N.

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 30. März 2006 [1]

I — Einleitung

1. Im Ausgangsrechtsstreit wendet sich Herr N. gegen die Festsetzung und die Erhebungsmodalitäten der Einkommensteuer auf Gewinne aus wesentlichen Unternehmensbeteiligungen bei Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat. Der mit dem Rechtsstreit befasste Gerechtshof te Arnhem (Niederlande) hat Zweifel an der Vereinbarkeit der einschlägigen niederländischen Regelungen mit den Vorschriften des Vertrages über die Unionsbürgerschaft und die Niederlassungsfreiheit und legt dem Gerichtshof daher fünf Fragen zur Vorabentscheidung vor. [2]

2. Nach niederländischem Recht steht der Wegzug aus den Niederlanden der Veräußerung von Anteilen gleich. Die Steuer auf den Wertzuwachs der Beteiligung wird deshalb im Zeitpunkt des Wegzugs festgesetzt, dann jedoch für die Dauer von zehn Jahren bzw. bis zur tatsächlichen Veräußerung gestundet. Die ursprüngliche Pflicht des Steuerpflichtigen, während der Stundung Sicherheit zu leisten, wurde später abgeschafft.

3. Mit einer ähnlichen französischen Regelung der Wegzugsbesteuerung war der Gerichtshof bereits in der Rechtssache De Lasteyrie du Saillant [3] befasst. Abgesehen von der Frage der Übertragbarkeit seiner damaligen Feststellungen auf die im Detail abweichende niederländische Regelung ist im vorliegenden Fall zu klären, ob sich Herr N. überhaupt auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann. Zwar war er bei seinem Wegzug aus den Niederlanden alleiniger Anteilseigner von drei auf Curaçao (niederländische Antillen) beheimateten Gesellschaften. Daneben ist Herr N. an seinem neuen Wohnort in Großbritannien jedoch zunächst über mehrere Jahre keiner wirtschaftlichen Tätigkeit nachgegangen.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — In einem ähnlich gelagerten Fall sah der Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Urteil vom 15. September 2005, V-N 2005/47.11) die Regelungen über die Wegzugsbesteuerung als Verstoß gegen das in jenem Fall einschlägige belgisch-niederländische Doppelbesteuerungsabkommen in Verbindung mit der Wiener Vertragsrechtskonvention an und hob die entsprechenden Steuerbescheide bereits deswegen auf, ohne auf Gemeinschaftsrecht eingehen zu müssen (vgl. dazu E. Kemmeren, Pending Cases Filed by Dutch Courts I, in: M. Lang, J. Schuch, C. Staringer, *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Wien, 2006, S. 219, 230 f.).

3 — Urteil vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02 (Slg. 2004, I-2409).

4. Daher stellt das vorlegende Gericht vorrangig die Frage, inwieweit derartige Regelungen den Rechten zuwiderlaufen, die Herrn N. als Unionsbürger zustehen. Implizit wird damit auch das Verhältnis zwischen den Bestimmungen über die Unionsbürgerschaft und die Niederlassungsfreiheit in den Blickpunkt gerückt.

5. Weitere Fragen beziehen sich auf die Anforderungen an die Rückgabe der geleisteten Sicherheiten sowie auf die Rechtfertigung etwaiger, von der Wegzugsbesteuerung ausgehender Beschränkungen der Freizügigkeitsrechte.

II — Einschlägige nationale Vorschriften

6. Nach der Wet inkomstenbelasting 1964 (Einkommensteuergesetz 1964, im Folgenden: Wet IB) umfasst das steuerpflichtige Einkommen inländischer Steuerpflichtiger auch den Gewinn aus wesentlicher Beteiligung. Artikel 20a Absatz 1 der Wet IB regelt näher, was den Gewinn aus wesentlicher Beteiligung ausmacht, nämlich u. a. Vorteile, die sich bei der Veräußerung von Anteilen ergeben (Buchstabe b). Nach Artikel 20a Absatz 3 der Wet IB liegt eine wesentliche Beteiligung vor, wenn der Steuerpflichtige direkt oder indirekt 5 % des Kapitals einer Kapitalgesellschaft hält. Als Veräußerung gilt gemäß Artikel 20a Absatz 6 Buchstabe i der Wet IB auch die Beendigung der Steuerpflicht als Gebietsansässiger, also der Wegzug.

7. Gemäß Artikel 20 c Nummer 1 der Wet IB besteht der Veräußerungsgewinn im Normalfall aus der Differenz zwischen dem Preis für den Erwerb und den Verkauf der Anteile. Löst der Wegzug die Besteuerung aus, tritt der Marktwert der Beteiligung in diesem Zeitpunkt an die Stelle des Verkaufserlöses (Artikel 20 c Nummer 4 der Wet IB). Im Fall des Zuzugs wird als Einstandsbetrag statt des Kaufpreises grundsätzlich der Marktwert der Anteile im Zuzugszeitpunkt zugrunde gelegt (Artikel 20 c Nummer 7 der Wet IB).

8. Artikel 20 c Nummer 18 der Wet IB ermächtigt u. a. zum Erlass einer Ministerialverordnung, in der die Bedingungen für eine Herabsetzung der Steuer geregelt werden, wenn ein Steuerpflichtiger, der beim Wegzug besteuert worden ist, nach weniger als zehn Jahren wieder in die Niederlande zurückkehrt.

9. Nach Artikel 25 des Invorderingswet 1990 (Beitreibungsgesetz 1990, im Folgenden: IW) wird die Steuer auf Gewinn aus wesentlicher Beteiligung im Fall des Wegzugs gegen eine Sicherheit für zehn Jahre gestundet, wobei die Einzelheiten in einer Ministerialverord-

nung geregelt werden. Während der Stundung fallen nach Artikel 28 IW keine Beitreibungszinsen an.

10. Artikel 26 Absatz 2 IW ermächtigt zum Erlass einer Ministerialverordnung, die die Herabsetzung gestundeter Steuerforderungen näher regelt, und zwar soweit Steuern auf ausgeschüttete Dividenden in den Niederlanden entrichtet worden sind (Buchstabe a), soweit der Gewinn im Ausland besteuert worden ist (Buchstabe c) und schließlich um den Betrag, der nach 10 Jahren noch geschuldet wird (Buchstabe c). Von der Ermächtigung wurde mit dem Erlass der Durchführungsregelung zur Invorderingswet 1990 Gebrauch gemacht.

11. In der Folge des Urteils De Lasteyrie du Saillant erklärte der Staatssekretär für Finanzen am 13. April 2004, dass im Fall der Steuerstundung bei Wegzug in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union keine Sicherheit mehr geleistet werden müsse. Am 1. Januar 2005 sind neue gesetzliche Bestimmungen in Kraft getreten, durch die die Rechtslage rückwirkend zum 11. März 2004 entsprechend angepasst wurde. [4]

12. Außerdem sieht Artikel 26 Absatz 5 IW in Verbindung mit der ebenfalls geänderten Durchführungsregelung seitdem einen Steuernachlass vor, wenn die Beteiligung binnen zehn Jahren nach dem Wegzug verkauft wird und ihr Wert zwischenzeitlich zurückgegangen ist, ohne dass den Aktionären stille Reserven übertragen oder ihnen Zahlungen und Investitionen erstattet worden sind. Die gestundete Steuerforderung wird dabei um ein Viertel der Differenz zwischen dem Wert beim Wegzug und dem aktuellen Wert vermindert. Ein Nachlass ist schließlich zu gewähren, soweit aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens ein anderer Staat den Veräußerungsgewinn besteuert.

III — Sachverhalt und Vorlagefragen

13. Am 22. Januar 1997 verlegte der Herr N. seinen ständigen Wohnsitz aus den Niederlanden in das Vereinigte Königreich, wo er 2002 die Bewirtschaftung eines Bauernhofs mit einer Apfelplantage aufnahm. Zum Zeitpunkt des Wegzugs war er Alleingesellschafter dreier Gesellschaften mit beschränkter Haftung niederländischen Rechts (Besloten Vennootschappen), deren tatsächliche Geschäftsführung sich seit dem 22. Januar 1997 auf Curaçao (Niederländische Antillen) befindet.

14. Für das Jahr 1997 gab Herr N. 15 664 697 NLG als steuerpflichtiges Einkommen an. Es umfasste neben Einkünften aus selbst genutztem Wohnungseigentum

4 — Gesetz vom 16. Dezember 2004 (Staatsblad 2004, S. 654) und Ministerialverordnung vom 16. Dezember 2004, Nr. WDB2004/756M (*Staatscourant* 2004, S. 249).

(765 NLG) vor allem Gewinne aus wesentlichen Beteiligungen (15 663 932 NLG). Im darauf ergangenen Steuerbescheid wurde die Steuer auf 3 918 275 NLG nebst Steuerzinsen in Höhe von 228 429 NLG festgesetzt.

15. Auf Antrag von Herr N. wurden diese Forderungen gegen die Stellung einer Sicherheit gestundet. Die Sicherheit leistete er durch Verpfändung von Anteilen an einer seiner Gesellschaften. Nachdem der Staatssekretär für Finanzen im Anschluss an das Urteil De Lasteyrie du Saillant mitgeteilt hatte, dass die Stellung einer Sicherheit nicht mehr verlangt werden könne, schrieb die Steuerverwaltung Herrn N. am 7. Juni 2004, dass die Verpfändung als aufgehoben betrachtet werden könne.

16. Herr N. focht den Steuerbescheid für das Jahr 1997 mit der Begründung an, dass die Besteuerung des Gewinns aus wesentlicher Beteiligung gegen die Artikel 18 EG und 43 EG verstoße. Er werde nicht nur durch die Pflicht, Sicherheit für die Steuerforderung zu leisten, an seiner Freizügigkeit gehindert. Schon das Anknüpfen der Besteuerung an den Wegzug selbst sei unzulässig. Ferner wendet Herr N. sich gegen die Festsetzung der Steuerzinsen sowie gegen die Regelung über die Erstattung der Prozesskosten in verwaltungsrechtlichen Verfahren, die die Anwendung von EG-Recht beträfen.

17. Die beklagte Steuerverwaltung stellte sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass Herr N. sich nicht auf Rechte aus dem EG-Vertrag berufen könne, da es an einer grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit fehle. Jedenfalls sei seit Freigabe der Sicherheit jede Beschränkung entfallen. Im Übrigen seien die Regelungen kohärent und gerechtfertigt.

18. Mit Beschluss vom 27. Oktober 2004 hat der mit diesem Rechtsstreit befasste Gerechtshof te Arnhem dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG vorgelegt:

1. Kann sich ein Einwohner eines Mitgliedstaats, der seinen Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat aufgibt, um sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, in einem Verfahren gegen den Staat, aus dem er wegzieht, allein deshalb auf Artikel 18 EG berufen, weil eine Steuerveranlagung, die im Zusammenhang mit seinem Wegzug durchgeführt wird, eine Behinderung für diesen Wegzug bedeutet oder bedeuten kann?

2. Wenn die Frage 1 zu verneinen ist: Kann sich ein Einwohner eines Mitgliedstaats, der seinen Wohnsitz in diesem Mitgliedstaat aufgibt, um sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, in einem Verfahren gegen den Staat, aus dem er wegzieht, auf Artikel 43 EG berufen, wenn nicht sofort festgestanden hat oder davon auszugehen gewesen ist, dass er in dem

anderen Mitgliedstaat eine Erwerbstätigkeit im Sinne dieser Bestimmung ausüben wird? Ist es für die Beantwortung dieser Frage erheblich, ob diese Tätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraums ausgeübt werden wird? Wie lange kann dieser Zeitraum bejahendenfalls veranschlagt werden?

3. Wenn die Frage 1 oder die Frage 2 zu bejahen ist: Steht Artikel 18 EG oder Artikel 43 EG der vorliegenden niederländischen Regelung entgegen, wonach eine Veranlagung zur Einkommensteuer/Volksversicherungsprämie in Bezug auf die fiktive Realisierung des Gewinns aus wesentlicher Beteiligung nur deshalb durchgeführt wird, weil ein Einwohner der Niederlande, dessen Steuerpflicht als Gebietsansässiger endet, da er seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, so zu behandeln ist, als wenn er seine Anteile, die zu einer wesentlichen Beteiligung gehören, veräußert hätte?

