N

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
fremsat den 30. marts 2006 [1]

I — Indledning

1. I hovedsagen har N. anfægtet ansættelsen og opkrævningen af indkomstskat af fortjenester på betydelige kapitalinteresser ved flytning af bopælen til en anden medlemsstat. Gerechtshof te Arnhem (Nederlandene), som behandler sagen, nærer tvivl om, hvorvidt de relevante nederlandske bestemmelser er forenelige med traktatens bestemmelser om unionsborgerskab og etableringsfrihed, og har derfor forelagt Domstolen fem præjudicielle spørgsmål [2].

2. Efter nederlandsk ret ligestilles fraflytning fra Nederlandene med en afståelse af aktier. Skatten af værdistigningen på kapitalinteressen fastsættes derfor på tidspunktet for fraflytningen, men der gives henstand med betalingen heraf i en periode på ti år eller indtil den faktiske afståelse. Den skattepligtige persons oprindelige forpligtelse til at stille sikkerhed i henstandsperioden er senere blevet afskaffet.

3. Domstolen har allerede i De Lasteyrie du Saillant-sagen [3] behandlet en lignende fransk lovgivning om beskatning ved fraflytning. Uanset om hvorvidt Domstolens daværende konklusioner kan overføres til de nederlandske bestemmelser, der på enkelte punkter afviger herfra, skal det i den foreliggende sag afklares, om N. overhovedet kan påberåbe sig etableringsfriheden. På tidspunktet for fraflytningen fra Nederlandene var han ganske vist eneanpartshaver i tre selskaber, der er hjemmehørende på Curaçao (De Nederlandske Antiller). Derudover har N. på sin nye bopæl i Storbritannien imidlertid i flere år ikke udøvet økonomisk virksomhed.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — I en lignende sag anså Gerechtshof Ås-Hertogenbosch (dom af 15.9.2005, V-N 2005/47.11) bestemmelserne om beskatning ved fraflytning for at udgøre en tilsidesættelse af den i den pågældende sag relevante belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst, sammenholdt med Wienerkonventionen om traktatretten, og ophævede derfor de pågældende skatteopgørelser uden at være nødt til at tage fællesskabsretten i betragtning (jf. i denne henseende E. Kemmeren, Pending Cases Filed by Dutch Courts I, i: M. Lang, J. Schuch, C. Staringer, *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Wien, 2006, s. 219, 230 f.).

3 — Dom af 11.3.2004, sag C-9/02, Sml. I, s. 2409.

4. Den forelæggende ret har derfor først og fremmest stillet det spørgsmål, om sådanne bestemmelser er i strid med N.'s rettigheder som unionsborger. Indirekte sættes der dermed også fokus på forholdet mellem bestemmelserne om unionsborgerskab og om etableringsfrihed.

5. Andre spørgsmål vedrører kravene til frigivelsen af den stillede sikkerhed samt begrundelsen for eventuelle restriktioner for retten til fri bevægelighed som følge af beskatningen ved fraflytning.

II — Relevante nationale retsforskrifter

6. I henhold til Wet inkomstenbelasting 1964 (lov om indkomstskat 1964, herefter »Wet IB«) omfatter den skattepligtige indkomst for personer, der er skattepligtige i Nederlandene, også fortjeneste på betydelige kapitalinteresser. I Wet IB's artikel 20 a, stk. 1, er det nærmere fastsat, hvad der forstås ved fortjeneste på en betydelig kapitalinteresse, nemlig bl.a. fordele, der fremkommer ved afståelse af aktier [litra b)]. I henhold til Wet IB's artikel 20 a, stk. 3, foreligger der en betydelig kapitalinteresse, når den skattepligtige person direkte eller indirekte besidder 5% af kapitalen i et kapitalselskab. Ved afståelse forstås i henhold til Wet IB's artikel 20 a, stk. 6, litra i), også ophør af skattepligt som hjemmehørende, dvs. fraflytning.

7. I henhold til Wet IB's artikel 20 c, stk. 1, består fortjenesten ved afståelsen normalt af forskellen mellem anskaffelsesprisen og afståelsesprisen på aktierne. Såfremt fraflytningen udløser beskatningen, træder aktiernes markedsværdi på dette tidspunkt i stedet for afståelsesprisen (Wet IB's artikel 20 c, stk. 4). Ved tilflytning lægges principielt aktiernes markedsværdi på tilflytningstidspunktet til grund som anskaffelsespris i stedet for købsprisen (Wet IB's artikel 20 c, stk. 7).

8. Wet IB's artikel 20 c, stk. 18, giver bl.a. beføjelse til udstedelse af en ministeriel bekendtgørelse, som fastsætter nærmere regler for nedslag i skatteansættelsen, når en skattepligtig person, som er blevet beskattet ved fraflytningen, flytter tilbage til Nederlandene inden for ti år.

9. I henhold til artikel 25 i Invorderingswet 1990 (lov om opkrævning af skat 1990, herefter »IW«) meddeles der i tilfælde af fraflytning henstand med betaling af skat på fortjeneste på en betydelig kapitalinteresse i en periode på ti år mod, at der stilles sikkerhed, idet de nærmere regler fastsættes ved ministeriel bekendtgørelse. I henhold til

IW's artikel 28 beregnes der ikke morarenter i henstandsperioden.

10. IW's artikel 26, stk. 2, giver beføjelse til udstedelse af en ministeriel bekendtgørelse, som fastsætter nærmere regler for nedslag i skatteansættelser, med hensyn til hvilke der er givet henstand, dvs. for så vidt der er betalt skat af udloddet udbytte i Nederlandene [litra a)], for så vidt udbyttet er blevet beskattet i udlandet [litra b)], og endelig for så vidt beløbet endnu er udestående efter ti år [litra c)]. Der blev gjort brug af bemyndigelsen med udstedelsen af Uitvoeringsregeling Invorderingswet (bekendtgørelse om gennemførelse af loven om opkrævning af statsskatter) 1990.

11. På baggrund af De Lasteyrie du Saillant-dommen erklærede Staatssecretaris van Financiën den 13. april 2004, at der i tilfælde af henstand med skattebetalingen ved fraflytning til en EU-medlemsstat ikke længere skal stilles sikkerhed. Den 1. januar 2005 trådte nye lovbestemmelser i kraft, hvorved retstilstanden med tilbagevirkende kraft fra den 11. marts 2004 blev tilpasset i overensstemmelse hermed [4].

12. Desuden har IW's artikel 26, stk. 5, sammenholdt med den ligeledes ændrede gennemførelsesbekendtgørelse, siden da foreskrevet en eftergivelse af skatten, hvis kapitalinteressen afstås inden for ti år efter fraflytningen og værdien heraf i mellemtiden er faldet, uden at aktionærerne har fået overdraget skjulte reserver eller refunderet betalinger og investeringer. Det skattekrav, for hvilket der er ydet henstand, nedsættes i den forbindelse med en fjerdedel af forskellen mellem værdien ved fraflytning og den aktuelle værdi. Der skal endelig indrømmes en eftergivelse, såfremt fortjenesten ved afståelsen beskattes af en anden stat på grundlag af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

III — De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

13. Den 22. januar 1997 flyttede N. sin sædvanlige bopæl fra Nederlandene til Det Forenede Kongerige, hvor han i 2002 påbegyndte drift af et landbrug med en æbleplantage. På tidspunktet for fraflytningen var han eneanpartshaver i tre anpartsselskaber efter nederlandsk ret (Besloten Vennootschappen), hvis faktiske bestyrelse siden den 22. januar 1997 har befundet sig på Curaçao (De Nederlandske Antiller).

