationella bestämmelsen i fråga. Jag vill i detta hänseende erinra om att det

2 — Dom av den 18 november 1999 i mål C-200/98, X och Y (REG 1999, s. I-8261, punkterna 15—23).

3 — Dom av den 26 januari 1993 i mål C-112/91, Werner (REG 1993, s. I-429; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-7).

framgår av beslutet om hänskjutande att den nämnda bestämmelsen är avgörande för den skattemässiga behandlingen av överlåtelser av tillgångar till ett bolag i vilket överlåtaren direkt eller indirekt äger andel.

24. Beskattningen av det övervärde som kan uppkomma genom en sådan transaktion sker omedelbart när det förvärvande bolaget är en utländsk juridisk person eller ett svenskt aktiebolag där en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

25. Beskattningen skjuts däremot upp när förvärvaren är ett svenskt aktiebolag som inte bland sina aktieägare har en sådan utländsk juridisk person. Detta ger givetvis överlåtaren en likviditetsfördel.

26. Det är således obestridligt att en överlåtelse till ett svenskt aktiebolag skattemässigt behandlas förmånligare än om den hade skett till ett utländskt bolag eller till ett svenskt bolag med utländska aktieägare, om alla övriga omständigheter är lika.

27. Den nederländska regeringen anser att X och Y:s rätt att etablera sig i Belgien endast är i fråga i målet vid den nationella domstolen såvida de äger så stor andel av aktierna i det berörda belgiska moderbolaget att de har ett visst inflytande på detta bolags beslut och kan bestämma över dess verksamhet i den mening som avses i rättspraxis [4].

28. Jag delar denna uppfattning. Det följer nämligen av rättspraxis [5] att bestämmelserna om etableringsrätt i fördraget även är tillämpliga på nationella regler som kan avskräcka näringsidkare i den berörda medlemsstaten från att etablera sig i en annan medlemsstat. Den ifrågasatta nationella bestämmelsen kan emellertid avskräcka sådana investerare som X och Y från att utöva sin etableringsrätt i en annan medlemsstat och härvid förvärva en *betydande* andel av aktierna i bolag som är etablerade där, eftersom bestämmelserna om överlåtelse till sådana bolag är mindre förmånliga än de bestämmelser som är tillämpliga på bolag som är etablerade i Sverige och inte har några utländska aktieägare.

29. Detta är dock inte den enda inskränkningen av etableringsrätten som kan påvisas i förevarande mål. Jag vill nämligen, i likhet med kommissionen och Eftas övervakningsmyndighet, understryka att den ifrågavarande nationella åtgärden även är av sådan art att den kan inskränka rätten att etablera sig i Sverige för ett sådant

4 — Dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787).

5 — Dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, Daily Mail och General Trust (REG 1988, s. 5483; svensk specialutgåva, volym 9, s. 693).

utländskt bolag som det belgiska bolag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Detta bolags rätt att investera och etablera sig i Sverige och, i förevarande fall, att organisera sig i olika medlemsstater, bland annat i Sverige, är nämligen begränsad, eftersom den i Sverige inte kan göra sådana förvärv som det i målet aktuella på samma sätt som ett svenskt bolag som inte bland sina aktieägare har ett sådant utländskt bolag.

30. I detta sammanhang har Eftas övervakningsmyndighet haft fog att även göra gällande att den aktuella skillnaden i behandling kan avskräcka utländska bolag från att öppna en filial i Sverige.

31. Jag erinrar dessutom om att domstolen redan har fastställt att en skillnad i behandling avseende den tidpunkt då skatten skall betalas, som grundas på huruvida de ifrågavarande bolagen har sitt hemvist i en och samma medlemsstat eller ej, utgör en inskränkning av etableringsrätten [6].

32. Av ovanstående följer att det i förevarande fall föreligger en sådan inskränkning.

Huruvida inskränkningen av etableringsrätten är motiverad

33. Det är endast Riksskatteverket och, i mindre utsträckning, Nederländernas regering som anser att den ifrågasatta nationella åtgärden är motiverad.