4. Wenn die Frage 3 deshalb bejaht wird, weil für die Bewilligung der Stundung der festgesetzten Steuerschuld Sicherheit geleistet werden muss: Kann die bestehende Behinderung rückwirkend durch die Freigabe der geleisteten Sicherheit beseitigt werden? Ist es für die Beantwortung dieser Frage auch erheblich, ob die Sicherheit auf der Grundlage einer gesetzlichen Regelung oder einer, möglicherweise im Rahmen der Durchführung aufgestellten, Richtlinie freigegeben wird? Ist es für die Beantwortung dieser Frage auch noch erheblich, ob ein Ersatz des möglichen Schadens angeboten wird, der durch die Sicherheitsleistung entstanden ist?

5. Wenn die Frage 3 bejaht und die erste unter 4 gestellte Frage verneint wird: Lässt sich die dann bestehende Behinderung rechtfertigen?

19. Im übrigen führt das vorlegende Gericht aus: „Was die Beantwortung der Frage betrifft, ob in dem Fall, in dem einem Steuerpflichtigen in einem Verfahren wegen eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht Recht gegeben wird, die niederländische Regelung der Prozesskostenerstattung (eine pauschale Regelung) gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, so schließt sich der Gerechtshof der entsprechenden Frage des Gerechtshof te 's-Hertogenbosch an den EuGH in der Rechtssache C-376/03 an [auf Niederländisch: sluit ...aan]".

20. Nachdem das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache C-376/03 (D.)[5] ergangen war, machte Herr N. das vorlegende Gericht mit Schreiben vom 12. Juli 2005, das in Kopie dem Gerichtshof zugeleitet wurde, darauf aufmerksam, dass der Gerichtshof die Frage nach der Zulässigkeit der Prozesskostenregelung darin unbeantwortet gelas-

5 — Urteil vom 5. Juli 2005 (Slg. 2005, I-5821).

sen habe. Da die entsprechende Frage im vorliegenden Verfahren nicht ausdrücklich gestellt worden sei, bestehe nun die Gefahr, dass der Gerichtshof wiederum nicht darauf eingehe. Herr N. gab daher zu bedenken, ob der Gerechtshof te Arnhem sein Vorabentscheidungsersuchen nicht ergänzen sollte. Das vorlegende Gericht machte von dieser Möglichkeit indes bislang keinen Gebrauch.

21. Zu dem Vorabentscheidungsersuchen haben Herr N., die dänische, die niederländische, die deutsche und die italienische Regierung sowie die Kommission schriftlich Stellung genommen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

IV — Rechtliche Würdigung

A — *Vorbemerkung*

22. Das vorlegende Gericht stellt bewusst zuerst die Frage nach der Auslegung des Artikels 18 EG. Es möchte auf diese Weise das Verhältnis zwischen der allgemeinen Freizügigkeit der Unionsbürger und den speziellen Grundfreiheiten, insbesondere der Niederlassungsfreiheit klären lassen. Dahinter steht die Befürchtung, dass die speziellen Gewährleistungen der Personenfreizügigkeit, also die Arbeitnehmerfreizügigkeit, die Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit, weitgehend an Bedeutung verlieren würden, wenn die Unionsbürgerschaft den gleichen Schutzumfang hätte und vorrangig geprüft werden könnte.

23. Die Kommission teilt diese Bedenken offenbar nicht. Sie schlägt in ihrer Stellungnahme vor, allein die erste Frage zu beantworten und von einer Prüfung der Niederlassungsfreiheit abzusehen.

24. Der Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung bereits eine klare Linie zu dem Verhältnis der hier betroffenen Gewährleistungen entwickelt. Danach findet das Freizügigkeitsrecht, das in Artikel 18 EG in allgemeiner Form niedergelegt ist, in den Artikeln 39, 43 und 49 EG-Vertrag seinen besonderen Ausdruck. [6] Daher prüft der Gerichtshof zunächst diese spezielleren Gewährleistungen und sieht nur Anlass, auf die allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger einzugehen, wenn der Anwendungsbereich der spezielleren Vorschriften nicht eröffnet ist. [7] Diese Prüfungsreihenfolge hält der Gerichtshof sogar dann ein, wenn ausdrücklich in erster Linie nach der Unionsbürgerschaft gefragt worden ist. [8]

6 — Urteile vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-193/94 (Skanavi und Chryssanthakopoulos, Slg. 1996, I-929, Randnr. 22), vom 26. November 2002 in der Rechtssache C-100/01 (Olazabal, Slg. 2002, I-10981, Randnr. 26 vom 6. Februar 2003 in der Rechtssache C-92/01 (Stylianakis, Slg. 2003, I-1291, Randnr. 18) und vom 16. Dezember 2004 in der Rechtssache C-293/03 (My, Slg. 2004, I-12013, Randnr. 33).

7 — Vgl. die in Fußnote 6 zitierten Urteile. Ist eine spezielle Grundfreiheit zwar anwendbar, der Eingriff aber gerechtfertigt, bedarf es dagegen keines Rückgriffs auf die allgemeine Freizügigkeit, da die Rechtfertigung hier den gleichen Maßstäben unterliegt.

8 — Urteil vom 15. September 2005 in der Rechtssache C-258/04 (Ioannidis, Slg. 2005, I-8275, Randnrn. 20 ff.).

25. Neben allgemeinen systematischen Erwägungen erscheint die vorrangige Prüfung der speziellen Grundfreiheiten auch deswegen angebracht, weil das Freizügigkeitsrecht unter dem Vorbehalt der im EG-Vertrag und den in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen steht. Folglich ist zunächst die zweite Frage zu prüfen. Nur wenn die Niederlassungsfreiheit nicht auf den vorliegenden Fall anwendbar ist, braucht auf die erste Frage zur Auslegung des Artikels 18 EG eingegangen zu werden.

26. Unabhängig davon, welche der Vorschriften zur Anwendung kommt, ist vorab daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten bei dem Erlass von Vorschriften im Bereich der direkten Steuern das Gemeinschaftsrecht beachten müssen, auch wenn dieser Bereich nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt. [9]

B — *Zur zweiten Vorlagefrage*

27. Gemäß Artikel 43 Absatz 2 EG umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 Absatz 2 EG durch Staatsangehörige eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats.

28. Mit der zweiten Vorlagefrage möchte der Gerechtshof te Arnhem wissen, ob die Berufung auf die Niederlassungsfreiheit möglich ist, wenn bei Verlegung des Wohnsitzes des Betroffenen noch nicht absehbar ist, dass er im Zuzugsstaat eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen wird. Ferner stellt er die Frage, inwieweit die spätere Aufnahme einer Erwerbstätigkeit noch beachtlich ist. Dabei hat das vorlegende Gericht den landwirtschaftlichen Betrieb vor Augen, den Herr N. erst rund fünf Jahre nach dem Wegzug aus den Niederlanden in Großbritannien übernommenen hat.

29. Herr N. sieht jedoch nicht allein darin eine Erwerbstätigkeit. Vielmehr fällt seiner Ansicht nach auch seine Stellung als Alleingesellschafter dreier Unternehmen unter den Begriff der Erwerbstätigkeit im Sinne des Artikels 43 EG. Dieses Argument ist zuerst zu prüfen, wobei die Bedeutung der späteren Übernahme des landwirtschaftlichen Betriebes zunächst ausgeblendet bleiben kann.

1. Das Halten von Unternehmensbeteiligungen als Erwerbstätigkeit im Sinne des Artikels 43 EG

30. Zur Stützung seiner These, dass schon das Halten von Unternehmensbeteiligungen

9 — Vgl. für Niederlassungsfreiheit: Urteil vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03 (Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29) und Urteil De Lasteyrie du Saillant, (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 44), für die Freizügigkeit der Unionsbürger: Urteil vom 12. Juli 2005 in der Rechtssache C-403/03 (Schempp, Slg. 2005, I-6421, Randnr. 19).

eine für die Niederlassungsfreiheit relevante Erwerbstätigkeit ist, verweist Herr N. auf das Urteil Baars [10], in dem der Gerichtshof die Niederlassungsfreiheit folgendermaßen definiert hat:

„Aus Artikel 52 Absatz 2 EG-Vertrag [jetzt Artikel 43 EG] ergibt sich nämlich, dass die Niederlassungsfreiheit die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften, in einem Mitgliedstaat durch einen Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats umfasst. Somit macht ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, die ihm einen solchen Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht, dass er deren Tätigkeiten bestimmen kann, von seiner Niederlassungsfreiheit Gebrauch."

31. Daraus ergibt sich jedoch nur die Freiheit, ein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat zu gründen bzw. zu erwerben und das Unternehmen *an dessen Sitz* zu leiten. Dieses Recht ist betroffen, wenn dem Unternehmen selbst — etwa bei der Verlegung seines Sitzes — Beschränkungen auferlegt werden, oder wenn die Ausübung der Leitungsfunktionen erschwert wird. Ferner werden Beschränkungen erfasst, die es einem Investor erschweren, eine maßgebliche Beteiligung an einem Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat zu erwerben, und damit durch dieses Unternehmen eine Erwerbstätigkeit auszuüben.

32. Derartige Behinderungen stehen im vorliegenden Fall aber nicht zur Debatte. Es besteht kein Bezug zwischen der streitigen Maßnahme und der Erwerbstätigkeit, der Herr N. durch seine Unternehmen auf den niederländischen Antillen nachgeht. Vielmehr wird die Steuer anlässlich der Verlegung des (privaten) Wohnsitzes von Herrn N. festgesetzt. Aus der zitierten Definition des Gerichtshofes kann man jedoch nicht ableiten, dass dieser Vorgang in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fällt.

33. Allerdings könnte man in dem Halten von Unternehmensbeteiligungen eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit sehen, die von der Betätigung als Unternehmer losgelöst ist. Dieser Tätigkeit ginge Herr N. gegebenenfalls von seinem Wohnort im Vereinigten Königreich aus nach.

34. Inwieweit das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, hat der Gerichtshof bereits im Rahmen des Wettbewerbsrechts und im Hinblick auf die Anwendung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie geprüft. Im Urteil Cassa di Risparmio di Firenze u.a. [11] hat er jüngst entschieden, dass das bloße Halten

10 — Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 22). Siehe ferner die Urteile vom 5. November 2002 in der Rechtssache C-208/00 (Überseering, Slg. 2002, I-9919, Randnr. 77) und vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00 (X und Y, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 37).

11 — Urteil vom 10. Januar 2006 in der Rechtssache C-222/04 (Slg. 2006, I-289, Randnr. 111).

von Beteiligungen, verbunden mit der Ausübung von Gesellschafterrechten und dem Bezug von Dividenden, keine wirtschaftliche Tätigkeit bildet, die den Gesellschafter selbst zu einem Unternehmen im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG macht. Anders sei die Frage zu beantworten, wenn der Inhaber der Beteiligung sich unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsführung beteilige. Ebenso hatte der Gerichtshof bereits zuvor das Halten von Beteiligungen nicht als wirtschaftliche Tätigkeit eingeordnet, die der Mehrwertsteuer unterliegt. [12]

35. Bei entsprechender Anwendung dieser Kriterien könnte der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit somit allenfalls eröffnet sein, wenn Herr N. von seinem Wohnsitz in Großbritannien aus über die bloße Gesellschafterstellung hinaus Einfluss auf die Geschäftsführung der Unternehmen nimmt. Die Angaben des vorlegenden Gerichts und der Beteiligten geben hierüber keinen Aufschluss. Dagegen spricht allerdings, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Gesellschaften nach den Feststellungen im Vorabentscheidungsersuchen auf den niederländischen Antillen und nicht in Großbritannien ausgeübt wird. Im Übrigen scheint Herr N. keine Funktion in den Leitungsorganen der Gesellschaften innezuhaben.

36. Auch wenn man das bloße Halten der Unternehmensbeteiligungen als Erwerbstätigkeit verstehen wollte, so dient der Umzugsvorgang zugleich der Verlagerung des privaten Wohnsitzes. Zur Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Niederlassungsfreiheit und der allgemeinen Freizügigkeit der Unionsbürger (Artikel 18 Absatz 1 EG) ist daher zu ermitteln, ob Herr N. seinen Wohnsitz verlegt hat, um im Vereinigten Königreich wirtschaftlich tätig zu sein, oder ob er die Freizügigkeit losgelöst von einer wirtschaftlichen Aktivität in Anspruch genommen hat. [13] Obwohl die Niederlassungsfreiheit grundsätzlich vorrangig zu prüfen ist, würde sie aber zurücktreten, wenn die wirtschaftliche Betätigung nur als Reflex des Wohnsitzwechsels betroffen wäre.