14. For 1997 angav N. en skattepligtig indkomst på 15 664 697 NLG. Foruden indkomst fra egen bolig (765 NLG) omfattede den navnlig fortjenester på betydelige

4 — Lov af 16.12.2004 (*Staatsblad* 2004, s. 654) og ministeriel bekendtgørelse af 16.12.2004, nr. WDB2004/756M (*Staatscourant* 2004, s. 249).

kapitalinteresser (15 663 932 NLG). I den efterfølgende skatteopgørelse blev skatten ansat til 3 918 275 NLG, hvortil kom morarenter på 228 429 NLG.

15. På anmodning af N. blev der ydet henstand med betalingen af disse krav mod sikkerhed. Sikkerheden stillede N. ved hjælp af anparter i et af sine selskaber. Efter at Staatssecretaris van Financiën som følge af De Lasteyrie du Saillant-dommen havde meddelt, at der ikke længere kunne stilles krav om sikkerhed, meddelte skattemyndigheden N. ved skrivelse af 7. juni 2004, at panteretten måtte anses for ophævet.

16. N. anfægtede skatteopgørelsen for 1997 med den begrundelse, at beskatningen af fortjenesten på en betydelig kapitalinteresse var i strid med artikel 18 EF og 43 EF. Han blev ikke alene hindret i at udøve sin ret til fri bevægelighed som følge af forpligtelsen til at stille sikkerhed for skattekravet. Allerede beskatningens tilknytning til fraflytningen var efter hans opfattelse ulovlig. N. anfægtede endvidere beregningen af morarenter og reglerne for godtgørelse af sagsomkostninger i forvaltningsretssager, som vedrører anvendelsen af EF-ret.

17. Den sagsøgte skattemyndighed var i det væsentlige af den opfattelse, at N. ikke kunne påberåbe sig rettigheder på grundlag af EF-traktaten, da der ikke var tale om en grænseoverskridende økonomisk virksomhed. Enhver restriktion var under alle omstændigheder bortfaldet efter frigivelsen af sikkerheden. I øvrigt var bestemmelserne efter myndighedens opfattelse sammenhængende og begrundede.

18. Ved kendelse af 27. oktober 2004 har Gerechtshof te Arnhem, som behandler denne sag, forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i medfør af artikel 234 EF:

»1) Kan en person, der har sin sædvanlige bopæl i en medlemsstat og fraflytter denne for at tage bopæl i en anden medlemsstat, i en sag mod den medlemsstat, som han fraflytter, påberåbe sig artikel 18 EF, blot fordi en skatteansættelse i forbindelse med fraflytningen indebærer eller kan indebære en hindring for fraflytningen?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det oplyst, om en person, der har sin sædvanlige bopæl i en medlemsstat og fraflytter denne for at tage bopæl i en anden medlemsstat, i en sag mod den medlemsstat, som han fraflytter, kan påberåbe sig artikel 43 EF, hvis det ikke umiddelbart er åbenlyst eller sandsynligt, at han i den anden

medlemsstat vil udøve økonomisk virksomhed som omhandlet i denne bestemmelse? Er det af betydning for besvarelsen af det foregående spørgsmål, om denne virksomhed udøves inden for en overskuelig tidsfrist? Hvor lang er denne tidsfrist i givet fald?

3) Såfremt spørgsmål 1 eller 2 besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om artikel 18 EF eller artikel 43 EF er til hinder for den foreliggende nederlandske lovgivning, hvorefter der foretages en skatteansættelse af indkomstskat og socialsikringsbidrag på grundlag af en fiktiv kapitalgevinst, alene fordi en i Nederlandene bosiddende person, hvis skattepligt ophører, fordi han flytter sin bopæl til en anden medlemsstat, anses for at have afstået de af hans aktier, der udgør en del af en betydelig kapitalinteresse?

4) Såfremt spørgsmål 3 besvares bekræftende, fordi der skal stilles sikkerhed, for at der kan opnås henstand med betalingen af den pålignede skat, ønskes det oplyst, om den foreliggende hindring så kan fjernes med tilbagevirkende kraft ved frigivelse af den stillede sikkerhed? Er det af betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, om sikkerheden er blevet frigivet i medfør af lovgivningen eller i medfør af en forvaltningsakt, uanset om denne er vedtaget i forbindelse med gennemførelsen? Er det af betydning for besvarelsen af spørgsmålet, om der ydes godtgørelse for eventuelle tab, der er lidt på grund af sikkerhedsstillelsen?

5) Såfremt spørgsmål 3 besvares bekræftende, og det første spørgsmål i punkt 4 besvares benægtende, ønskes det oplyst, om denne hindring, der således foreligger, er begrundet?«

19. I øvrigt har den forelæggende ret anført følgende: »For besvarelse af spørgsmålet om, hvorvidt det nederlandske system for godtgørelse af sagsomkostninger i situationer, hvor en domstol giver en skattepligtig person medhold på grund af en tilsidesættelse af fællesskabsretten (et fast beløbs-system), er i strid med fællesskabsretten, tilslutter [på nederlandsk: sluit [...] aan Gerechtshof sig det spørgsmål, som gerechtshof te 's-Hertogenbosch har forelagt EF-Domstolen i sag C-376/03«.

20. Efter afsigelsen af Domstolens dom i sag C-376/03 (D.) [5] gjorde N. ved skrivelse af 12. juli 2005, hvoraf en kopi blev fremsendt til Domstolen, den forelæggende ret opmærksom på, at Domstolen i dommen ikke havde besvaret spørgsmålet om lovligheden af reglerne om sagsomkostninger.

5 — Dom af 5.7.2005, Sml. I, s. 5821.

Da det pågældende spørgsmål ikke udtrykkeligt var stillet i den foreliggende sag, var der risiko for, at det igen ikke ville blive behandlet af Domstolen. N. har derfor opfordret Gerechtshof te Arnhem til at supplere sin præjudicielle forelæggelse. Den forelæggende ret har imidlertid endnu ikke gjort brug af denne mulighed.

21. N., den danske, den nederlandske, den tyske og den italienske regering samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse. Der har ikke fundet nogen mundtlig forhandling sted.

IV — Retlig vurdering

A — *Indledende bemærkning*

22. Den forelæggende ret har bevidst først stillet spørgsmålet om fortolkningen af artikel 18 EF. Den ønsker derved at få afklaret forholdet mellem unionsborgernes generelle ret til fri bevægelighed og de specifikke grundlæggende friheder, navnlig etableringsfriheden. Baggrunden herfor er frygten for, at de specifikke garantier for personers frie bevægelighed, dvs. arbejdskraftens frie bevægelighed, etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser, ville miste meget af deres betydning, hvis unionsborgerskabet havde samme beskyttelsesomfang og kunne undersøges først.

23. Kommissionen deler tydeligvis ikke disse betænkeligheder. I sit indlæg foreslår den, at kun det første spørgsmål besvares, og at det ikke er nødvendigt at undersøge etableringsfriheden.