34. Riksskatteverket har gjort gällande att förmånen för svenska bolag, nämligen den uppskjutna beskattningen av överlåtelsen, skall ses i sitt sammanhang, som är de skattemässiga bestämmelserna om realisationsvinster. Denna förmån förutsätter nämligen att uppskovsbeloppet i framtiden kommer att beskattas i Sverige. Om överlåtelsen direkt eller indirekt sker till ett utländskt bolag kan det nämnda bolagets senare avyttring av aktierna inte beskattas i Sverige. Detta är förklaringen till att utländska bolag inte medges uppskjuten beskattning.

35. Riksskatteverket, som i likhet med Nederländernas regering särskilt har åberopat domen i målet Bachmann [7], anser att skillnaden i behandling bland annat kan vara motiverad med hänsyn till nödvändigheten att säkerställa kongruensen inom skattesystemet och skattekontrollens effektivitet. En medlemsstat har i princip rätt att tillse att orealiserade inkomster vid någon

6 — Dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727).

7 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31).

tidpunkt kommer att beskattas i det land där de uppkommit. Det är fråga om att skydda detta lands skatteunderlag och upprätthålla en effektiv skattekontroll. Dessa hänsyn är av sådan art att de kan motivera inskränkningen av etableringsrätten.

36. Den nederländska regeringen har tillagt att förevarande mål i huvudsak är analogt med det ovannämnda målet Bachmann. De båda målen avser nämligen en tillfällig "skattelättnad", som uppvägs av en senare beskattning. I det ovannämnda målet Bachmann tog sig "skattelättnaden" uttryck i ett avdrag för premier, som motsvarades av en senare beskattning av utbetalningarna. När det inte var säkerställt att beskattning skulle ske medgavs inte "skattelättnaden".

37. I förevarande fall upphör den (tillfälliga) skattelättnaden vid den senare tidpunkt då de andelar som den skattskyldige äger i det förvärvande bolaget avyttras, varvid det övervärde som undantagits från skatteplikt vid överlåtelsen beskattas.

38. Enligt den nederländska regeringen är skatteuttaget vid en senare tidpunkt emellertid inte garanterat vid överlåtelse till ett bolag som är etablerat utomlands eller till ett svenskt bolag i vilket ett sådant bolag äger andelar, och beskattningen skall därför inte uppskjutas. Betalning av den latenta skatteskulden är nämligen endast säkerställd så länge överlåtaren fortsätter att ha sitt hemvist i Sverige och hans totala inkomst beskattas där, men detta upphör att vara fallet så fort han lämnar Sverige. Den utländska skattskyldigheten kommer nämligen inte att omfatta fördelar som erhållits på grund av aktieinnehav i ett bolag som är etablerat utomlands.

39. Det föreligger således enligt den nederländska regeringen ett direkt samband mellan den tillfälliga skattelättnaden och den senare beskattningen. Det är fråga om samma skatt som tas ut av samma skattskyldiga, om än vid ett senare tillfälle. Detta samband försvinner emellertid när den skattskyldige utvandrar. Kongruensen i systemet kräver således att en medlemsstat får vidta sådana åtgärder som den ifrågasatta inskränkningen, för att motverka denna risk.

40. Den nederländska regeringen har dessutom hänvisat till domen i målet Safir [8] för att understryka att det svenska skattesystemet har till syfte att undvika ett skattebortfall genom att säkerställa att skatt i samtliga fall tas ut på sådant övervärde på aktier som har uppkommit under den period då den berörde har haft sitt skatterättsliga hemvist i Sverige.

41. Riksskatteverket har å sin sida vidare gjort gällande att eftersom den skillnad i behandling som görs enligt den berörda nationella bestämmelsen kan rättfärdigas enligt bestämmelserna om fri rörlighet för kapital i fördraget, särskilt artikel 58.1 och

8 — Dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir (REG 1998, s. I-1897).