37. Eine natürliche Person, die ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, führt grundsätzlich bewegliches Vermögen mit sich. Regelungen, die die Freizügigkeit beschränken, behindern deshalb mittelbar den Transfer dieser Vermögensgegenstände. Dennoch sind entsprechende Sachverhalte nicht in erster Linie an der Warenverkehrsfreiheit zu messen, da der Schwerpunkt auf der Ausübung der Personenfreizügigkeit liegt. [14]

12 — Vgl. Urteile vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C-60/90 (Polysar Investments Netherlands, Slg. 1991, I-3111, Randnr. 13), vom 6. Februar 1997 in der Rechtssache C-80/95 (Harnas & Helm, Slg. 1997, I-745, Randnr. 13 und 14), vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-442/01 (KapHag., 2003, I-6851, Randnr. 38) und vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-465/03 (Kretztechnik, Slg. 2005, I-4357, Randnr. 19 und 20.) In seinen Schlussanträgen vom 27. Oktober 2005 in der Rechtssache C-222/04 (Cassa di Risparmio di Firenze u. a., Slg. 2005, I-289, Randnr. 88) hat Generalanwalt Jacobs anknüpfend an das Vorbringen der Kommission auf die Parallele zwischen Wettbewerbsrecht und Mehrwertsteuerrecht hingewiesen.

13 — Vgl. zur entsprechenden Abgrenzung zwischen freiem Waren- und Dienstleistungsverkehr je nach dem Schwerpunkt des Vorgangs: Urteile vom 24. März 1994 in der Rechtssache C-275/92 (Schindler, Slg. 1994, I-1039, Randnr. 22), vom 14. Oktober 2004 in der Rechtssache C-36/02 (Omega Spielhallen, Slg. 2004, I-9609 Randnr. 26) und vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-20/03 (Burmanjer, Slg. 2005, I-4133, Randnr. 35).

14 — So hat der Gerichtshof Regelungen über die Zulassung von Kraftfahrzeugen, die ein Arbeitnehmer bei seinem Umzug mitführt, dem Anwendungsbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit bzw. der Freizügigkeit der Unionsbürger und nicht der Warenverkehrsfreiheit zugeordnet. (Vgl. zu Artikel 39 EG: Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-387/01 (Weigel und Weigel, Slg. 2004, I-4981, Randnrn. 50 ff.; zu Artikel 18: Urteil vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-365/02 (Lindfors, Slg, 2004, I-7183, Randrn. 33 ff.).

38. Das vorlegende Gericht hat es ferner zu Recht nicht in Erwägung gezogen, die Regelung über die Wegzugsbesteuerung am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen. Wie der Gerichtshof nämlich jüngst entschieden hat, führt der bloße Wohnsitzwechsel als solcher nicht zu einem Kapitaltransfer. [15] Jedenfalls tritt ein eventueller Kapitaltransfer gegenüber der Ausübung der Personenfreizügigkeit zurück.

39. Entsprechendes gilt für das Verhältnis zwischen der Niederlassungsfreiheit und der allgemeinen Freizügigkeit. Wenn eine natürliche Person ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt und dabei ihr aus Gesellschaftsanteilen bestehendes Vermögen mit sich führt, so übt sie in erster Linie das allgemeine Freizügigkeitsrecht aus Artikel 18 EG aus. Eine eventuelle wirtschaftliche Tätigkeit, die von dem Halten der Beteiligungen ausgeht, ist als Reflex betroffen.

40. Die Erwerbstätigkeit, der Herr N. durch seine Beteiligungen nachgeht, konzentriert sich demgegenüber auf den Niederlassungsort seiner Unternehmen. Die von Herrn N. vertretene These führte zu einer künstlichen Vervielfachung der Niederlassungen, indem neben den Sitz des Unternehmens die privaten Wohnsitzes der Gesellschafter als weitere Niederlassungen träten. Zudem könnte Herr N. ja auch Wohnsitze in mehreren Mitgliedstaaten haben. Diese würden dann ebenfalls weitere geschäftliche Niederlassungen neben dem Unternehmenssitz auf den Antillen bilden.

41. Die Urteile Daily Mail [16], ICI [17] sowie X und Y [18], die Herr N. anführt, widersprechen diesen Feststellungen nicht. Betroffen waren in diesen Fällen nämlich keine natürlichen Personen, sondern Kapitalgesellschaften. Da Kapitalgesellschaften in der Regel ausschließlich wirtschaftliche Ziele verfolgen, unterscheidet sich ihre Situation von der Lage natürlicher Personen, bei denen der Wohnort zunächst einmal privaten Zwecken dient. Anders als natürliche Personen können sich Kapitalgesellschaften auch nicht auf die Unionsbürgerschaft berufen. Bei der Verlegung des Sitzes einer Kapitalgesellschaft bildet somit die wirtschaftliche Tätigkeit und damit die Ausübung der Niederlassungsfreiheit den einzigen Anknüpfungspunkt.

42. Die Feststellungen des Gerichtshofes im Urteil De Lasteyrie du Saillant stehen dem

15 — Urteil vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-513/03 (Van Hilten-Van der Heijden, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 49). Siehe auch die Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 30. Juni 2005 in dieser Rechtssache (Nrn. 57, 58 und 68). Nach dem Wortlaut der Nomenklatur in Anhang I, erster Spiegelstrich der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. L 178, S. 5) stellen unter bestimmten Umständen allerdings auch Vermögenstransfers von einer einzigen Person für eigene Rechnung (beispielsweise von Auswanderern) Kapitalbewegungen dar. Vgl. zum Streitstand in der Literatur: Hohenwarter, D./Plansky, P., „Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht — Schlussanträge des GA Léger in der Rs. van Hilten-van der Heijden", *Steuer und Wirtschaft International (SWI)* 2005, 471, 420 f.).

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

17 — Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695).

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

hier gefundenen Ergebnis ebenfalls nicht entgegen. Ohne über nähere tatsächliche Anhaltspunkte hinsichtlich der Erwerbstätigkeit des Betroffenen zu verfügen, stützte sich der Gerichtshof in jener Entscheidung nämlich allein darauf, dass das vorlegende Gericht die Niederlassungsfreiheit auf den von ihm zu entscheidenden Rechtsstreit für anwendbar hielt. [19] Somit ist offen geblieben, in welcher Form der Betroffene damals erwerbstätig war. Demzufolge brauchte der Gerichtshof auch nicht dazu Stellung zu nehmen, ob der Wegzug einer natürlichen Person, die abgesehen von dem Halten von Unternehmensbeteiligungen nicht wirtschaftlich tätig ist, vorrangig anhand der Niederlassungsfreiheit oder der allgemeinen Freizügigkeit zu beurteilen ist.

2. Zur Berufung auf die Niederlassungsfreiheit gegenüber dem Wegzugsstaat bei längerem zeitlichem Abstand zwischen dem Wegzug und der Aufnahme der Erwerbstätigkeit

43. Das vorlegende Gericht wirft im Kern die Frage auf, ob die Berufung auf die Niederlassungsfreiheit möglich ist, wenn die Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Aufnahmestaat beim Wegzug nicht absehbar war und tatsächlich auch erst viel später erfolgte.

44. Artikel 43 EG steht jeder nationalen Regelung entgegen, die zwar ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit anwendbar ist, die aber geeignet ist, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Niederlassungsfreiheit durch die Gemeinschaftsangehörigen zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. [20]

45. Dabei hat die Niederlassungsfreiheit nach ständiger Rechtssprechung zwei Zielrichtungen: Zum einen sichert sie die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat und verbietet diesem, die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit der Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten zu beschränken; zum anderen untersagt sie, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert. [21]

46. In der erstgenannten Situation werden die Verpflichtungen des Aufnahmemitgliedstaats spätestens dann aktuell, wenn ein Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaates dort tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnimmt. Es ist ohne Bedeutung, wie lange der Betroffene sich zu diesem Zeitpunkt schon im Aufnahmemitgliedstaat aufhält.

19 — Urteil De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 41.); siehe dazu auch die Ausführungen von Generalanwalt Mischo in seinen Schlussanträgen vom 13. März 2003 in dieser Rechtssache (Nrn. 15 bis 20). Er lässt im Ergebnis offen, welche Grundfreiheit auf den Fall anwendbar ist.

20 — Urteile vom 31. März 1993 in der Rechtssache C-19/92 (Kraus, Slg. 1993, I-1663, Randnr. 32), vom 14. Oktober 2004 in der Rechtssache C-299/02 (Kommission/Niederlande, Slg. 2004, I-9761, Randnr. 15) und vom 21. April 2005 in der Rechtssache C-140/03 (Kommission/Griechenland, Slg. 2005, I-3177, Randnr. 27).

21 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Daily Mail and General Trust (zitiert in Fußnote 16, Randnr. 16), Baars (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 28) und De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 42).

47. Im Ausgangsrechtsstreit liegt jedoch die zweite Fallgestaltung vor. In diesem Kontext wirft das vorlegende Gericht zunächst die Frage auf, ob die Berufung auf die Niederlassungsfreiheit nur möglich ist, wenn die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit feststeht oder bereits absehbar ist.

48. Vorab ist zu bemerken, dass der Zeitpunkt des Wegzugs der Errichtung der Niederlassung im Aufnahmemitgliedstaat im Allgemeinen vorgelagert ist. Begründete Artikel 43 EG vor der Errichtung der Niederlassung grundsätzlich noch keine Rechte, wie die deutsche und die niederländische Regierung vortragen, wäre die Berufung auf die Niederlassungsfreiheit gegenüber Beschränkungen beim Wegzug weitgehend ausgeschlossen. Dies widerspräche jedoch eindeutig der zitierten Rechtsprechung [22].

49. Zudem hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass Artikel 43 EG ebenso wie Artikel 39 EG auch schon im Vorfeld der Aufnahme eine Erwerbstätigkeit anwendbar ist; so gewährleisteten diese Vorschriften, dass sich ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates in einen anderen Mitgliedstaat begeben und dort aufhalten darf, um eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit zu suchen. [23]

50. Somit kann die Berufung auf die Niederlassungsfreiheit gegenüber dem Herkunftsstaat beim Wegzug nicht davon abhängig gemacht werden, dass bereits eine Niederlassung im Aufnahmemitgliedstaat errichtet worden ist. Vielmehr sind in dieser Situation grundsätzlich auch zukünftige Entwicklungen zu berücksichtigen.

51. Damit der Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit nicht völlig konturenlos wird, muss in einer solchen Prognosesituation aber aufgrund objektiver Kriterien ein konkreter Bezug der streitigen Maßnahme zur Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit erkennbar sein. Ein solcher Zusammenhang kann sich schon daraus ergeben, dass die nationale Regelung selbst berufsregelnden Charakter hat. [24]

52. Handelt es sich dagegen, wie bei den vorliegenden niederländischen Steuervorschriften, um allgemeine Bestimmungen, die nicht den Zugang zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder deren Ausübung zum Gegenstand haben, muss der Bezug zur Niederlassungsfreiheit auf andere Weise hergestellt werden. Entscheidend ist dann, dass in dem Zeitpunkt, in dem der Berechtigte sich auf die Niederlassungsfreiheit beruft, konkrete Anhaltspunkte für die Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat bestehen, wie

22 — Siehe oben Fußnote 21.

23 — Urteil vom 8. April 1976 in der Rechtssache 48/75 (Royer, Slg. 1976, 497, Randnrn. 31/33).

24 — Im Urteil Kraus (zitiert in Fußnote 20, Randnr. 18 ff.) hat der Gerichtshof allein darauf abgestellt, dass das Führen eines im Ausland erworbenen akademischen Titels vorteilhaft für das berufliche Fortkommen sowohl als Arbeitnehmer wie auch als Selbständiger sei. Dies genügte dem Gerichtshof für die Anwendung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit.

die deutsche und die niederländische Regierung zutreffend ausführen. Die rein hypothetische Möglichkeit, dass dieser Fall irgendwann eintritt, reicht für die Eröffnung des Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit nicht aus.

53. Welche konkreten Anhaltspunkte zum Nachweis der bevorstehenden Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit geeignet sind und in welchem zeitlichem Abstand damit zu rechnen sein muss, lässt sich nicht generell festlegen, sondern hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich aber ohnehin, dass beim Wegzug von Herrn N. im Jahre 1997 keine entsprechenden Anhaltspunkte vorlagen.

54. Die streitigen niederländischen Steuervorschriften weisen allerdings die Besonderheit auf, dass sie Personen wie Herrn N. nicht nur einmalig durch die Steuerfestsetzung anlässlich des Wegzugs belasten. Sie entfalten vielmehr eine Dauerwirkung von bis zu zehn Jahren. Während dieser Zeit besteht der gestundete Steueranspruch latent fort, und es war hierfür bis zur Neureglung Sicherheit zu leisten. Schließlich kann die Steuer fällig werden, wenn die Unternehmensbeteiligungen binnen zehn Jahren nach dem Wegzug verkauft werden.