24. I sin praksis har Domstolen allerede udviklet en klar linje med hensyn til forholdet mellem de omhandlede garantier. I henhold hertil er den ret til fri bevægelighed, der fastslås generelt i artikel 18 EF, nærmere udmøntet i artikel 39 EF, 43 EF og 49 EF [6]. Derfor undersøger Domstolen først disse mere specifikke garantier og ser sig kun foranlediget til at behandle spørgsmålet om unionsborgernes generelle ret til fri bevægelighed, når der ikke er mulighed for at anvende de mere specifikke bestemmelser [7]. Denne rækkefølge af undersøgelsen følger Domstolen endog i tilfælde, hvor spørgsmålet i første række udtrykkeligt vedrører unionsborgerskabet [8].

6 — Dom af 29.2.1996, sag C-193/94, Skanavi og Chryssanthakopoulos, Sml. I, s. 929, præmis 22, af 26.11.2002, sag C-100/01, Olazabal, Sml. I, s. 10981, præmis 26, af 6.2.2003, sag C-92/01, Stylianakis, Sml. I, s. 1291, præmis 18, og af 16.12.2004, sag C-293/03, My, Sml. I, s. 12013, præmis 33.

7 — Jf. de i fodnote 6 nævnte domme. Såfremt en specifik grundlæggende frihed finder anvendelse, men restriktionen er begrundet, er det derimod ikke nødvendigt at henvise til den generelle ret til fri bevægelighed, da begrundelsen i denne forbindelse er omfattet af de samme kriterier.

8 — Dom af 15.9.2005, sag C-258/04, Ioannidis, Sml. I, s. 8275, præmis 20 ff.

25. Foruden generelle systematiske overvejelser synes det også hensigtsmæssigt at undersøge de specifikke grundlæggende friheder først, da retten til fri bevægelighed er omfattet af de begrænsninger og betingelser, der er fastsat i EF-traktaten og gennemførelsesbestemmelserne dertil. Det andet spørgsmål skal derfor undersøges først. Kun hvis etableringsfriheden ikke finder anvendelse på den foreliggende sag, er det nødvendigt at behandle det første spørgsmål om fortolkningen af artikel 18 EF.

26. Uanset hvilke bestemmelser der finder anvendelse, vil jeg indledningsvis minde om, at medlemsstaterne skal overholde fællesskabsretten ved vedtagelsen af bestemmelser vedrørende direkte beskatning, selv om dette område på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin hører under medlemsstaternes kompetence [9].

B — *Det andet præjudicielle spørgsmål*

27. I henhold til artikel 43, stk. 2, EF indebærer etableringsfriheden adgang for statsborgere i en medlemsstat til at optage selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 48, stk. 2, EF anførte betydning, på en anden medlemsstats område.

28. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker Gerechtshof te Arnhem at få oplyst, om det er muligt at påberåbe sig etableringsfriheden, hvis det på tidspunktet for den pågældendes flytning af bopælen endnu ikke kan forudses, at han vil optage selvstændig økonomisk virksomhed i den anden medlemsstat. Den forelæggende ret har endvidere stillet det spørgsmål, i hvilket omfang en senere optagelse af økonomisk virksomhed fortsat er af betydning. I den henseende har den forelæggende ret henvist til den landbrugsbedrift, som N. først overtog ca. fem år efter fraflytningen fra Nederlandene til Storbritannien.

29. N. betragter imidlertid ikke alene dette som økonomisk virksomhed. Efter hans opfattelse udgør hans stilling som eneanpartshaver i tre virksomheder derimod også erhvervsvirksomhed i den i artikel 43 EF anførte betydning. Dette argument skal undersøges først, uden at det i første omgang er nødvendigt at tage stilling til betydningen af den senere overtagelse af landbrugsbedriften.

1. Indehavelse af kapitalandele i virksomheder som erhvervsvirksomhed i den i artikel 43 EF anførte betydning

30. Til støtte for sit argument om, at allerede indehavelse af kapitalandele i virksomheder

9 — Jf. med hensyn til etableringsfriheden dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29, og De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 44, og med hensyn til unionsborgernes ret til fri bevægelighed dom af 12.7.2005, sag C-403/03, Schempp, Sml. I, s. 6421, præmis 19.

udgør erhvervsvirksomhed, der er relevant for etableringsfriheden, har N. henvist til Baars-dommen [10], hvori Domstolen definerede etableringsfriheden på følgende måde:

»Det følger således af traktatens artikel 52, stk. 2, [nu artikel 43 EF], at etableringsfriheden indebærer adgang til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber, i en medlemsstat for en statsborger i en anden medlemsstat. En statsborger i en medlemsstat udøver således sin etableringsret, når han er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at han kan træffe afgørelse om dets drift.«

31. Heraf følger imidlertid kun friheden til at oprette eller erhverve en virksomhed i en anden medlemsstat og lede virksomheden *på dennes hjemsted.* Denne ret berøres, hvis virksomheden selv — f.eks. i forbindelse med flytning af dens hjemsted — pålægges restriktioner, eller hvis udøvelsen af ledende funktioner vanskeliggøres. Bestemmelsen omfatter endvidere restriktioner, som gør det vanskeligere for en investor at erhverve en bestemmende kapitalinteresse i en virksomhed med hjemsted i en anden medlemsstat og således at udøve økonomisk virksomhed via denne virksomhed.

32. Sådanne hindringer er imidlertid ikke omtvistet i den foreliggende sag. Der er ingen forbindelse mellem den omtvistede foranstaltning og den økonomiske virksomhed, som N. udøver via sine virksomheder på De Nederlandske Antiller. Tværtimod er skatten blevet ansat som følge af flytningen af N.'s (private) bopæl. Af Domstolens ovennævnte definition kan man imidlertid ikke udlede, at denne omstændighed falder ind under etableringsfrihedens anvendelsesområde.

33. Indehavelse af kapitalandele i virksomheder kunne imidlertid betragtes som en selvstændig erhvervsvirksomhed, der er adskilt fra aktiviteten som erhvervsdrivende. Denne virksomhed udøvede N. i så fald fra sin bopæl i Det Forenede Kongerige.

34. I forbindelse med konkurrenceretten og med hensyn til anvendelsen af sjette momsdirektiv har Domstolen allerede taget stilling til, i hvilket omfang selve indehavelsen af kapitalinteresser udgør økonomisk virksomhed. I Cassa di Risparmio di Firenze m.fl.-dommen [11] fastslog Domstolen for nylig, at

10 — Dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 22. Jf. endvidere dom af 5.11.2002, sag C-208/00, Überseering, Sml. I, s. 9919, præmis 77, og af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 37.

11 — Dom af 10.1.2006, sag C-222/04, Sml. I, s. 289, præmis 111.

selve besiddelsen af kapitalandele, forbundet med udøvelsen af aktionærrettigheder og modtagelsen af udbytte, ikke udgør økonomisk virksomhed, som gør selskabsdeltageren selv til en virksomhed i artikel 87, stk. 1, EF's forstand. Spørgsmålet skulle besvares anderledes, hvis indehaveren af kapitalandelen deltog direkte eller indirekte i driften. Domstolen har også allerede tidligere fastslået, at indehavelsen af selskabsandele ikke skulle betragtes som økonomisk virksomhed, der er momspligtig [12].