58.2 EG, följer det av artikel 43 andra stycket sista meningen EG att denna nationella bestämmelse inte heller kan förklaras vara orättfärdig enligt artikel 43 EG.

42. Hur skall dessa olika argument bedömas?

43. Vad gäller argumentet avseende möjligheten att motivera inskränkningarna i etableringsrätten med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital i fördraget konstaterar jag att det motsägs av domstolens rättspraxis.

44. Av domstolens rättspraxis [9] följer nämligen att domstolen i situationer då den har fått frågor rörande huruvida en nationell bestämmelse är förenlig såväl med fördragsbestämmelserna om etableringsrätt som med fördragsbestämmelserna om kapital har funnit att det, när det väl hade konstaterats att etableringsrätten hade åsidosatts, inte längre var nödvändigt att pröva de ifrågasatta nationella bestämmelserna utifrån artiklarna avseende kapital. Implicit, men med nödvändighet, följer det av detta att domstolen inte har ansett att frågan huruvida de nationella bestämmelserna i fråga skulle kunna stå i överensstämmelse med den fria rörligheten för kapital är relevant. En sådan överensstämmelse skulle således inte vara av sådan art att den kunde motivera åsidosättandet av etableringsrätten.

9 — Se särskilt domen i det ovannämnda målet X och Y, punkt 30, i det ovannämnda målet Baars, punkt 42, och i de ovannämnda målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 75.

45. Jag anser inte heller att argumenten avseende nödvändigheten av att agera för att undvika att skatteunderlaget undergrävs eller nödvändigheten av att motverka ett skattebortfall är övertygande. Det följer nämligen av fast rättspraxis att sådana ekonomiska överväganden inte kan motivera en inskränkning av en grundläggande gemenskapsrättslig frihet, såsom etableringsrätten.

46. Domstolen har sålunda i flera domar [10] uttryckligen fastställt att "minskningen av skatteintäkter inte kan anses som tvingande hänsyn av allmänintresse, som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet" [11].

47. Vad gäller möjligheten att motivera den diskriminering som är i fråga i målet med en hänvisning till kampen mot skattebedrägerier eller mot missbruk av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten vill jag påpeka följande.

48. Tvärtemot de ovan redovisade överväganden vill jag understryka att kampen mot skattebedrägerier och bevarandet av nödvändiga förutsättningar för skattekontroll utgör tvingande hänsyn av allmänintresse som i princip kan motivera inskränkningar av etableringsrätten.

10 — Se domen i de ovannämnda målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 59, och, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 28.

11 — Dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 59.

49. Det följer dock av fast rättspraxis [12] att en förutsättning för att en sådan motivering skall kunna godtas inte bara är att den ifrågasatta åtgärden är ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas, utan även att åtgärden i fråga inte inskränker de grundläggande rättigheter som följer av gemenskapsrätten utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det nämnda syftet.

50. Jag anser emellertid inte att det framgår att detta proportionalitetskrav är uppfyllt i förevarande mål. Såsom kommissionen för övrigt har påpekat innebär nämligen den ifrågasatta nationella bestämmelsen, som missgynnar alla transaktioner där det finns en faktor som är utländsk i förhållande till Sverige, att det presumeras att det föreligger bedrägeri eller missbruk så fort en transaktion berör ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, eller till och med ett svenskt bolag i vilket en juridisk person som är etablerad i en annan medlemsstat äger andel.

51. En sådan situation strider mot fast rättspraxis, av vilken det följer att myndigheterna i en medlemsstat inte får presumera att det föreligger bedrägeri eller missbruk enbart av den anledningen att en näringsidkare utövar en frihet som han har enligt fördraget. [13]

12 — Se exempelvis dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 26.