55. Die beschriebenen Wirkungen der an den Wegzug anknüpfenden Besteuerung erschwerten Herrn N. nach wie vor die Aufnahme der selbständigen Tätigkeit. So konnte er beispielsweise zunächst über einen Teil seines Vermögens nicht verfügen, weil es als Sicherheit hinterlegt war. Folglich konnte sich Herr N., als er im Jahre 2002 im Vereinigten Königreich eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnahm, auch gegenüber seinem Herkunftsstaat auf die Niederlassungsfreiheit berufen.

56. Zwar konnte die niederländische Steuerverwaltung der späteren Ausübung der Niederlassungsfreiheit bei der Steuerfestsetzung noch nicht Rechnung tragen. Sie wäre jedoch in der Lage gewesen, die Wirkung der belastenden Maßnahmen mit Wirkung von dem Zeitpunkt an aufzuheben, zu dem tatsächlich vom Niederlassungsrecht Gebrauch gemacht wurde. Dazu wäre sie verpflichtet, soweit sich die Maßnahmen als nicht gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit erweisen sollten.

57. Auf die zweite Vorlagefrage ist daher wie folgt zu antworten: Der Anwendungsbereich der in Artikel 43 EG gewährleisteten Niederlassungsfreiheit ist nicht allein deswegen eröffnet, weil eine natürliche Person, die Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist, ihren privaten Wohnsitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt. Ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats kann sich gegenüber seinem Herkunftsmitgliedstaat jedoch auf Artikel 43 EG berufen, wenn er diesen Staat verlässt und wenn im Zeitpunkt der Berufung auf diese Grundfreiheit aufgrund konkreter Anhaltspunkte absehbar ist, dass er in einem anderen Mitgliedstaat

eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen wird. Die Berufung auf Artikel 43 EG gegenüber dem Herkunftsmitgliedstaat ist solange möglich, wie die an den Wegzug anknüpfende belastende Maßnahme dieses Staates fortwirkt und die Errichtung der Niederlassung im Aufnahmemitgliedstaat weiterhin erschwert.

C — *Zur ersten Vorlagefrage*

58. Mit dieser Frage möchte der Gerechtshof te Arnhem wissen, ob ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der seinen Wohnsitz von seinem Heimatstaat in einen anderen Mitgliedsstaat verlegt, sich gegenüber dem Heimatstaat auf Artikel 18 EG berufen kann, weil eine Steuerveranlagung, die im Zusammenhang mit seinem Wegzug durchgeführt wird, eine Behinderung für diesen Wegzug bedeutet oder bedeuten kann.

59. Diese Frage hat angesichts der vorgeschlagenen Antwort auf die zweite Frage noch Bedeutung. Denn die Niederlassungsfreiheit, die an sich vorrangig zu berücksichtigen wäre, ist erst mit der Aufnahme einer wirtschaftlichen Aktivität im Vereinigten Königreich anwendbar. Vorher käme hingegen nur eine Berufung auf das allgemeine Freizügigkeitsrecht der Unionsbürger in Betracht.

60. Artikel 18 Absatz 1 EG verleiht jedem Unionsbürger das Recht, „sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der ... [im EG-Vertrag] und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten".

61. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts unterscheidet sich der vorliegende Fall von den bisher vom Gerichtshof behandelten Konstellationen dadurch, dass etwaige Hindernisse für den Aufenthalt nicht vom Aufnahmemitgliedstaat ausgingen wie in den Rechtssachen D'Hoop [25] und Lindfors [26]. Ferner bestehe nach dem Wegzug von Herrn N. keine wirtschaftliche Bindung mehr an den Herkunftsstaat, wie sie in der Rechtssache Pusa [27] gegeben gewesen sei.

62. Herr N. und die Kommission meinen, Artikel 18 EG verleihe ein allgemeines Freizügigkeitsrecht, auf das sich Unionsbürger auch gegenüber Beschränkungen durch den Herkunftsstaat berufen könnten. Dem tritt vor allem die deutsche Regierung entgegen. Ihrer Ansicht nach beinhaltet Artikel 18 EG nur ein Bewegungs- und Aufenthaltsrecht im engeren Sinne, nicht aber ein allgemeines Beschränkungsverbot.

25 — Urteil vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-224/98. (D'Hoop 2002, I-6191).

26 — Zitiert in Fußnote 14.

27 — Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-224/02 (Pusa, Slg. 2004, I-5763).

N.

63. Der Gerichthof betont in ständiger Rechtsprechung, dass der Unionsbürgerstatus dazu bestimmt ist, der grundlegende Status der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zu sein, der es denjenigen unter ihnen, die sich in der gleichen Situation befinden, erlaubt, im sachlichen Geltungsbereich des Vertrages unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit und unbeschadet der insoweit ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmen die gleiche rechtliche Behandlung zu genießen. [28]

64. Im Urteil Pusa hat der Gerichtshof festgestellt, dass ein Unionsbürger, der von seinem Freizügigkeitsrecht aus Artikel 18 EG Gebrauch gemacht hat, deswegen von seinem Herkunftsstaat nicht schlechter gestellt werden darf als wenn er dieses Recht nicht ausgeübt hätte. Andernfalls könnte der Betroffene nämlich davon abgehalten werden, das von Artikel 18 EG gewährleistete Aufenthaltsrecht in Anspruch zu nehmen. [29] Entsprechende nationale Regelungen widersprächen den Grundsätzen, auf denen der Status eines Unionsbürgers beruht, nämlich der Garantie der gleichen rechtlichen Behandlung bei der Ausübung seiner Freizügigkeit. [30]

65. Bei den klassischen Grundfreiheiten hat der Gerichtshof entsprechende Ungleichbehandlungen von Sachverhalten mit grenzüberschreitendem Bezug und rein inländischen Sachverhalten zumeist als Fall der Beschränkung angesehen. [31] Es spricht vieles dafür, derartige Maßnahmen ebenfalls als verbotene Beschränkung einzuordnen, wenn sie in den Anwendungsbereich des Artikels 18 EG fallen. [32] An Artikel 18 Absatz 1 EG sind somit alle Maßnahmen zu messen, die das Recht des Unionsbürgers beeinträchtigen, sich in anderen Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten [33], oder die sonst ein Hindernis darstellen, durch das der Unionsbürger vom Gebrauch dieses allgemeinen Freizügigkeitsrechts abgehalten werden könnte [34].

66. Klar ist jedenfalls, dass Mitgliedstaaten eigene Staatsangehörige nicht bei der Ausübung der durch Artikel 18 EG garantierten Freizügigkeit behindern dürfen, indem sie daran nachteilige Folgen knüpfen, die bei einem Verbleib im Inland nicht eintreten würden. [35]

28 — Vgl. u. a. Urteile vom 20. September 2001 in der Rechtssache C-184/99, Grzelczyk, Slg. 2001, I-6193, Randnr. 31, D'Hoop (zitiert in Fußnote 25, Randnr. 28) und Pusa (zitiert in Fußnote 27, Randnr. 16).

29 — Urteil Pusa (zitiert in Fußnote 27, Randnrn. 18 und 19) unter Verweis auf das Urteil D'Hoop (zitiert in Fußnote 25, Randnrn. 30 und 31).

30 — Urteil Pusa (zitiert in Fußnote 27, Randnr. 20) unter Verweis auf das Urteil D'Hoop (zitiert in Fußnote 25, Randnrn. 34 und 35).

31 — Vgl. insbesondere das Urteil De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 45). In diesem Sinne auch: Urteile vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02 (Manninen, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 20 ff.) und Marks & Spencer (zitiert in Fußnote 9, Randnr. 34).

32 — Im selben Sinne auch die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-224/02 (Pusa, Slg. 2004, I-5763, Nrn. 18 bis 20 und 22) und vom 30. Juni 2005 in der noch anhängigen Rechtssache C-96/04 (Standesamt Stadt Niebüll, Nrn. 52 ff.) sowie die Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 2. Februar 2006 in der noch anhängigen Rechtssache C-406/04 (De Cuyper, Nrn. 104 bis 108). Siehe auch meine Schlussanträge vom heutigen Tage in der noch anhängigen Rechtssache C-192/05 (Tas-Hagen un Tas, Nr. 50).

33 — In diesem Sinne das Urteil Schempp (zitiert in Fußnote 9, Randnr. 43).

34 — In diesem Sinne bereits das Urteil Pusa (zitiert in Fußnote 27, Randnr. 19).

35 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Pusa (zitiert in Fußnote 32, Nr. 22) und meine Schlussanträge Tas-Hagen und Tas (zitiert in Fußnote 32, Nr. 51).

67. Aus der zitierten Rechtsprechung ergibt sich außerdem, dass Artikel 18 EG nicht nur Beschränkungen der Aus- oder Einreise und des Aufenthalts im engeren Sinne erfasst, wie die deutsche Regierung meint. [36] Die Freizügigkeit der Unionsbürger stellt nämlich eine Grundfreiheit dar, die weit auszulegen ist. [37] Artikel 18 EG wäre die praktische Wirksamkeit genommen, wenn er nur diesen engen Anwendungsbereich hätte, nicht aber sonstige Regelungen beträfe, die die Freizügigkeit beeinträchtigen können. [38]

68. Es bleibt zu klären, inwieweit die Anwendung von Artikel 18 EG im Verhältnis zum Herkunftsstaat den Fortbestand einer wirtschaftlichen Bindung zu diesem Staat voraussetzt.

69. Im Fall Pusa bezog der Betroffene weiterhin eine Rente aus seinem Heimatstaat Finnland, nachdem er nach Spanien umgezogen war. In Finnland unterlag dieses Einkommen bis zu einem bestimmten Betrag dem Pfändungsschutz. Bei der Berechnung der Höhe des geschützten Mindesteinkommens wurde die im Inland nicht jedoch die in Spanien zu entrichtende Einkommensteuer berücksichtigt. Die nationale Regelung knüpfte also an einen inländischen Sachverhalt an, nämlich die Pfändung der in Finnland ausgezahlten Rente. Jedoch bestand auch in diesem Fall kein aktives Beschäftigungsverhältnis mehr im Herkunftsstaat.

70. Artikel 18 EG verleiht gerade den nicht wirtschaftlich tätigen Unionsbürgern das Recht auf Freizügigkeit. [39] Dies spricht dagegen, die Berufung auf das Freizügigkeitsrecht gegenüber dem Herkunftsstaat zwingend von einer gegenwärtigen *wirtschaftlichen* Bindung zu diesem Staat abhängig zu machen.

71. Allerdings muss die Maßnahme den Unionsbürger noch immer beschweren, wenn er sich im Verhältnis zum Herkunftsstaat auf Artikel 18 EG beruft. Diese Beschwer kann wirtschaftlicher Art sein, sie kann aber auch in anderen Nachteilen bestehen, die den Wegzug behindern.

72. Der vorliegende Steuertatbestand knüpft an Umstände an, die während des Aufenthalts von Herrn N. in den Niederlanden eingetreten sind, nämlich einen Gewinn aus wesentlichen Beteiligungen. Die Festsetzung der Steuer wirkt auf den Zeitpunkt unmittelbar vor dem Wegzug zurück. Die Wirkungen der Steuerfestsetzung dauern aber bis zu zehn Jahre nach dem Wegzug an. [40] Herr N. ist also nach wie vor von der streitigen nationalen Maßnahme betroffen, die allein wegen der Ausübung der Freizügigkeit ergriffen wurde.

36 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Pusa (zitiert in Fußnote 32, Nr. 21).

37 — Urteil vom 19. Oktober 2004 in der Rechtssache C-200/02 (Zhu und Chen, Slg. 2004, I-9925, Randnr. 31).

38 — Urteil Pusa (zitiert in Fußnote 27, Randnr. 19).

39 — Urteil vom 17. September 2002 in der Rechtssache C-413/99 (Baumbast, Slg. 2002, I-7091, Randnrn. 81, 83 und 84). In diesem Sinne auch Urteile vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-456/02 (Trojani, Slg. 2004, I-7573, Randnr. 40) und vom 15. März 2005 in der Rechtssache C-209/03 (Bidar, Slg. 2005, I-2119, Randnr. 37).

40 — Siehe dazu auch oben, Nrn. 54 und 55.

73. Auf die erste Frage ist folglich zu antworten, dass ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der seinen Wohnsitz von seinem Heimatstaat in einen anderen Mitgliedsstaat verlegt, sich gegenüber dem Heimatstaat auf das in Artikel 18 Absatz 1 EG garantierte Freizügigkeitsrecht berufen kann, wenn er durch eine Steuerveranlagung, die im Zusammenhang mit seinem Wegzug durchgeführt wird, gegenüber inländischen Steuerpflichtigen, die nicht von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht haben, benachteiligt wird.