35. Ved en analog anvendelse af disse kriterier kunne etableringsfriheden derfor højst finde anvendelse, hvis N. fra sin bopæl i Storbritannien øver en indflydelse på virksomhedernes drift, som går videre end hans egenskab af selskabsdeltager. Den forelæggende rets og parternes oplysninger angiver intet herom. Herimod taler imidlertid, at den faktiske drift af selskaberne ifølge oplysningerne i den præjudicielle anmodning udøves på De Nederlandske Antiller og ikke i Storbritannien. I øvrigt synes N. ikke at besidde nogen funktion i selskabernes ledende organer.

36. Selv hvis man anså selve indehavelsen af kapitalandele i virksomheder for økonomisk virksomhed, indebærer fraflytningen samtidig flytning af den private bopæl. Til afgrænsning af anvendelsesområdet for henholdsvis etableringsfrihed og unionsborgernes generelle ret til fri bevægelighed (artikel 18, stk. 1, EF) skal det derfor undersøges, om N. har flyttet sin bopæl for at udøve økonomisk virksomhed i Det Forenede Kongerige, eller om han har udøvet sin ret til fri bevægelighed uden hensyn til nogen økonomisk virksomhed [13]. Selv om etableringsfriheden principielt skal undersøges først, må den imidlertid vige, hvis den økonomiske virksomhed kun berøres som en simpel følge af den ændrede bopæl.

37. En fysisk person, som flytter sin bopæl til en anden medlemsstat, medbringer principielt løsøre. Bestemmelser, der begrænser den frie bevægelighed, hindrer derfor indirekte overførslen af sådanne formuegoder. Lignende situationer skal imidlertid ikke først og fremmest vurderes på grundlag af de frie varebevægelser, da hovedvægten ligger på udøvelsen af den frie bevægelighed for personer [14].

12 — Jf. dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 13, af 6.2.1997, sag C-80/95, Harnas & Helm, Sml. I, s. 745, præmis 13 og 14, af 26.6.2003, sag C-442/01, KapHag, Sml. I, s. 6851, præmis 38, og af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 19 og 20. I sit forslag til afgørelse af 27.10.2005 i sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., Sml. 2006 I, s. 289, punkt 88, har generaladvokat Jacobs i forlængelse af Kommissionens argumenter henvist til parallellen mellem konkurrenceret og momsret.

13 — Jf. med hensyn til den tilsvarende afgrænsning mellem de frie varebevægelser og den frie udveksling af tjenesteydelser alt efter, hvor hovedvægten ligger, dom af 24.3.1994, sag C-275/92, Schindler, Sml. I, s. 1039, præmis 22, af 14.10.2004, sag C-36/02, Omega Spielhallen, Sml. I, s. 9609, præmis 26, og af 26.5.2005, sag C-20/03, Burmanjer, Sml. I, s. 4133, præmis 35.

14 — Domstolen har således fastslået, at bestemmelser om registrering af køretøjer, som en arbejdstager medfører i forbindelse med sin flytning, er omfattet af anvendelsesområdet for henholdsvis arbejdskraftens og unionsborgernes frie bevægelighed og ikke af de frie varebevægelser. (Jf. med hensyn til artikel 39 EF, dom af 29.4.2004, sag C-387/01, Weigel og Weigel, Sml. I, s. 4981, præmis 50 ff., og med hensyn til artikel 18 EF, dom af 15.7.2004, sag C-365/02, Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 33 ff.).

38. Den forelæggende ret har endvidere med rette ikke overvejet at undersøge bestemmelserne om beskatning ved fraflytning på grundlag af de frie kapitalbevægelser. Som Domstolen nemlig fastslog for nylig, medfører selve flytningen af bopælen som sådan ikke en kapitaloverførsel [15]. Under alle omstændigheder må en eventuel kapitaloverførsel vige i forhold til udøvelsen af personers frie bevægelighed.

39. Det samme gælder for forholdet mellem etableringsfriheden og den generelle ret til fri bevægelighed. Når en fysisk person flytter sin bopæl til en anden medlemsstat og i den forbindelse medfører sin formue bestående af kapitalinteresser, udøver personen først og fremmest sin generelle ret til fri bevægelighed på grundlag af artikel 18 EF. En eventuel økonomisk virksomhed, som er forbundet med indehavelsen af kapitalandele, berøres kun som en simpel følge.

40. Den økonomiske virksomhed, som N. udøver via sine kapitalandel, er derimod koncentreret på virksomhedernes hjemsted. Det argument, som N. har fremført, ville medføre en kunstig forøgelse af forretningsstederne, idet ikke kun virksomhedens hjemsted, men også selskabsdeltagernes private bopæl ville blive betragtet som yderligere forretningssteder. Desuden kunne N. jo også have bopæl i flere medlemsstater. Disse ville i så fald ligeledes udgøre yderligere forretningssteder ved siden af virksomhedens hjemsted på Antillerne.

41. Daily Mail-dommen [16], ICI-dommen [17] samt X og Y-dommen [18], som N. har påberåbt sig, modsiger ikke disse betragtninger. Disse sager vedrørte nemlig ikke fysiske personer, men kapitalselskaber. Da kapitalselskaber normalt udelukkende forfølger økonomiske målsætninger, adskiller deres situation sig fra fysiske personers situation, hvor bopælen først og fremmest tjener private formål. I modsætning til fysiske personer kan kapitalselskaber heller ikke påberåbe sig unionsborgerskabet. Ved flytning af et kapitalselskabs hjemsted udgør den økonomiske virksomhed og dermed udøvelsen af etableringsfriheden således det eneste tilknytningsmoment.

42. Domstolens bemærkninger i De Lasteyrie du Saillant-dommen er heller ikke til

15 — Dom af 23.2.2006, sag C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 49. Jf. tillige generaladvokat Légers forslag til afgørelse af 30.6.2005 i denne sag (punkt 57, 58 og 68). I henhold til ordlyden af nomenklaturen i bilag I, første led, i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5) udgør under bestemte omstændigheder imidlertid også overførsler af tilgodehavender gennemført af en og samme person for egen regning (f.eks. tilhørende emigranter) kapitalbevægelser. Jf. vedrørende diskussionen i litteraturen: D. Hohenwarter/P. Plansky, »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 ff.).

16 — Dom af 27.9.1988, sag 81/87, Daily Mail og General Trust, Sml. s. 5483.

17 — Dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695.

18 — Dom af 18.11.1999, sag C-200/98, X og Y, Sml. I, s. 8261.

hinder for ovennævnte konklusion. Da Domstolen ikke rådede over nærmere faktiske oplysninger om den berørte persons økonomiske virksomhed, baserede den alene sin afgørelse på, at den forelæggende ret havde fastslået, at etableringsfriheden fandt anvendelse i den for retten verserende sag [19]. Det var således et åbent spørgsmål, hvilken form for økonomisk virksomhed den pågældende udøvede på daværende tidspunkt. Derfor behøvede Domstolen heller ikke at tage stilling til, om fraflytningen for en fysisk person, som bortset fra indehavelsen af kapitalandele ikke udøvede økonomisk virksomhed, i første række skulle vurderes på grundlag af etableringsfriheden eller den generelle ret til fri bevægelighed.

2. Påberåbelse af etableringsfriheden over for fraflytningsstaten, når der er et længere tidsinterval mellem fraflytningen og optagelsen af økonomisk virksomhed

43. Den forelæggende ret har i det væsentlige rejst det spørgsmål, om det er muligt at påberåbe sig etableringsfriheden, hvis det på tidspunktet for fraflytningen ikke kunne forudses, om der ville blive optaget en økonomisk virksomhed i værtsstaten, og det faktisk også først skete meget senere.