13 — Se dom av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros (REG 1999, s. I-1459), punkt 27, och domen i det ovannämnda målet Metallgesellschaft m.fl., punkt 57.

52. Riksskatteverkets anmärkning att det i förevarande mål föreligger ett försök till skatteflykt föranleder för övrigt viss förvåning. Jag kan nämligen inte inse hur det förhållandet att X och Y ansöker om förhandsbesked i sig skulle tyda på att de önskar undandra sig beskattning. Detta gäller desto mer som syftet med ett sådant besked just är att möjliggöra för de skattskyldiga att på förhand bedöma beskattningskonsekvenserna av transaktioner som de planerar.

53. I vart fall ankommer det på den nationella domstolen, som dock inte i sitt beslut om hänskjutande på något sätt har berört denna fråga, att i den mån det behövs avgöra detta.

54. Det följer av vad den svenska regeringen själv har uppgivit vid förhandlingen att åtgärden syftar till att undvika att Sverige går miste om beskattningen av övervärdet om den som överlåter aktierna flyttar utomlands. Det är därmed uppenbart att åtgärden inte står i proportion till detta syfte.

55. Uppskjuten beskattning skall nämligen vägras till och med när överlåtaren inte flyttar och, vad mera är, till och med om det förvärvande bolaget är svenskt. Således kan uppskjuten beskattning vägras till och med i en situation där såväl överlåtaren som förvärvaren har stannat kvar i Sverige och skattemyndigheten därmed skulle kunna kräva betalning av skatten av såväl

den förre som den senare. Jag kan nämligen inte se på vilket sätt det förhållandet att det förvärvande svenska bolaget har en eller flera aktieägare som är etablerade i en annan medlemsstat skulle förhindra de svenska myndigheterna att anse att ett sådant bolag är skattskyldigt till den ifrågavarande skatten.

56. Oproportionerligheten är visserligen uppenbar i ett fall som det förevarande, där såväl överlåtaren som förvärvaren har hemvist i Sverige, men jag anser att den även föreligger i fall där det förvärvande bolaget är etablerat i en annan medlemsstat.

57. Det är riktigt att denna situation inte motsvarar de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Även den omfattas dock av den nationella bestämmelse som den hänskjutande domstolens fråga avser, och det är på den nämnda domstolen som det ankommer att bedöma såväl om frågan är nödvändig som om den är relevant.

58. I detta avseende skall jag således påpeka följande.

59. Det bör förvisso understrykas att även om det förvärvande bolaget är etablerat i en annan medlemsstat uppkommer det problem angående uppbörden av skatten som den svenska regeringen har påtalat endast såvida överlåtaren flyttar från Sverige. Därmed skulle en åtgärd som överensstämde med proportionalitetsprincipen endast avse enskilda som faktiskt lämnar landets territorium, och, såsom kommissionen har påpekat, ske exempelvis genom bestämmelser om ställande av säkerhet vilka skulle utgöra en garanti för att den enskilde inte undkommer beskattningen.

60. Såsom Eftas övervakningsmyndighet klarsynt nog har understrukit görs det i den svenska lagstiftningen i fråga inte heller någon åtskillnad beroende på hur det förvärvande bolaget beskattas i sin etableringsstat eller beroende på huruvida överlåtaren är ensam aktieägare, majoritetsaktieägare eller minoritetsaktieägare i det förvärvande utländska bolaget.

61. Det är emellertid uppenbart att sannolikheten, och till och med möjligheten, för bedrägeri eller för rena skentransaktioner kan variera i avgörande omfattning beroende på ovanstående. Därmed borde en proportionerlig åtgärd innebära att detta beaktades.

62. Det följer av ovanstående att den ifrågasatta nationella åtgärden på grund av sin oproportionerliga art inte kan anses vara nödvändig för att skattekontroll skall kunna göras.

63. Det återstår nu att behandla argumenten avseende nödvändigheten av att säkerställa kongruensen i det svenska skattesystemet.