D — *Zur dritten und fünften Vorlagefrage*

74. Mit der dritten und fünften Vorlagefrage soll zusammengefasst geklärt werden, inwieweit Maßnahmen wie die vorliegend streitige Steuerfestsetzung auf noch nicht realisierte Gewinne aus wesentlicher Beteiligung beim Wegzug gegen die Artikel 43 und 18 EG verstoßen. Dies wäre der Fall, wenn sie die Ausübung der Freizügigkeit beschränkten und wenn die Beschränkung nicht gerechtfertigt wäre.

1. Beschränkung

75. Bei der Beurteilung der Wirkung der streitigen niederländischen Vorschriften ist zwischen der Rechtslage bis Ende 2004 und der ab 2005 geltenden geänderten Rechtslage zu unterscheiden. Zunächst sind die Wirkungen zu prüfen, die von der Festsetzung der Steuer beim Wegzug unter den Bedingungen ausgehen, die gegenwärtig gelten. In einem zweiten Schritt ist dann auf weitere Umstände einzugehen, die die Wirkung der Steuerfestsetzung vor der Rechtsänderung zusätzlich erschwerten, insbesondere die Pflicht zur Sicherheitsleistung.

76. Im Urteil De Lasteyrie du Saillant hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass eine Regelung, die allein deswegen, weil ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt, eine Besteuerung der latenten Wertsteigerungen vorsieht, geeignet ist, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit zu beschränken.[41] Sie führt nämlich zu einer nachteiligen Behandlung derjenigen, die von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht haben, gegenüber Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Inland. Während bei letzteren die Steuer auf Gewinn aus einer wesentlichen Beteiligung erst festgesetzt wird, wenn sie die Anteile veräußert und den Gewinn tatsächlich realisiert haben, wird die Steuer im Fall von Herrn N. bereits beim Wegzug festgesetzt.

77. Die Ungleichbehandlung derjenigen, die von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht haben, verstößt auch gegen Artikel 18 EG.[42]

41 — Urteil De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnrn. 45 und 46).

42 — Siehe oben, Nr. 65.

78. Zwar muss Herr N. die festgesetzte Steuer nicht sofort entrichten, sondern erst dann, wenn er die Beteiligung binnen zehn Jahren nach seinem Wegzug tatsächlich veräußert. [43] Abgesehen von der längeren Frist unterscheidet die niederländische Regelung sich aber nicht wesentlich von der französischen. Selbst bei isolierter Betrachtung stellt die Steuerfestsetzung im Zeitpunkt des Wegzugs eine Belastung dar, die allein diejenigen trifft, die von ihrer Freizügigkeit Gebrauch machen.

79. Die hierfür erforderliche Abgabe einer Steuererklärung ist eine zusätzliche Formalität, die den Wegzug behindern kann. [44] Zwar muss auch ein inländischer Steuerpflichtiger möglicherweise irgendwann einmal eine Steuererklärung über den Gewinn aus wesentlicher Beteiligung abgeben, wie die niederländische Regierung ausführt. Jedoch trifft diese Pflicht den inländischen Steuerpflichtigen — soweit ersichtlich — nur, wenn er seine Beteiligung tatsächlich veräußert. Hält er seine Anteile weiter, braucht er keine Steuererklärung über den latenten (noch nicht realisierten) Gewinn abzugeben.

80. Jedenfalls bis zur Änderung der Rechtslage im Jahre 2004 kamen zwei weitere Aspekte hinzu. Erstens wurde die beim Wegzug festgesetzte Steuer nur gegen die Stellung einer Sicherheit gestundet. Eine solche Maßnahme hat der Gerichtshof ebenfalls bereits als weitere Erschwerung der beschränkenden Wirkung der Steuerfestsetzung eingeordnet. [45]

81. Zweitens wurden nach dem Wegzug eintretende Wertminderungen der Beteiligung ursprünglich nicht steuermindernd berücksichtigt. Dies konnte zur Folge haben, dass die Steuer auf den fiktiven Gewinn, die zum Wegzugszeitpunkt festgesetzt worden war und bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung fällig wurde, die Steuer überstieg, die bei einer Veräußerung zum selben Zeitpunkt im Inland angefallen wäre. Denn im Inland wäre die Steuer auf den tatsächlich bei der Veräußerung realisierten (möglicherweise niedrigeren) Gewinn erhoben worden.

82. Die Neufassung im Jahre 2004 hat hier in beiden Punkten Verbesserungen gebracht. Inwieweit die daraufhin erfolgte Rückgabe der Sicherheit zu einer völligen Beseitigung der Behinderung geführt hat, ist sogleich im Rahmen der Beantwortung der vierten Frage zu prüfen.

83. Ob die Änderung des Artikels 26 Absatz 5 IW zu einer vollständigen Gleichbehandlung von Wertminderungen nach dem

43 — Es wird davon ausgegangen, dass die Steuerforderung nach Ablauf von zehn Jahren nach dem Wegzug erlischt (vgl. Artikel 26 IW, zitiert in Nr. 10).

44 — Vgl. zum beschränkenden Charakter von Erklärungspflichten und anderen Formalitäten das Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-118/96 (Safir, Slg. 1998, I-1897, Randrn. 26 und 28).

45 — Vgl. Urteil De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 47).

Wegzug geführt hat, kann nicht abschließend beurteilt werden. Nach dieser Bestimmung kann die gestundete Steuerforderung um ein Viertel der Differenz zwischen dem Wert beim Wegzug und dem aktuellen Wert bei Veräußerung vermindert werden. Die Steuer bei Veräußerungen im Inland und im Ausland wäre demnach nur dann gleich hoch, wenn der Steuersatz 25 % beträgt. Ob dies tatsächlich der in jedem Fall anwendbare Satz ist, ergibt sich nicht aus der Akte. Zweifel könnten sich auch ergeben, wenn die Steuerermäßigung in das Ermessen der Verwaltung gestellt wäre. [46]

84. Es ist Sache des nationalen Gerichts, das allein für die Auslegung des nationalen Rechts zuständig ist, zu ermitteln, ob die geltenden Bestimmungen beim Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat bei gleich hohem tatsächlich realisiertem Gewinn auch zu einer gleich hohen Steuer führen, wie in einer vergleichbaren rein inländischen Konstellation. [47]

85. Eine Benachteiligung sieht Herrn N. schließlich darin, dass in dem streitigen Bescheid Steuerzinsen festgesetzt worden sind. Steuerzinsen werden erhoben, wenn zwischen dem Veranlagungszeitraum und der Festsetzung der Steuer mehr als 15 Monate vergangen sind. Sie sind von Vollstreckungszinsen zu unterscheiden, die in dem Zeitraum zwischen dem Erlass des Steuerbescheids und der Zahlung der Steuer anfallen. Vollstreckungszinsen fallen im vorliegenden Fall nicht an, solange die Steuer gestundet wird.

86. Die Festsetzung der Steuerzinsen ist die normale Folge des Erlasses eines Steuerbescheids. Neben der Behinderung der Ausübung der Freizügigkeit, die in der Steuerfestsetzung beim Wegzug liegt, stellt die Verhängung der Steuerzinsen keine zusätzliche spezifische Benachteiligung dar, wie das vorlegende Gericht zutreffend ausführt. Fällig werden die Steuerzinsen nur wie die übrige Steuerschuld auch, also nur dann, wenn die Beteiligung binnen zehn Jahren nach dem Wegzug veräußert wird. Bei einer Veräußerung im Inland würde ebenfalls ein Steuerbescheid ergehen und es würden nach denselben Regeln Steuerzinsen festgesetzt.

87. Voraussetzung dafür, dass die Erhebung der Steuerzinsen keine Benachteiligung des Wegziehenden darstellt, ist allerdings zum einen, dass der Zinsanspruch entsprechend gesenkt wird, wenn die Steuerforderung selbst in Anwendung des Artikels 26 IW teilweise erlassen wird. Zum anderen darf es keinen signifikanten Unterschied zwischen der Dauer der Veranlagungsverfahren geben, je nachdem ob es sich um eine Steuerfestsetzung beim Wegzug oder bei der Veräußerung der Anteile im Inland handelt, mit der Folge, dass bei grenzüberschreitenden Fällen regelmäßig höhere Zinsforderungen entstehen.

46 — Im Urteil vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache 175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779, Randnr. 18) hat der Gerichtshof es nicht als ausreichend für den Ausschluss einer Beschränkung angesehen, wenn die Herstellung eines Gemeinschaftsrechts konformen Zustands in das Ermessen der Steuerverwaltung gestellt ist.

47 — Bei *Wertsteigerungen* nach dem Wegzug besteht dagegen kein Anlass, die Höhe der Steuer nach oben anzupassen, weil insoweit der neue Wohnortstaat das Besteuerungsrecht hat.

2. Rechtfertigung

88. Eine nationale Regelung, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, ist nur zulässig, wenn sie ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt und durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Die Bestimmung muss zudem zur Erreichung des Zieles geeignet sein und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist. [48] Für die Rechtfertigung des Verstoßes gegen die Freizügigkeit der Unionsbürger gelten dieselben Maßstäbe. [49]

a) Zwingende Gründe des Allgemeininteresses

89. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die mit den streitigen Regelungen verfolgten Regelungen durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses motiviert sind. Das vorlegende Gericht trägt vor, dass die niederländischen Regelungen über die Wegzugsbesteuerung nach den Gesetzgebungsmaterialien zwei Ziele verfolgten. Einerseits sollten die Bestimmungen eine kohärente, am Territorialitätsgrundsatz orientierte Besteuerung der Wertzuwächse einer wesentlichen Beteiligung sicherstellen, die während des Aufenthalts im Inland entstanden seien. Andererseits solle die Maßnahme allein steuerlich motivierten Wohnsitzverlagerungen vorbeugen.

90. Die am vorliegenden Verfahren beteiligten Regierungen betonen vor allem, dass die Wegzugsbesteuerung eine gerechte, dem Territorialitätsgrundsatz entsprechende Aufteilung des Steueraufkommens sicherstelle. Daneben führen sie die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems sowie die wirksame Steueraufsicht als weitere Rechtfertigungsgründe an.

— Aufteilung der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip

91. Die Erhebung der direkten Steuern liegt, wie bereits festgestellt, beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts in der Hand der Mitgliedstaaten. [50] Sie können insbesondere entscheiden, welche Vorgänge sie besteuern. Mangels einer Harmonisierung durch das Gemeinschaftsrecht ist es ebenfalls Sache der Mitgliedstaaten, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerbefugnisse durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen oder durch einseitige Maßnahmen festzulegen. [51] Artikel 293, 2. Spiegelstrich, EG fordert sie ausdrücklich zur Abstimmung auf, um Doppelbesteuerungen in der Gemeinschaft zu beseitigen.

48 — Urteile vom 15. Mai 1997 in den Rechtssachen C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 26), De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 49) und Marks & Spencer (zitiert in Fußnote 9, Randnr. 35).

49 — Vgl. Urteile D'Hoop (zitiert in Fußnote 25, Randnr 36) und Pusa (zitiert in Fußnote 27, Randnr. 16).

50 — Siehe oben, Nr. 26.

51 — Vgl. Urteile vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (Gilly, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 24 und 30), vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00 (De Groot, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 93), in der Rechtssache C-376/03 (D., zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 50 und 51) und Urteil Van Hilten-Van der Heijden (zitiert in Fußnote 15, Randnr. 47).

N.

92. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten ein legitimes Ziel darstellt, das eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen kann.[52] Dabei kann das — im internationalen Steuerrecht geltende und vom Gemeinschaftsrecht anerkannte –Territorialitätsprinzip[53] als maßgeblicher Grundsatz gelten, an dem sich die Mitgliedstaaten bei der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse orientieren.

93. Eine exakte Definition des Territorialitätsprinzips besteht indes nicht. Eine praktische Ausprägung dieses Grundsatzes ist, dass die Staaten im Allgemeinen nur im Inland ansässige Personen der unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfen und darüber hinaus Einkünfte ortsfremder Personen, die aus inländischen Quellen stammen, im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht besteuern.

94. Das Territorialitätsprinzip hat seinen Niederschlag auch in den Musterabkommen der OECD gefunden, nach denen die Mitgliedstaaten die Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnisse vernünftigerweise ausrichten können.[54] So unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen — von bestimmten hier nicht einschlägigen Ausnahmen abgesehen — gemäß Artikel 13 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen in dem Staat der Steuer, in dem der Veräußerer ansässig ist. Artikel 13 Absatz 4 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich von 1980[55] teilt die Besteuerungsbefugnis dementsprechend auf.