44. Artikel 43 EF er til hinder for enhver form for nationale regler, som ganske vist finder anvendelse uden forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men som kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for fællesskabsborgerne at udøve den i traktaten sikrede etableringsfrihed [20].

45. I den henseende har etableringsfriheden ifølge fast retspraksis to formål: For det første sikrer den national behandling i værtsmedlemsstaten og forbyder denne at hindre udøvelsen af en selvstændig erhvervsvirksomhed for statsborgere fra andre medlemsstater; for det andet er den til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten opstiller hindringer for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat [21].

46. I førstnævnte situation bliver værtsmedlemsstatens forpligtelser først aktuelle, når en statsborger fra en anden medlemsstat faktisk optager en selvstændig erhvervsvirksomhed i medlemsstaten. Det er uden betydning, hvor lang tid den pågældende person allerede har opholdt sig i værtsmedlemsstaten på dette tidspunkt.

19 — De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 41; jf. tillige generaladvokat Mischos bemærkninger i hans forslag til afgørelse af 13.3.2003 i denne sag (punkt 15-20). Han lod det i sidste instans stå åbent, hvilken grundlæggende frihed der fandt anvendelse i sagen.

20 — Dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32, af 14.10.2004, sag C-299/02, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 9761, præmis 15, og af 21.4.2005, sag C-140/03, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 3177, præmis 27.

21 — Jf. i denne retning Daily Mail og General Trust-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 16, Baars-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 28, og De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 42.

47. I hovedsagen foreligger der imidlertid den anden situation. I denne henseende har den forelæggende ret først og fremmest rejst det spørgsmål, om det kun er muligt at påberåbe sig etableringsfriheden, hvis det er åbenlyst eller kan forudses, at den pågældende person vil optage en selvstændig erhvervsvirksomhed.

48. Det skal indledningsvis bemærkes, at tidspunktet for fraflytningen normalt ligger forud for etableringen i værtsmedlemsstaten. Hvis artikel 43 EF principielt ikke skabte rettigheder inden etableringen, således som den tyske og den nederlandske regering har gjort gældende, ville det i vidt omfang være umuligt at påberåbe sig etableringsfriheden i forbindelse med restriktioner ved fraflytning. Dette ville imidlertid klart være i strid med den nævnte retspraksis [22].

49. Domstolen har endvidere allerede fastslået, at artikel 43 EF såvel som artikel 39 EF allerede finder anvendelse forud for optagelsen af en økonomisk virksomhed; disse bestemmelser sikrer således, at en statsborger i en medlemsstat kan rejse ind i en anden medlemsstat og opholde sig dér for at søge erhvervsmæssig beskæftigelse som lønmodtager eller som selvstændig [23].

50. Muligheden for at påberåbe sig etableringsfriheden over for oprindelsesstaten ved fraflytning kan derfor ikke gøres betinget af, at der allerede har fundet en etablering sted i værtsmedlemsstaten. Tværtimod skal der i denne situation principielt også tages hensyn til den senere udvikling.

51. For at etableringsfrihedens anvendelsesområde ikke bliver fuldstændig diffust, skal det i en sådan prognosesituation imidlertid fremgå på grundlag af objektive kriterier, at den omtvistede foranstaltning har en konkret tilknytning til optagelsen af en selvstændig virksomhed. En sådan sammenhæng kan allerede fremgå af, at den nationale foranstaltning selv har en erhvervsregulerende karakter [24].

52. Er der — som i forbindelse med den foreliggende nederlandske skattelovgivning — derimod tale om generelle bestemmelser, som ikke vedrører adgang til eller udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed, skal tilknytningen til etableringsfriheden fastslås på anden vis. Af afgørende betydning er det i så fald, at der på det tidspunkt, hvor den pågældende person påberåber sig etableringsfriheden, er konkrete indikationer for optagelsen af en selvstændig virksomhed i en

22 — Jf. fodnote 21 ovenfor.

23 — Dom af 8.4.1976, sag 48/75, Royer, Sml. s. 497, præmis 31-33.

24 — I Kraus-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 18 ff., har Domstolen alene lagt til grund, at anvendelsen af en akademisk titel, der er erhvervet i udlandet, er en fordel for erhvervsmæssig fremgang som både arbejdstager og selvstændig. Dette var for Domstolen tilstrækkeligt til at anvende arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsfriheden.

anden medlemsstat, hvilket den tyske og den nederlandske regering med rette har anført. Den rent hypotetiske mulighed for, at dette kunne finde sted på et eller andet tidspunkt, er ikke tilstrækkelig til, at etableringsfriheden finder anvendelse.

53. Hvilke konkrete indikationer der er egnede til at påvise, at en selvstændig erhvervsvirksomhed snart vil blive optaget, og inden for hvilket tidsinterval dette må forventes, kan ikke fastslås generelt, men afhænger af omstændighederne i det konkrete tilfælde. Det fremgår imidlertid af den præjudicielle anmodning, at der ikke forelå sådanne indikationer på tidspunktet for N.'s fraflytning i 1997.

54. Den omtvistede nederlandske skattelovgivning er imidlertid kendetegnet ved, at den ikke kun er bebyrdende for personer som N. en enkelt gang i forbindelse med skatteansættelsen ved fraflytningen. Den har tværtimod varige virkninger i indtil ti år. I denne periode eksisterer det skattekrav, hvormed der er ydet henstand, latent, og indtil indførelsen af de nye bestemmelser skulle der stilles sikkerhed herfor. Endelig kan skatten forfalde, hvis kapitalandelene i virksomheder sælges inden for ti år efter fraflytningen.

55. De beskrevne virkninger af beskatningen i tilknytning til fraflytningen gjorde det fortsat vanskeligt for N. at optage selvstændig virksomhed. F.eks. kunne han i første omgang ikke råde over en del af sin formue, da den var stillet som sikkerhed. Da N. optog selvstændig erhvervsvirksomhed i Det Forenede Kongerige i 2002, kunne han derfor også påberåbe sig etableringsfriheden over for sin oprindelsesstat.

56. Den nederlandske skattemyndighed kunne ganske vist ikke allerede ved skatteansættelsen tage højde for den senere udøvelse af etableringsfriheden. Den kunne imidlertid have ophævet virkningen af de bebyrdende foranstaltninger med virkning fra det tidspunkt, hvor etableringsretten faktisk blev udøvet. Den ville have været forpligtet til at gøre dette, såfremt foranstaltningerne måtte vise sig at udgøre en uberettiget restriktion for etableringsfriheden.

57. Det andet præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares på følgende måde: Den ved artikel 43 EF sikrede etableringsfrihed finder ikke alene anvendelse, fordi en fysisk person, der er eneanpartshaver i et kapitalselskab, flytter sin private bopæl fra én medlemsstat til en anden. En statsborger i en medlemsstat kan imidlertid påberåbe sig artikel 43 EF over for sin oprindelsesmedlemsstat, hvis han forlader denne stat, og hvis det på tidspunktet for påberåbelsen af denne grundlæggende frihed på grundlag af konkrete indikationer kan forudses, at han vil optage selvstændig erhvervsvirksomhed i en anden

medlemsstat. Det er muligt at påberåbe sig artikel 43 EF over for oprindelsesmedlemsstaten, så længe den bebyrdende foranstaltning, som denne stat har truffet i forbindelse med fraflytningen, fortsat har virkning og vanskeliggør etableringen i værtsmedlemsstaten.