64. I detta hänseende delar jag kommissionens skepsis beträffande huruvida detta begrepp är relevant i förevarande fall. Det är nämligen svårt att inse hur en bestämmelse som gör åtskillnad mellan förvärvare beroende på var de är etablerade eller var deras aktieägare har sitt hemvist skulle kunna anses vara nödvändig för kongruensen i systemet av den anledningen att man bör gardera sig mot risken att överlåtaren flyttar.

65. Jag konstaterar således att detta begrepp i förevarande fall i realiteten synes sammanfalla med de nödvändiga förutsättningarna för att skattekontroller skall kunna ske, vilket jag ovan har granskat.

66. Jag understryker dessutom att det i målet vid den nationella domstolen föreligger en betydelsefull skillnad i förhållande till det ovannämnda målet Bachmann, som Konungariket Nederländerna och Riksskatteverket har åberopat. I det sistnämnda målet fanns det nämligen en sannolikhet att försäkringstagaren skulle lämna det nationella territoriet och sålunda avbryta all anknytning mellan detta territorium och verkställigheten av försäkringsavtalet, eftersom försäkringsorganet var etablerat i en annan medlemsstat. Såsom Riksskatteverket har påpekat i ett annat sammanhang kommer den ekonomiska verksamhet som berörs av transaktionen däremot i förevarande mål att fortsätta att bedrivas i Sverige. Den tillskjutna tillgången, det vill säga aktier i ett svenskt bolag, kommer även fortsättningsvis att vara hänförlig till Sveriges territorium.

67. Till skillnad från vad som var fallet i det ovannämnda målet Bachmann kommer förvärvaren följaktligen aldrig att helt och hållet undkomma de svenska skattemyndigheterna i ett sådant fall som det som avses med den ifrågasatta nationella bestämmelsen, eftersom det förvärvande bolaget, även om det är etablerat utomlands, innehar aktier i ett svenskt bolag. Detta gäller i desto högre grad när det förvärvande bolaget är ett svenskt bolag, såsom i målet vid den nationella domstolen.

68. I det ovannämnda målet Bachmann stadgades det dessutom uttryckligen i en nationell lagbestämmelse, vilken domstolen tillmätte avgörande betydelse, att belopp som försäkringsorganet betalade ut inte skulle beskattas om premierna inte var avdragsgilla. I förevarande mål finns det inte någon motsvarande bestämmelse vari det uttryckligen föreskrivs att uppskjuten beskattning knyts till fall där det är säkert att skatten kommer att betalas senare.

69. Jag vill även erinra om domstolens rättspraxis, enligt vilken kongruensen i skattesystemet inte nödvändigtvis måste säkerställas i ett rent nationellt samman-

hang. Även eventuella dubbelbeskattningsavtal måste nämligen beaktas. [14] Det framgår emellertid av vad som framlagts inför domstolen under förhandlingen att dubbelbeskattningsavtalet mellan Konungariket Belgien och Konungariket Sverige, som trädde i kraft den 24 februari 1993, kan vara relevant vad gäller fördelningen av beskattningsrätten avseende realisationsvinster de båda avtalsslutande staterna emellan. Det är för övrigt sannolikt att detsamma gäller för andra avtal av denna typ mellan Konungariket Sverige och andra medlemsstater.

70. Med hänsyn till verkan av sådana avtal, vilka i princip gör det möjligt att undvika att det till följd av en flytt inte längre finns någon stat som är behörig att beskatta kapitalvinsten, är det följaktligen tveksamt huruvida den ifrågasatta nationella bestämmelsen kan sägas säkerställa kongruensen i skattesystemet.