95. Hiervon abweichend räumt Artikel 13 Absatz 5 des Doppelbesteuerungsabkommens Niederlande–Vereinigtes Königreich[56] einem Vertragsstaat das Recht ein, nach seinen Steuervorschriften Steuern auf Veräußerungsgewinne einer Person zu erheben, die in dem anderen Staat ansässig ist, aber während der fünf der Veräußerung vorangegangenen Jahre im ersten Staat gewohnt hat.

96. Auf den ersten Blick scheint das Doppelbesteuerungsabkommen hier eine Durchbrechung des Territorialitätsprinzips zuzulassen. Nach seinem Wortlaut könnten die Niederlande den gesamten, bei einer Veräußerung realisierten Gewinn noch fünf Jahre nach dem Wegzug besteuern. Unabhängig davon, ob das Abkommen tatsächlich so auszulegen ist, gehen die streitigen nieder-

52 — Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fußnote 9, Randnr. 45).

53 — Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fußnote 9, Randnr. 39). Siehe auch schon Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 22).

54 — Vgl. Urteil Van Hilten-Van der Heijden (zitiert in Fußnote 15, Randnr. 48).

55 — SI 1980/1961

56 — Die Bestimmung hat folgenden Wortlaut: „The provisions of paragraph (4) shall not affect the right of either of the States to levy according to its own law a tax on gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property."

ländischen Bestimmungen aber nicht so weit. Vielmehr sehen sie im Veräußerungsfall nur die Beitreibung der beim Wegzug festgesetzten und gestundeten Steuer auf die im Inland angefallenen Wertsteigerungen vor.

97. Die niederländischen Regeln knüpfen für die Besteuerung also sehr wohl an ein territoriales Element an und verbinden dies mit einer zeitlichen Komponente, nämlich an den Aufenthalt im Inland während des Zeitraums, in dem der steuerpflichtige Gewinn entstanden ist. Auch wenn die Steuer erst fällig wird, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr in den Niederlanden ansässig ist, lassen sich die Regeln über die Wegzugsbesteuerung also dennoch mit dem Territorialitätsprinzip in Einklang bringen.

98. Dabei ist auch zu bedenken, dass es den Mitgliedstaaten überlassen ist, wie sie territoriale und temporale Elemente für die Aufteilung der Steuerbefugnisse im Einzelnen berücksichtigen, solange die Kohärenz der Besteuerung gewahrt bleibt und keine unzulässigen Mehrfachbelastungen eintreten.

99. Eine mögliche Diskrepanz zwischen der im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Frist von fünf Jahren und der zehnjährigen Frist nach innerstaatlichem Recht ändert nichts an der gemeinschaftsrechtlichen Beurteilung der gesetzlichen Regelungen. [57] Dieser Widerspruch muss vielmehr gegebenenfalls nach nationalem Recht gelöst werden. [58]

100. Der hier vertretenen Beurteilung der Regelungen über die Wegzugssteuer scheint auf den ersten Blick das Urteil De Lasteyrie du Saillant entgegen zu stehen. In jenem Urteil hat der Gerichtshof eine Rechtfertigung aus Gründen der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis abgelehnt. [59] Die damals streitigen Bestimmungen zielten nach dem Vorbringen der französischen Regierung indes allein auf die Verhinderung der Steuerflucht und sollten nicht „allgemein in dem Fall, dass ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt, die Besteuerung der Wertsteigerungen [sicherstellen], die während seines Aufenthalts in Frankreich eingetreten sind". [60]

57 — Es ist unklar, inwieweit hier tatsächlich ein Widerspruch besteht, denn die Steuer wird ja bereits unmittelbar vor dem Wegzug festgesetzt und nur noch beigetrieben, wenn die Stundung infolge der tatsächlichen Veräußerung endet. Man könnte sich daher auf den Standpunkt stellen, dass darin gar kein Anwendungsfall von Artikel 13 Absatz 5 des Doppelbesteuerungsabkommens liegt, weil die Steuerfestsetzung formal unmittelbar vor dem Wegzug erfolgt und damit ein noch Gebietsansässiger besteuert wird.

58 — Der Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Urteil vom 15. September 2005, V-N 2005/47.11) hält es für einen Verstoß gegen das offenbar ähnliche niederländisch-belgische Doppelbesteuerungsabkommen, dass die Besteuerungsmöglichkeit durch ein Änderung der Wet IB nach Abschluss des Abkommens einseitig von fünf auf zehn Jahre ausgedehnt wurde (s. dazu oben, Fußnote 2). Die niederländische Regierung trägt hierzu vor, die Niederlande strebten an, die Frist in den Doppelbesteuerungsabkommen ebenfalls auf zehn Jahre auszuweiten, wie inzwischen schon in den Abkommen mit Belgien und Portugal geschehen.

59 — Vgl. Urteil De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 68).

60 — Urteil De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 65).

101. Die niederländischen Vorschriften bezwecken dagegen nicht nur die Verhinderung der Steuerflucht. Sie dienen vielmehr auch dazu, die Erhebung der niederländischen Steuern nach Maßgabe der zwischen den Niederlanden und dem Vereinigten Königreich vorgesehenen zulässigen Aufteilung der Steuerbefugnisse tatsächlich zu ermöglichen. Ohne die Festsetzung der Steuer vor dem Wegzug müsste der während des Aufenthalts in den Niederlanden angefallene Gewinn nämlich nachträglich ermittelt werden. Je nach dem Zeitpunkt der Veräußerung könnte diese Gewinnermittlung noch mehrere Jahre später erforderlich werden, was — wie die deutsche Regierung zutreffend ausführt — erhebliche praktische Schwierigkeiten mit sich bringen würde.

— Kohärenz des Steuersystems

102. Eine Rechtfertigung aus Gründen der Kohärenz des Steuersystems hat nach der Rechtsprechung zur Voraussetzung, dass zwischen der Gewährung eines Steuervorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. [61] Danach sind insbesondere Regeln zulässig, die verhindern, dass Einnahmen entweder mehrfach oder überhaupt nicht besteuert werden. [62]

103. Hierzu tragen die niederländische und die deutsche Regierung vor, durch die Festsetzung der Steuer beim Wegzug werde ein drohender ungerechtfertigter Vorteil ausgeglichen. Dieser könne — ohne die streitigen Vorschriften — daraus resultieren, dass der Herkunftsstaat bei einer späteren Veräußerung nicht mehr auf die bis zum Wegzug noch in diesem Staat angefallenen Gewinne zugreifen könne. Gleichzeitig sei es auch dem Aufnahmestaat verwehrt, die vor dem Zuzug entstandenen Gewinne zu besteuern.

104. Der niederländische Gesetzgeber hätte die Steuer theoretisch auch als periodisch zum Ablauf eines Steuerjahres anfallende Abgabe auf nicht realisierte Gewinne ausgestalten können. Er habe sich jedoch dafür entschieden, die Besteuerung bis zu dem Zeitpunkt aufzuschieben, zu dem die Gewinne durch die Veräußerung der Anteile realisiert werden. Der Aufschub stehe aber unter der Prämisse, dass die Besteuerung im Veräußerungszeitpunkt tatsächlich möglich sei.

105. Zur Beurteilung des Kohärenzarguments ist zunächst an das Urteil X und Y [63] zu erinnern, das eine Regelung mit einer ähnlichen Zielsetzung betraf, wie die vorliegenden Regeln über die Wegzugsbesteuerung. Gemäß den damals streitgegenständlichen Vorschriften wurde bei einer Übertragung von Anteilen an einer inländischen Gesellschaft an eine von demselben Gesellschafter beherrschten Gesellschaft mit Sitz im Ausland der Wertzuwachs der Beteili-

61 — Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249, Randnrn. 21 bis 23), vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93 (Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18), vom 18. September 2003 in der Rechtssache C-168/01 (Bosal Holding, Slg. 2003, I-9409, Randnrn. 29 und 30).

62 — Vgl. meine Schlussanträge vom 18. März 2004 in der Rechtssache C-319/02 (Manninen, Slg. 2004, I-7477, Nr. 51).

63 — Zitiert in Fußnote 10.

gung besteuert. Die Veranlagung sollte sicherstellen, dass die Beteiligung nicht ins Ausland verlagert wird, ohne dass der latente Wertzuwachs im Inland besteuert worden ist. Der Gerichtshof hat hier die Rechtfertigung aus Gründen der Kohärenz des Steuersystems durchaus in Erwägung gezogen und letztlich nur deswegen abgelehnt, weil die sofortige Besteuerung nicht das mildeste Mittel war. [64]

106. Tatsächlich wäre im vorliegenden Fall keine kohärente Besteuerung mehr gewährleistet, wenn die Erhebung der Steuer auf die anteiligen, während des Aufenthalts im Herkunftsstaat aufgelaufenen Gewinne durch den Wegzug unmöglich gemacht würde. Insofern decken sich hier die Anliegen der steuerlichen Kohärenz und der Aufteilung der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip.

107. Das niederländische Steuersystem beruht überdies auch deswegen auf einem kohärenten Ansatz, weil es bei zuziehenden Steuerpflichtigen den Wert der Beteiligung im Zuzugszeitpunkt für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus wesentlicher Beteiligung zugrunde legt (*step-up*). Diese Methode ist mit dem Territorialitätsprinzip vereinbar, da sie allein den während des Aufenthalts im Inland erwachsenen Gewinn berücksichtigt.

64 — Urteil X und Y (zitiert in Fußnote 10, Randnrn. 58 und 59).

108. Man kann den niederländischen Regeln schließlich die Kohärenz nicht allein deswegen absprechen, weil sie eine Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern [65] vorsehen. [66] Soweit keine gemeinschaftsrechtlichen Schranken verletzt werden, steht es einem Mitgliedstaat nämlich frei, seinen Steueranspruch in bestimmten Konstellationen, insbesondere in einem durch ein Doppelbesteuerungsabkommen geregelten Gegenseitigkeitsverhältnis zurücktreten zu lassen. Solche partiellen Ausnahmen dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerungen und fördern damit sogar die Kohärenz. Keinesfalls stellen sie den Steueranspruch und seine allgemeine Durchsetzung generell in Frage.

— Vorbeugung der Steuerflucht und wirksame Steueraufsicht

109. Die niederländischen Regelungen über die Wegzugsbesteuerung sollen zugleich verhindern, dass ein Steuerpflichtiger sich durch eine vorübergehende Verlagerung seines Wohnsitzes der Besteuerung entziehen kann. Grundsätzlich ist auch dies ebenso ein legitimes Ziel [67] wie die wirksame Steueraufsicht. [68]

65 — Artikel 26 Absatz 2 IW in der vor 2005 geltenden Fassung bzw. Artikel 26 Absatz 5 IW in der geänderten Fassung.

66 — So aber Urteil De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 66), allerdings vor dem Hintergrund, dass die französische Regelung ausschließlich der Missbrauchsverhinderung diene.

67 — Vgl. zuletzt Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fußnote 9, Randnrn. 49 bis 51).

68 — Urteil Futura Participations und Singer (zitiert in Fußnote 48, Randnr. 31) und Urteil vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-411/03 (Sevic Systems, Slg. 2005, I-10805, Randnr. 28).

b) Verhältnismäßigkeit

110. Die Maßnahmen müssen außerdem dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen, d. h., sie müssen zur Erreichung der damit verfolgten Ziele geeignet sein und dürfen nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist. [69]

— Ursprüngliche Rechtslage

111. Zunächst sind die Regelungen in ihrer ursprünglichen Form zu prüfen, als die Stundung der Steuer noch von der Stellung einer Sicherheit abhängig war. Sie waren in dieser Form zwar geeignet, die genannten Zielen zu erreichen, aber nicht erforderlich.

112. Sicher erleichtert die Sicherheit die Erhebung der Steuer bei einem Gebietsfremden. Wird die Steuer nach dem Wegzug infolge des Verkaufs der Beteiligung fällig, so kann der Fiskus notfalls die Sicherheit verwerten. Damit ist die Gefahr der Steuerflucht ausgeschlossen und die wirksame Steueraufsicht gewährleistet. Der Steuerpflichtige wird schon deswegen auch nach der Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat weiterhin im Kontakt mit der Finanzverwaltung des Herkunftsstaats bleiben, weil er zu gegebenem Zeitpunkt seine Sicherheit zurückerhalten will.