C — *Det første præjudicielle spørgsmål*

58. Med dette spørgsmål ønsker Gerechtshof te Arnhem nærmere bestemt oplyst, om en statsborger, der har bopæl i en medlemsstat og fraflytter denne for at tage bopæl i en anden medlemsstat, over for hjemlandet kan påberåbe sig artikel 18 EF, fordi en skatteansættelse, der foretages i forbindelse med fraflytningen indebærer eller kan indebære en hindring for fraflytningen.

59. I betragtning af den foreslåede besvarelse af det andet spørgsmål har dette spørgsmål fortsat betydning. Etableringsfriheden, som i sig selv skulle undersøges først, finder nemlig først anvendelse med optagelsen af økonomisk virksomhed i Det Forenede Kongerige. Inden da er det derimod kun muligt at påberåbe sig unionsborgernes generelle ret til fri bevægelighed.

60. Artikel 18, stk. 1, EF giver enhver unionsborger ret til at »færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område med de begrænsninger og på de betingelser, der er fastsat i [...] [EF-traktaten] og i gennemførelsesbestemmelserne hertil«.

61. Efter den forelæggende rets opfattelse adskiller den foreliggende sag sig fra de sager, som Domstolen hidtil har behandlet, idet eventuelle hindringer for opholdet ikke udgik fra værtsmedlemsstaten som i D'Hoop-sagen [25] og Lindfors-sagen [26]. Efter N.'s fraflytning var der endvidere ikke længere nogen økonomisk tilknytning til oprindelsesstaten, således som det var tilfældet i Pusa-sagen [27].

62. N. og Kommissionen mener, at artikel 18 EF giver en generel ret til fri bevægelighed, som unionsborgere også kan påberåbe sig i forbindelse med restriktioner fra oprindelsesstatens side. Dette har navnlig den tyske regering bestridt. Efter dens opfattelse indeholder artikel 18 EF kun en ret til at færdes og opholde sig frit i snævrere forstand, men ikke et generelt forbud mod restriktioner.

25 — Dom af 11.7.2002, sag C-224/98, D'Hoop, Sml. I, s. 6191.
26 — Nævnt ovenfor i fodnote 14.
27 — Dom af 29.4.2004, sag C-224/02, Pusa, Sml. I, s. 5763.

63. I sin faste praksis har Domstolen understreget, at det er unionsborgerskabets formål at skabe den grundlæggende status for medlemsstaternes statsborgere, idet det gør det muligt for dem blandt de nævnte statsborgere, som befinder sig i samme situation, inden for traktatens materielle anvendelsesområde at blive undergivet samme retlige behandling, uanset deres nationalitet og med forbehold af udtrykkeligt fastsatte undtagelser i denne henseende [28].

64. I Pusa-dommen fastslog Domstolen, at en unionsborger, der har udnyttet sin ret til fri bevægelighed på grundlag af artikel 18 EF, ikke af den grund må stilles ringere af sin oprindelsesstat, end hvis han ikke havde udøvet denne ret. I modsat fald kunne den pågældende person nemlig blive foranlediget til at opgive at benytte sig af den opholdsret, der er sikret ved artikel 18 EF [29]. Sådanne nationale bestemmelser ville være i strid med de principper, der ligger til grund for unionsborgerskabet, nemlig princippet om, at unionsborgerne skal tilsikres den samme retlige behandling under udøvelsen af deres ret til fri bevægelighed [30].

65. Med hensyn til de klassiske grundlæggende friheder har Domstolen i de fleste tilfælde betragtet en sådan forskelsbehandling mellem situationer med en grænseoverskridende karakter og rent indenlandske forhold som en restriktion [31]. Meget taler for ligeledes at betragte sådanne foranstaltninger som en restriktion, der er forbudt, når de er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 18 EF [32]. Artikel 18, stk. 1, EF er derfor grundlaget for vurderingen af alle foranstaltninger, som hindrer en unionsborgers ret til at færdes og tage ophold i andre medlemsstater [33], eller som i øvrigt udgør en hindring, som kunne foranledige unionsborgeren til at opgive at benytte sig af denne generelle ret til fri bevægelighed [34].

66. Det er under alle omstændigheder klart, at medlemsstaterne ikke må hindre deres egne statsborgere i at udøve den ved artikel 18 EF sikrede frie bevægelighed ved at knytte negative konsekvenser dertil, som ikke ville opstå, hvis de forblev i landet [35].

28 — Jf. bl.a. dom af 20.9.2001, sag C-184/99, Grzelczyk, Sml. I, s. 6193, præmis 31, D'Hoop-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 28, og Pusa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 16.

29 — Pusa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 18 og 19, med henvisning til D'Hoop-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 30 og 31.

30 — Pusa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 20, med henvisning til D'Hoop-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 34 og 35.

31 — Jf. navnlig De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 45. I denne retning også dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 20 ff., og Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 34.

32 — Jf. i samme retning også generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 20.11.2003 i Pusa-sagen, dom nævnt ovenfor i fodnote 27, punkt 18-20 og 22, og af 30.6.2005 i sag C-96/04, Standesamt Stadt Niebüll, der endnu verserer for Domstolen, punkt 52 ff., samt generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse af 2.2.2006 i sag C-406/04, De Cuyper, der endnu verserer for Domstolen, punkt 104-108. Jf. tillige mit forslag til afgørelse af dags dato i sag C-192/05, Tas-Hagen og Tas, der endnu verserer for Domstolen, punkt 50.

33 — I denne retning Schempp-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 43.

34 — I denne retning allerede Pusa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 19.

35 — Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Pusa-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 32, punkt 22, og mit forslag til afgørelse i Tas-Hagen og Tas-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 32, punkt 51.

67. Det fremgår desuden af den nævnte retspraksis, at artikel 18 EF ikke kun omfatter restriktioner for ud- eller indrejse og ophold i snævrere forstand, som den tyske regering mener [36]. Unionsborgernes ret til fri bevægelighed udgør nemlig en grundlæggende frihed, som skal fortolkes vidt [37]. Artikel 18 EF ville blive berøvet sin effektive virkning, hvis den kun havde dette snævre anvendelsesområde, men ikke vedrørte andre bestemmelser, som kunne hindre den frie bevægelighed [38].

68. Det skal herefter afklares, i hvilket omfang anvendelsen af artikel 18 EF over for oprindelsesstaten forudsætter, at der fortsat er en økonomisk tilknytning til denne stat.

69. I Pusa-sagen modtog den pågældende person fortsat en pension fra sit hjemland Finland, efter at han var flyttet til Spanien. I Finland var denne indkomst beskyttet mod udlæg indtil et bestemt beløb. Ved beregningen af størrelsen af den beskyttede minimumsindkomst blev der taget hensyn til den indkomstskat, der skulle betales i Finland, men ikke den, der skulle betales i Spanien. De nationale bestemmelser havde således tilknytning til et indenlandsk forhold, nemlig udlægget i den pension, der blev udbetalt i Finland. Imidlertid forelå der i dette tilfælde heller ikke længere noget aktivt beskæftigelsesforhold i oprindelsesstaten.