71. Det följer i vart fall av rättspraxis att den ifrågavarande nationella åtgärden för att detta skall kunna vara fallet måste vara förenlig med proportionalitetsprincipen och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa kongruensen i skattesystemet [15]. Av de skäl — i tillämpliga delar — som redovisats i samband med argumentationen avseende de nödvändiga förutsättningarna för skattekontroll anser jag att den ifrågavarande nationella bestämmelsen innebär en inskränkning av etableringsrätten som går utöver vad som är motiverat med anledning av nödvändigheten att bibehålla kongruensen i skattesystemet.

72. Således kan inte heller detta argument för att den berörda nationella bestämmelsen skall anses vara motiverad godtas.

73. Av ovanstående följer att denna bestämmelse på ett omotiverat sätt inskränker den etableringsrätt som följer av gemenskapsrätten.

Fri rörlighet för kapital

74. Med hänsyn till domstolens ovannämnda rättspraxis, enligt vilken det inte finns någon anledning att pröva huruvida en nationell bestämmelse som strider mot etableringsrätten är förenlig med den fria rörligheten för kapital, anser jag att det i förevarande fall inte är nödvändigt att besvara tolkningsfrågan i den mån den avser artiklarna 56 EG och 58 EG.

75. Jag går således utöver vad som är nödvändigt när jag nedan redogör för varför den ifrågasatta nationella bestämmelsen inte heller kan anses vara förenlig med den fria rörligheten för kapital.

14 — Dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), och domen i det ovannämnda målet Bachmann, punkt 26.

15 — Domen i det ovannämnda målet Bachmann, punkt 27.

76. Det är nämligen obestridligt att det föreligger en inskränkning av denna frihet, då den svenska lagstiftningen kan avskräcka en investerare som är etablerad i Sverige från att tillskjuta aktier till ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, eftersom investeraren i så fall skulle gå miste om uppskjuten beskattning, vilket han skulle beviljas vid tillskott till ett bolag som är etablerat i Sverige. Dessutom är lagstiftningen i fråga även av sådan art att den kan avskräcka en utländsk aktör från att investera i ett svenskt bolag, eftersom bolaget i så fall skulle få en aktieägare som är etablerad i en annan medlemsstat och investerarna i Sverige därmed skulle kunna avskräckas från att tillskjuta kapital till detta bolag.

77. I dessa fall är det emellertid obestridligen fråga om kapitalrörelser i den mening som avses i gemenskapsrätten.

78. Riksskatteverket har inte framgång med att åberopa artikel 58 EG.

79. I detta hänseende skall det nämligen noteras att nationella bestämmelser, enligt förklaring nr 7, som bilagts slutakten till Maastrichtfördraget, måste ha förelegat vid 1993 års slut för att kunna omfattas av artikel 73d. 1 i EG-fördraget (nu artikel 58.1 EG). Den ifrågasatta nationella bestämmelsen tillkom emellertid efter denna tidpunkt.

80. Dessutom — och i vart fall — stadgas i artikel 58.3 EG att de nämnda nationella åtgärderna inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och att de således måste stå i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen.

81. Av ovannämnda skäl är det emellertid uppenbart att detta villkor inte är uppfyllt i förevarande mål.

82. I andra hand skall det således fastslås att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital i fördraget utgör hinder för sådan lagstiftning som den som är i fråga i förevarande mål.

83. Regeringsrättens fråga skall således besvaras enligt följande:

"Artiklarna 43—48 EG utgör i en sådan situation som den som är för handen i förevarande mål hinder för att tillämpa en medlemsstats lagstiftning som — i likhet med den svenska lagstiftningen på området — innebär att ett kapitaltillskott genom överlåtelse av aktier till underpris beskattas oförmånligare om tillskottet sker

till en juridisk person som är hemmahörande i en annan medlemsstat och i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel eller till ett inhemskt aktiebolag i vilket en sådan juridisk person äger andel, än vad som skulle ha gällt om något sådant utländskt ägarinflytande inte hade funnits."

IV — Förslag till avgörande

84. Av ovannämnda skäl föreslår jag att domstolen skall fastställa följande:

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