113. Es stehen aber mildere Mittel zur Verfügung, die weniger kostspielig für den Steuerpflichtigen sind und die Ausübung der Freizügigkeit weniger behindern. Nach der Richtlinie 77/799/EWG [70] kann ein Mitgliedstaat die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats zum einen um alle Auskünfte ersuchen, die er für die ordnungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer benötigt. [71] Zum anderen sind die Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 76/308/EWG [72] zur gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Einkommen- und Kapitalsteuerforderungen verpflichtet.

114. In der Praxis mögen diese Instrumente der Zusammenarbeit nicht immer in einer zügigen und zufrieden stellenden Weise funktionieren. Die Mitgliedstaaten können sich jedoch nicht auf die Defizite bei der

69 — Vgl. die in Fußnote 48 zitierte Rechtsprechung,

70 — Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien in der Fassung der Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. November 2004 (ABl. 2004, L 359, S. 30) (im Folgenden: Amtshilferichtlinie).

71 — Vgl. Urteile vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98 (Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 26) und vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-422/01 (Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 42).

72 — Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. März 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen (ABl. L 73, S. 18) in der Fassung der Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 (ABl. L 175, S. 17).

Kooperation ihrer Steuerverwaltungen berufen, um daraus eine Rechtfertigung für Beschränkungen der Grundfreiheiten herzuleiten.

115. Nicht zu rechtfertigen ist auch, dass die Bestimmungen in ihrer ursprünglichen Fassung Gewinnminderungen nach dem Wegzug nicht angemessen berücksichtigten.

— Geänderte Rechtslage

116. In ihrer geltenden Fassung genügen die niederländischen Bestimmungen über die Wegzugssteuer dagegen dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Die Behinderung besteht allein in der an den Wegzug anknüpfenden Steuerfestsetzung. Die Steuer wird dann aber ohne Stellung einer Sicherheit gestundet. Ferner ist nunmehr ein Steuernachlass zur Berücksichtigung von nachträglichen Gewinnminderungen vorgesehen.

117. Zwar wäre es unverhältnismäßig, wenn die Steuer allein deswegen anknüpfend an den Wegzug festgesetzt würde, um der Gefahr der Steuerflucht zu begegnen. Denn es kann keine allgemeine Vermutung von Steuerflucht oder Steuerhinterziehung auf den Umstand gestützt werden, dass eine natürliche Person ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegen will. [73]

118. Die Regelungen dienen darüber hinaus aber dem Ziel, eine am Territorialitätsgrundsatz orientierte und kohärente Besteuerung durchzuführen. Die Festsetzung der Steuer stellt unter den geänderten Bedingungen keine unangemessene Behinderung des Wegzugs mehr dar. Sie ist geeignet und erforderlich, um den Gewinn aus der wesentlichen Beteiligung bei einer späteren Veräußerung tatsächlich der Besteuerung unterwerfen zu können.

119. Eine weniger belastende und rechtlich wie tatsächlich umsetzbare Methode der Besteuerung des bis zum Wegzug aufgelaufenen Wertzuwachses einer Beteiligung ist nicht ersichtlich. Es erscheint insbesondere kaum möglich, dass der Herkunftsstaat die Steuer nach dem Wegzug im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung festsetzt.

120. Selbst wenn es rechtlich möglich wäre, die anteilige den Niederlanden zustehende Steuer erst nachträglich im Veräußerungszeitpunkt festzusetzen, wäre dies kein milderes, die Steuerpflichtigen weniger belastendes Mittel. Denn der Steuerpflichtige müsste nicht nur Nachweise für die nachträgliche Wertermittlung aufbewahren, sondern auch für abzugsfähige Kosten, die mit dem bis zum Wegzug aufgelaufenen Gewinn

73 — Urteile De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 50) und X und Y (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 61).

in Zusammenhang stehen. Letztlich liegt die zeitnahe vorläufige Feststellung der Steuer daher auch im Interesse des Steuerpflichtigen.

121. Abschließend ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass sich die niederländischen Regelungen durch ihre Zielsetzung und — seit 2005 — auch durch ihre Ausgestaltung deutlich von den französischen Regelungen unterscheiden, die der Gerichtshof im Urteil De Lasteyrie du Saillant zu beurteilen hatte. Sie sollen die praktische Durchführung einer kohärenten nach dem Territorialitätsgrundsatz aufgeteilten Besteuerung ermöglichen und nicht nur der Steuerflucht vorbeugen.

122. Nach dem Wegfall der Pflicht zur Sicherheitsleistung erschweren sie den Wegzug nur unwesentlich durch die vorläufige Festsetzung der Steuer. Jedenfalls wenn der Zuzugstaat bei der Veräußerung nicht beansprucht, die Gewinne zu besteuern, die vor der Wohnsitzverlagerung entstanden sind (also ebenfalls die *Step-up*-Methode anwendet), tritt keine Doppelbesteuerung ein. Auch im Licht des Urteils De Lasteyrie du Saillant stehen die Grundfreiheiten somit einer Ausgestaltung der Besteuerung des Gewinns aus wesentlicher Beteiligung nicht entgegen, wie sie die niederländischen Regelungen in ihrer seit 2005 geltenden Fassung vorsehen.

123. Auf die dritte und fünfte Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass die Artikel 18 Absatz 1 und 43 EG der Vorschrift eines Mitgliedstaats nicht entgegen stehen, die eine Festsetzung der Steuer auf Gewinn aus wesentlicher Beteiligung unmittelbar vor der Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat vorsehen,

— wenn die festgesetzte Steuer ohne weitere Voraussetzungen bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung gestundet wird und

— wenn sichergestellt ist, dass die im Fall der Veräußerung nach dem Wegzug tatsächlich erhobene Steuer nicht höher ist als die Steuer, die bei der Veräußerung unter den im übrigen gleichen Bedingungen im Inland erhoben worden wäre.

E — *Zur vierten Vorlagefrage*

124. Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, was der Mitgliedstaat zur Beseitigung der Folgen tun muss, die gegebenenfalls daraus resultieren, dass die Steuer zunächst unter Verstoß

gegen das Gemeinschaftsrecht nur gegen Sicherheitsleistung gestundet wurde.

125. Der Antwort auf die vierte Frage ist vorauszuschicken, dass die an den Wegzug anknüpfende Steuerfestsetzung als solche nach wie vor Bestand hat und — wie festgestellt — auch zulässig ist. Dass die Steuerfestsetzung ursprünglich mit der Pflicht zur Leistung einer Sicherheit verknüpft war, berührt ihre Rechtmäßigkeit nicht. Vielmehr sind die Festsetzung der Steuer selbst und der Umstand, dass die Stundung der Steuerschuld nur gegen Sicherheitsleistung gewährt wurde, klar von einander zu trennen.

126. Die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht verlangte Sicherheit ist nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts freigegeben worden. Außerdem wurde die Pflicht zur Sicherheitsleistung aus den gesetzlichen Bestimmungen gestrichen. Zwar zieht Herr N. in Zweifel, dass die Freigabe der hinterlegten Gesellschaftsanteile formgerecht vollzogen wurde. Diese Frage muss indes das vorlegende Gericht am Maßstab des nationalen Rechts prüfen.

127. Somit bleibt für den Gerichtshof allein zu klären, ob die Freigabe der Sicherheit — wie es das vorlegende Gericht formuliert — zu einer rückwirkenden Aufhebung der Beschränkung führt. Im Kern läuft die Frage darauf hinaus, ob die Rückgabe der Sicherheit allein ausreicht oder ob das Gemeinschaftsrecht darüber hinaus eine Beseitigung aller sonstigen nachteiligen Folgen der Sicherheitsleistung gebietet.

128. Insofern ist zu bemerken, dass die Leistung einer Sicherheit mit Kosten verbunden sein kann. Wird Bargeld hinterlegt, entgehen dem Betroffenen Zinsen. Für Bankbürgschaften fallen Gebühren an. Die Verpfändung von Vermögensgegenständen wie Gesellschaftsanteilen kann schließlich die Bonität des Steuerpflichtigen mindern und damit schlechtere Konditionen bei der Kreditaufnahme bedingen. Derartige finanzielle Einbußen werden durch die Rückgabe der Sicherheit allein nicht ausgeglichen.

129. Allerdings hat Herrn N. — soweit ersichtlich — keine entsprechenden Einbußen geltend gemacht. Man könnte daher vertreten, dass die vierte Vorlagefrage ein hypothetisches Problem aufwirft und daher vom Gerichtshof nicht beantwortet zu werden braucht. Der Vollständigkeit halber möchte ich aber dennoch kurz auf die Frage eingehen.

130. Die Rückgabe einer Sicherheit weist Ähnlichkeiten mit der Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Abgaben auf. Nach ständiger Rechtsprechung richten sich die näheren Modalitäten hierfür nach nationalem Recht; jedoch dürfen sie nicht weniger günstig ausgestaltet sein als die Bedingungen für entsprechende innerstaatliche Rechtsbehelfe (Äquivalenzgrundsatz) und die Aus-

übung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz).[74]

131. Nach dem Äquivalenzgrundsatz wäre der niederländische Fiskus zusätzlich zur Rückgabe der Sicherheit zur Erstattung der mit der Sicherheitsleistung verbundenen Kosten verpflichtet, wenn das nationale Recht dies in vergleichbaren innerstaatlichen Situationen vorsieht. Weitergehende Ansprüche kann man auch aus dem Effektivitätsgrundsatz nicht herleiten. Im Vordergrund steht nämlich die Rückgewähr der Sicherheit selbst, die durch das nationale Recht offenbar nicht erschwert worden ist. Einen allgemeinen Anspruch auf Folgenbeseitigung verleiht der Effektivitätsgrundsatz nicht.

132. So hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass alle mit der Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben zusammenhängenden Nebenfolgen, wie etwa die Zahlung von Zinsen, sich nach nationalem Recht bestimmen.[75] Wären die Mitgliedstaaten aufgrund des gemeinschaftsrechtlichen Effektivitätsgrundsatzes zum Ausgleich aller Nachteile und Einbußen im Zusammenhang mit einem Gemeinschaftsrechtsverstoß verpflichtet, würden zudem die speziellen Voraussetzungen umgangen, die der Gerichtshof für die Haftung der Mitgliedstaaten für Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht aufgestellt hat.

133. Die Grundsätze für die Haftung der Mitgliedstaaten für Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht[76] bilden einen weiteren Ansatzpunkt für etwaige Ansprüche neben der Rückgewähr der Sicherheit selbst. Die Haftung greift ein, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind: die verletzte Rechtsnorm bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen, der Verstoß ist hinreichend qualifiziert, und zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den geschädigten Personen entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang.[77]

134. Da die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung der Wegzugsbesteuerung bis zum Erlass des Urteils De Lasteyrie du Saillant weitgehend ungeklärt war, wird man bis zu diesem Zeitpunkt indes kaum einen hinrei-

74 — Vgl. Urteile vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 33/76 (Rewe, Slg. 1976, 1989, Randnr. 5), vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-312/93 (Peterbroeck, Slg. 1995, I-4599, Randnr. 12), vom 15. September 1998 in der Rechtssache C-231/96 (Edis, Slg. 1998, I-4951, Randnrn. 19 und 34) und Urteil vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 (Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727, Randnr. 85).

75 — Urteile vom 15. September 1998 in den Rechtssachen C-279/96, C-280/96 und C-281/96 (Ansaldo Energia, Slg. 1998, I-5025, Randnr. 28) und Metallgesellschaft (zitiert in Fußnote 74, Randnr. 85). Vgl. ferner Urteil vom 10. September 2002 in den Rechtssachen C-216/99 und C-222/99 (Prisco und Caser, Slg. 2002, I-6761, Randnrn. 70 ff.).

76 — Urteil vom 5. März 1996 in den Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du pêcheur und Factortame, Slg. 1996, I-1029), vom 4. Juli 2000 in der Rechtssache C-424/97 (Haim, Slg. 2000, I-5123, Randnrn. 26 und 36 ff.), vom 4. Dezember 2003 in der Rechtssache C-63/01 (Evans, Slg. 2003, I-14447, Randnrn. 82 ff.).

77 — Urteile Haim (zitiert in Randnr. 76, Randnr. 36) und Evans (zitiert in Randnr. 76, Randnr. 83).

chend qualifizierten Verstoß annehmen können.

135. Auf die vierte Frage ist also wie folgt zu antworten: Hat ein Mitgliedstaat die Stundung einer Steuerforderung unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht an die Stellung einer Sicherheit geknüpft, so kann er zusätzlich zur Rückgabe der Sicherheit verpflichtet sein, den Steuerpflichtigen für finanzielle Nachteile zu entschädigen, die diesem durch die Leistung der Sicherheit entstanden sind, soweit derartige Ansprüche nach nationalem Recht in vergleichbaren Fällen vorgesehen sind. Ferner kann grundsätzlich ein Schadensersatzanspruch nach den Grundsätzen über die Haftung der Mitgliedstaaten für Verstöße gegen Gemeinschaftsrecht bestehen.