70. Artikel 18 EF giver netop unionsborgere, der ikke er erhvervsaktive, ret til fri bevægelighed [39]. Dette taler imod at gøre påberåbelsen af retten til fri bevægelighed over for oprindelsesstaten betinget af en aktuel *økonomisk* tilknytning til denne stat.

71. Foranstaltningen skal dog fortsat være bebyrdende for unionsborgeren, hvis denne påberåber sig artikel 18 EF over for oprindelsesstaten. Det bebyrdende kan være af økonomisk art, men kan også bestå i andre ulemper, som hindrer fraflytningen.

72. Den foreliggende skatteudløsende begivenhed har tilknytning til omstændigheder, der er indtrådt under N.'s ophold i Nederlandene, nemlig en fortjeneste på betydelige kapitalinteresser. Skatteansættelsen gælder med tilbagevirkende kraft fra tidspunktet umiddelbart inden fraflytningen. Virkningerne af skatteansættelsen varer imidlertid ved i indtil ti år efter fraflytningen [40]. N. er således fortsat berørt af den omtvistede nationale foranstaltning, som alene blev truffet på grund af udøvelsen af retten til fri bevægelighed.

36 — Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Pusa-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 32, punkt 21.

37 — Dom af 19.10.2004, sag C-200/02, Zhu og Chen, Sml. I, s. 9925, præmis 31.

38 — Pusa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 19.

39 — Dom af 17.9.2002, sag C-413/99, Baumbast, Sml. I, s. 7091, præmis 81, 83 og 84. I denne retning også dom af 7.9.2004, sag C-456/02, Trojani, Sml. I, s. 7573, præmis 40, og af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 37.

40 — Jf. tillige punkt 54 og 55 ovenfor.

73. Det første spørgsmål skal følgelig besvares med, at en statsborger, der har bopæl i en medlemsstat og fraflytter denne for at tage bopæl i en anden medlemsstat, over for hjemlandet kan påberåbe sig den ved artikel 18, stk. 1, EF sikrede ret til fri bevægelighed, hvis han som følge af en skatteansættelse i forbindelse med fraflytningen stilles ringere end indenlandske skattepligtige, som ikke har udnyttet deres ret til fri bevægelighed.

D — *Det tredje og det femte præjudicielle spørgsmål*

74. Med det tredje og det femte præjudicielle spørgsmål skal det under ét afklares, hvorvidt foranstaltninger som den i den foreliggende sag omtvistede skatteansættelse af endnu ikke realiserede fortjenester på en betydelig kapitalinteresse ved fraflytning er i strid med artikel 43 og 18 EF. Dette ville være tilfældet, hvis de hindrede udøvelsen af retten til fri bevægelighed, og hvis hindringen ikke var begrundet.

1. Hindring

75. Ved vurderingen af virkningen af de omtvistede nederlandske bestemmelser skal der sondres mellem retsstillingen indtil udgangen af 2004 og den ændrede retsstilling, der har været gældende fra 2005. Først skal det undersøges, hvilke virkninger der opstår som følge af skatteansættelsen ved fraflytningen på de betingelser, der gælder på nuværende tidspunkt. Derefter behandles andre omstændigheder, som yderligere skærpede virkningen af skatteansættelsen inden lovændringen, navnlig forpligtelsen til at stille sikkerhed.

76. I De Lasteyrie du Saillant-dommen har Domstolen allerede fastslået, at en bestemmelse, som foreskriver beskatning af latente fortjenester alene på grund af, at en skattepligtig flytter sin bopæl til udlandet, kan hindre udøvelsen af etableringsfriheden [41]. En sådan bestemmelse medfører nemlig, at personer, som har udnyttet deres ret til fri bevægelighed, forskelsbehandles i forhold til skattepligtige med bopæl i indlandet. Mens der med hensyn til sidstnævnte personer først foretages skatteansættelse i forbindelse med fortjeneste på en betydelig kapitalinteresse, når de har afstået aktierne og faktisk har realiseret fortjenesten, foretages skatteansættelsen i N.'s tilfælde allerede i forbindelse med fraflytningen.

77. Forskelsbehandling af personer, der har udnyttet deres ret til fri bevægelighed, er også i strid med artikel 18 EF [42].

41 — De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 45 og 46.

42 — Jf. punkt 65 ovenfor.

78. N. behøver ganske vist ikke straks at betale den ansatte skat, men først, hvis han faktisk afstår kapitalinteresserne inden for ti år efter fraflytningen [43]. Bortset fra den længere tidsfrist adskiller den nederlandske bestemmelse sig imidlertid ikke væsentligt fra den franske. Selv ved en isoleret betragtning udgør skatteansættelsen på tidspunktet for fraflytningen en byrde, som alene påhviler de personer, der udnytter deres ret til fri bevægelighed.

79. Kravet om i den forbindelse at indgive en selvangivelse er en yderligere formalitet, som kan udgøre en hindring for fraflytningen [44]. En indenlandsk skattepligtig skal ganske vist muligvis også på et eller andet tidspunkt indgive en selvangivelse vedrørende fortjenesten på en betydelig kapitalinteresse, således som den nederlandske regering har anført. Denne forpligtelse påhviler imidlertid — så vidt det fremgår — kun den indenlandske skattepligtige, når denne faktisk afstår sin kapitalinteresse. Beholder vedkommende sine aktier, er det ikke nødvendigt at indgive en selvangivelse vedrørende den latente (endnu ikke realiserede) fortjeneste.

80. Der var under alle omstændigheder indtil ændringen af lovgivningen i 2004 tale om to yderligere aspekter. For det første var henstanden med betalingen af den skat, der blev ansat ved fraflytningen, betinget af, at der blev stillet sikkerhed. Domstolen har også allerede fastslået, at en sådan foranstaltning skærper den restriktive virkning af skatteansættelsen yderligere [45].

81. For det andet blev der oprindeligt ikke taget hensyn til fald i kapitalinteressens værdi, der var opstået efter fraflytningen, således at skatten blev nedsat. Dette kunne medføre, at den skat af den fiktive fortjeneste, der var ansat på fraflytningstidspunktet, og som forfaldt ved en senere afståelse af kapitalinteressen, oversteg den skat, som skulle være betalt ved en afståelse på samme tidspunkt i indlandet. I indlandet ville skatten nemlig være opkrævet af den (muligvis lavere) fortjeneste, der faktisk blev realiseret ved afståelsen.

82. De nye bestemmelser i 2004 har medført forbedringer i begge henseender. I forbindelse med besvarelsen af det fjerde spørgsmål skal det undersøges, om den efterfølgende frigivelse af sikkerheden fuldstændig har fjernet hindringen.

83. Det er umuligt definitivt at fastslå, om ændringen af IW's artikel 26, stk. 5, har medført en fuldstændig ligebehandling af

43 — Det lægges til grund, at skattekravet ophører ti år efter fraflytningen, jf. IW's artikel 26, nævnt i punkt 10.

44 — Jf. med hensyn til den restriktive karakter af selvangivelsesforpligtelser og andre formaliteter dom af 28.4.1998, sag C-118/96, Safir, Sml. I, s. 1897, præmis 26 og 28.

45 — Jf. De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 47.

værdifald efter fraflytningen. I henhold til denne bestemmelse kan det skattekrav, hvormed der er ydet henstand, nedsættes med en fjerdedel af forskellen mellem værdien ved fraflytningen og den aktuelle værdi ved afståelsen. Skatten ved afståelser i indlandet og i udlandet ville derfor kun være den samme, hvis skattesatsen udgør 25%. Det fremgår ikke af sagens akter, om det er den sats, der faktisk finder anvendelse i alle tilfælde. Der kan også opstå tvivl, hvis skattenedsættelsen er overladt til myndighedernes skøn [46].