F — *Zur Behandlung der Frage über die Regelung der Prozesskostenerstattung*

136. Der Tenor des Vorabentscheidungsersuchens umfasst nur die fünf wiedergegebenen Fragen zu den Bestimmungen über die Wegzugsbesteuerung. Nicht ganz klar ist, wie der in der Begründung des Beschlusses enthaltene Verweis auf die auch in der Rechtssache D. aufgeworfene Frage nach der Zulässigkeit der pauschalierten Prozesskostenerstattung zu verstehen ist.

137. Der Wortlaut („...schließt sich ...der Frage ... an" bzw. auf Niederländisch: „sluit ...aan") könnte so verstanden werden, dass das vorlegende Gericht diese Frage, jedenfalls soweit sie nicht durch das Urteil D. bereits geklärt ist, ebenfalls stellen möchte. Andererseits könnte man die Passage insgesamt aber auch so deuten, dass das Gericht im Hinblick auf die Vorlage im Fall D. auf eine erneute Befassung des Gerichtshofes mit derselben Frage verzichtet. Im Sinne der zweiten Alternative haben es offenbar alle am Verfahren Beteiligten gesehen, denn keiner von ihnen ist auf diesen Punkt eingegangen.

138. Auch ich bin der Ansicht, dass das vorlegende Gericht diese Frage nicht nochmals stellen wollte. Dies zeigt sich daran, dass es im Gegensatz zu dem im Übrigen ausführlich erläuterten Ersuchen zu diesem Punkt keinerlei nähere Informationen oder Begründungen anführt. Zudem hat es seine Vorlage nach der Verkündung des Urteils D. nicht ergänzt, obwohl der Gerichtshof darin nicht zu der Frage der Prozesskostenerstattung Stellung genommen hat.

139. Falls man die Frage doch als gestellt ansieht, halte ich sie jedenfalls in dieser Form für unzulässig.

140. Weder Artikel 234 EG noch das sonstige Verfahrensrecht machen konkrete Vorgaben für die Form des Vorabentscheidungsersuchens. Insbesondere ist es zwar unbedingt zu empfehlen, aber nicht zwingend geboten, die Fragen in einem abgesetzten Teil der Vorlageentscheidung zusammengefasst aufzuführen. [78] Der Gerichtshof ist auch nicht gehindert, im Fall ungenau formulierter Fragen diejenigen Elemente des Gemeinschaftsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Gegenstands des Rechtsstreits einer Auslegung bedürfen. [79]

141. Nach ständiger Rechtsprechung ist es jedoch erforderlich, dass das vorlegende Gericht den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in den sich die von ihm gestellten Fragen einfügen, festlegt oder zumindest die tatsächlichen Annahmen erläutert, auf denen diese Fragen beruhen. [80] Die Angaben in den Vorlageentscheidungen sollen es nicht nur dem Gerichtshof erlauben, sachdienliche Antworten zu erteilen, sondern auch den Regierungen der Mitgliedstaaten und den anderen Beteiligten die Möglichkeit geben, nach Artikel 23 der Satzung des Gerichtshofes Erklärungen einzureichen. [81]

142. Der Vorlagebeschluss enthält weder Erläuterungen zu der Rechtslage in den Niederlanden noch zu der Höhe der tatsächlichen Prozesskosten und der Höhe einer etwaigen Kostenerstattung.

143. Zwar hat der Gerichtshof in einzelnen Fällen unvollständige Angaben auch schon durch Heranziehung von Erkenntnissen aus anderen Vorabentscheidungsverfahren ergänzt. Hier könnte er insoweit an die Vorlage des Gerechtshof te 's-Hertogenbosch in der Sache D. anknüpfen.

144. Diesen Fällen lagen aber besondere Konstellationen zugrunde. Im Urteil Crispoltoni konnte der Gerichtshof auf ein Verfahren verweisen, an dem dieselben Personen beteiligt waren. [82] In den Urteilen Albany [83] und Brentjens' [84] ging es um eine gesetzliche Regelung, die Gegenstand einer Serie von Vorabentscheidungsersuchen war. Der Gerichtshof verwies darauf, dass die fehlenden Informationen, die dem Gerichtshof aus einem der Parallelfälle bekannt

78 — Vgl. Punkt 24 der Hinweise zur Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen durch die nationalen Gerichte, ABl. 2005, C 143, S. 1.

79 — Urteil vom 29. November 1978 in der Rechtssache 83/78 (Pigs Marketing Board, Slg. 1978, 2347, Randnr. 26) und Beschluss vom 27. Februar 2003 in den Rechtssachen C-307/00 bis C-311/00 (Oliehandel Koeweit BV u. a., Slg. 2003, I-1821, Randnr. 105).

80 — Urteile vom 26. Januar 1993 in den Rechtssachen C-320/90 bis C-322/90 (Telemarsicabruzzo u. a., Slg. 1993, I-393, Randnr. 6), vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-176/96 (Lehtonen und Castors Braine, Slg. 2000, I-2681, Randnr. 22) und Urteil My (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 17) sowie Beschlüsse vom 19. März 1993 in der Rechtssache C-157/92 (Banchero, Slg. 1993, I-1085, Randnr. 4), vom 30. Juni 1997 in der Rechtssache C-66/97 (Banco de Fomento e Exterior, Slg. 1997, I-3757, Randnr. 7) und vom 11. Februar 2004 in den Rechtssachen C-438/03, C-439/03, C-509/03 und C-2/04 (Cannito u. a., Slg. 2004, I-1605, Randr. 6).

81 — Urteile Lehtonen und Castors Braine (zitiert in Fußnote 80, Randnr. 23) und My (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 17) sowie Beschlüsse Banchero (zitiert in Fußnote 80, Randnr. 5) und Cannito (zitiert in Fußnote 80, Randnr. 8).

82 — Urteil vom 5. Oktober 1994 in den Rechtssachen C-133/93, C-300/93 und C-362/93 (Crispoltoni u. a., Slg. 1994, I-4863, Randnr. 18).

83 — Urteil vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-67/96 (Albany, Slg, 1999, I-5751, Randnr. 42).

84 — Urteile vom 21. September 1999 in den Rechtssachen C-115/97 bis C-117/97 (Brentjens', Slg. 1999, I-6025, Randnr. 41).

waren, den Beteiligten durch den Sitzungsbericht zur Kenntnis gebracht worden seien.[85] Im vorliegenden Fall ist indes kein Sitzungsbericht erstellt worden, da keine mündliche Verhandlung stattgefunden hat.

145. Soweit ersichtlich, hat der Gerichtshof nur in dem Fall Europièces[86] allein darauf verwiesen, dass ihm eine bestimmte nationale Regelung bereits aus einem anderen Verfahren bekannt sei, ohne zu berücksichtigen, ob auch die Beteiligten über entsprechende Informationen verfügten. Angesichts der nachfolgenden Urteile, die die Möglichkeit der Kenntnisnahme der Beteiligten in den Vordergrund stellen, kann diesem Urteil jedoch keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden.

146. Wegen der Form der Fragestellung waren sich die Beteiligten entweder nicht im Klaren darüber, dass die Frage nach der Prozesskostenregelung überhaupt Gegenstand der Vorlage ist, oder sie verfügten nicht über die für eine Stellungnahme nötigen Informationen. Die Zulässigkeit entsprechender Prozesskostenregelungen könnte jedoch für eine große Zahl von Mitgliedstaaten von Bedeutung sein. Daher sollte der Gerichtshof diese Frage nicht beantworten, ohne dass die Mitgliedstaaten effektiv Gelegenheit hatten, sich dazu zu äußern.

147. Dem Gerechtshof te Arnhem ist es unbenommen, den Gerichtshof wegen der Prozesskostenregelung erneut zu befassen und in diesem Ersuchen die nötigen Informationen zu liefern. Falls er hinsichtlich der Entscheidung über die Prozesskosten letztinstanzliches Gericht ist, z. B. weil ein ausschließlich gegen die Kostenentscheidung gerichtetes Rechtsmittel nicht eröffnet ist, wäre er unter Umständen sogar zu einer erneuten Vorlage verpflichtet.

148. Sollte der Gerichtshof dennoch inhaltlich auf die Prozesskostenregelung eingehen wollen, so hat Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache D.[87] meines Erachtens bereits zutreffende Hinweise gegeben, denen ich mich anschließe. So hat er insbesondere darauf verwiesen, dass der Grundsatz der Effektivität des Gemeinschaftsrechts einer Regelung der pauschalierten Prozesskostenerstattung entgegenstehen könnte, wenn diese die Geltendmachung eines gemeinschaftsrechtlich begründeten Anspruchs in der Praxis extrem erschwert. Ob dies im Fall der niederländischen Regelung so ist, kann im vorliegenden Verfahren schon deswegen nur der Gerechtshof te Arnhem beurteilen, weil dem Gerichtshof keine Informationen über eine etwaige Diskrepanz zwischen der Höhe des Erstattungsanspruchs und der tatsächlich aufgewendeten Kosten vorliegen.

85 — Urteile Brentjens' (zitiert in Fußnote 84, Randnr. 42) und Albany (zitiert in Fußnote 83) Randnr. 43). In diesem Sinne auch Urteil vom 11. April 2000 in den Rechtssachen C-51/96 und C-191/97 (Deliège, Slg. 2000, I-2549, Randnr. 38).

86 — Urteil vom 12. November 1998 in der Rechtssache C-399/96 (Europièces, Slg. 1998, I-6965, Randnr. 24).

87 — Schlussanträge vom 26. Oktober 2004, Nrn. 107 bis 112).

V — Ergebnis

149. Im Ergebnis schlage ich vor, wie folgt auf die Vorlagenfragen des Gerechtshof te Arnhem zu antworten.

1. Der Anwendungsbereich der in Artikel 43 EG gewährleisteten Niederlassungsfreiheit ist nicht allein deswegen eröffnet, weil eine natürliche Person, die Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist, ihren privaten Wohnsitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt. Ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats kann sich gegenüber seinem Herkunftsmitgliedstaat jedoch auf Artikel 43 EG berufen, wenn er diesen Staat verlässt und wenn im Zeitpunkt der Berufung auf diese Grundfreiheit aufgrund konkreter Anhaltspunkte absehbar ist, dass er in einem anderen Mitgliedstaat eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen wird. Die Berufung auf Artikel 43 EG gegenüber dem Herkunftsmitgliedstaat ist solange möglich, wie die an den Wegzug anknüpfende belastende Maßnahme dieses Staates fortwirkt und die Errichtung der Niederlassung im Aufnahmemitgliedstaat weiterhin erschwert.

2. Ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der seinen Wohnsitz von seinem Heimatstaat in einen anderen Mitgliedsstaat verlegt, kann sich gegenüber dem Heimatstaat auf das in Artikel 18 Absatz 1 EG garantierte Freizügigkeitsrecht berufen, wenn er durch eine Steuerveranlagung, die im Zusammenhang mit seinem Wegzug durchgeführt wird, gegenüber inländischen Steuerpflichtigen, die nicht von ihrem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht haben, benachteiligt wird.

3. Die Artikel 18 Absatz 1 und 43 EG stehen der Vorschrift eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die eine Festsetzung der Steuer auf Gewinn aus wesentlicher

Beteiligung unmittelbar vor der Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat vorsieht,

— wenn die festgesetzte Steuer ohne weitere Voraussetzungen bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung gestundet wird und

— wenn sichergestellt ist, dass die im Fall der Veräußerung nach dem Wegzug tatsächlich erhobene Steuer nicht höher ist als die Steuer, die bei der Veräußerung unter den im übrigen gleichen Bedingungen im Inland erhoben worden wäre.

4. Hat ein Mitgliedstaat die Stundung einer Steuerforderung unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht an die Stellung einer Sicherheit geknüpft, so kann er zusätzlich zur Rückgabe der Sicherheit verpflichtet sein, den Steuerpflichtigen für finanzielle Nachteile zu entschädigen, die diesem durch die Leistung der Sicherheit entstanden sind, soweit derartige Ansprüche nach nationalem Recht in vergleichbaren Fällen vorgesehen sind. Ferner kann grundsätzlich ein Schadensersatzanspruch nach den Grundsätzen über die Haftung der Mitgliedstaaten für Verstöße gegen Gemeinschaftsrecht bestehen.