84. Det tilkommer den forelæggende ret, der alene har kompetence til at fortolke national ret, at afgøre, om de bestemmelser, der gælder ved fraflytning til en anden medlemsstat, i tilfælde af, at der faktisk realiseres en fortjeneste af samme størrelsesorden, også medfører samme skat som i en sammenlignelig rent national situation [47].

85. Efter N.'s opfattelse udgør det endelig forskelsbehandling, at der er beregnet morarenter i den omtvistede opgørelse. Der opkræves morarenter, hvis der er gået mere end 15 måneder mellem skatteåret og skatteansættelsen. Der skal sondres mellem disse renter og renter, som opkræves i perioden mellem udfærdigelsen af skatteopgørelsen og betalingen af skatten. Sidstnævnte renter opkræves ikke i den foreliggende sag, så længe der er ydet henstand med skatten.

86. Beregning af morarenter er en normal følge af udfærdigelsen af en skatteopgørelse. Foruden den hindring, som skatteansættelsen ved fraflytning udgør for udøvelsen af retten til fri bevægelighed, udgør beregningen af morarenter ingen yderligere specifik ulempe, hvilket den foreliggende ret med rette har anført. Morarenterne forfalder kun som den øvrige, pålignede skat, dvs. kun hvis kapitalinteressen afstås inden for ti år efter fraflytningen. Ved en afståelse i indlandet ville der ligeledes blive udfærdiget en skatteopgørelse, og morarenter ville blive beregnet efter de samme regler.

87. En forudsætning for, at opkrævningen af morarenter ikke udgør en ulempe for den person, der fraflytter landet, er imidlertid for det første, at rentekravet nedsættes tilsvarende, hvis selve skattekravet delvis eftergives på grundlag af IW's artikel 26. For det andet må der ikke være betydelig forskel mellem varigheden af skatteligningen, alt efter om der er tale om en skatteansættelse ved fraflytning eller ved afståelse af aktierne i indlandet, således, at der i grænseoverskridende situationer normalt opstår højere rentekrav.

46 — I dom 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s 1779, præmis 18, fandt Domstolen det ikke tilstrækkeligt til at udelukke en hindring, at det var overladt til skattemyndighedens skøn at oprette en tilstand, der var i overensstemmelse med fællesskabsretten.

47 — I forbindelse med værdi*stigninger* efter fraflytningen er der derimod ingen anledning til at justere skattebeløbet i opadgående retning, da den nye bopælsstat i så fald har beskatningsretten.

2. Begrundelse

88. En national bestemmelse, som begrænser etableringsfriheden, kan kun tillades, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med EF-traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. Bestemmelsen skal desuden være egnet til at sikre virkeliggørelsen af målet og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål [48]. De samme kriterier gælder med hensyn til begrundelsen for en tilsidesættelse af unionsborgernes frie bevægelighed [49].

a) Tvingende almene hensyn

89. I første omgang skal det undersøges, om de mål, der forfølges med de omtvistede bestemmelser, er begrundet i tvingende almene hensyn. Den forelæggende ret har bemærket, at de nederlandske bestemmelser om beskatning ved fraflytning ifølge forarbejderne til lovgivningen forfølger to mål. På den ene side skal bestemmelserne sikre en sammenhængende beskatning — på grundlag af territorialitetsprincippet — af de stigninger i værdien af en betydelig kapitalinteresse, der er opstået under opholdet i indlandet. På den anden side skal foranstaltningen hindre fraflytning, der alene er begrundet i skattemæssige overvejelser.

90. De regeringer, som har indgivet indlæg i den foreliggende sag, har navnlig understreget, at beskatningen ved fraflytning sikrer en rimelig fordeling af skatteprovenuet i overensstemmelse med territorialitetsprincippet. Derudover har de som yderligere begrundelser anført sikringen af sammenhængen i skattesystemet og hensynet til en effektiv skattekontrol.

— Fordeling af beskatningen efter territorialitetsprincippet

91. Som fastslået ovenfor tilkommer det på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin medlemsstaterne at opkræve direkte skatter [50]. De kan navnlig afgøre, hvilke transaktioner de vil beskatte. I mangel af en harmonisering af fællesskabsretten tilkommer det ligeledes medlemsstaterne at fastsætte kriterierne for fordelingen af beskatningskompetencen gennem indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster eller gennem ensidige foranstaltninger [51]. I artikel 293, andet led, EF opfordres de udtrykkeligt til at indlede forhandlinger for at sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.

48 — Dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 26, De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 49, og Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 35.

49 — Jf. D'Hoop-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 36, og Pusa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 16.

50 — Jf. punkt 26 ovenfor.

51 — Jf. dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30, af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93, dommen i sag C-376/03, D., nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 50 og 51, og Van Hilten-van der Heijden-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 47.

92. I Marks & Spencer-dommen anerkendte Domstolen, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne udgør et legitimt mål, som kan begrunde en hindring for etableringsfriheden [52]. I den henseende kan territorialitetsprincippet [53] — der gælder med hensyn til international skatteret og er anerkendt i fællesskabsretten — være det afgørende princip, som medlemsstaterne lægger til grund ved fordelingen af beskatningskompetencen.

93. Der findes imidlertid ingen præcis definition af territorialitetsprincippet. Et praktisk udtryk for dette princip er, at staterne generelt kun kan lade personer, som er bosiddende i indlandet, være omfattet af den ubegrænsede skattepligt, og derudover beskatter ikke-hjemmehørende personers indenlandske indkomst inden for rammerne af den begrænsede skattepligt.

94. Territorialitetsprincippet er også kommet til udtryk i OECD's modeloverenskomst, som medlemsstaterne hensigtsmæssigt kan støtte sig på ved fordelingen af beskatningskompetencen [54]. I henhold til artikel 13, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue er fortjeneste ved afståelse af formuegoder — bortset fra visse undtagelser, som ikke er relevante her — således undergivet beskatning i den stat, hvor afhænderen er hjemmehørende. I artikel 13, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Nederlandene og Det Forenede Kongerige fra 1980 [55] er beskatningskompetencen fordelt i overensstemmelse hermed.

95. Som en undtagelse indrømmer artikel 13, stk. 5, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Nederlandene og Det Forenede Kongerige [56] en kontraherende stat ret til i henhold til sin egen skattelovgivning at opkræve skat af fortjenester ved afståelser opnået af en person, der er hjemmehørende i den anden stat, men som har boet i den første stat i de fem år, der gik forud for afståelsen.

96. Ved første øjekast synes dobbeltbeskatningsoverenskomsten her at tillade en undtagelse fra territorialitetsprincippet. Ifølge dens ordlyd kunne Nederlandene fem år efter fraflytningen stadig beskatte hele den fortjeneste, der er realiseret ved en afståelse. Uanset om overenskomsten faktisk skal fortolkes således, går de omtvistede nederlandske bestemmelser imidlertid ikke så vidt.

52 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 45.

53 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 39. Jf. tillige dom i sagen Futura Participations og Singer, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 22.

54 — Jf. Van Hilten-van der Heijden-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 48.

55 — SI 1980/1961.

56 — Bestemmelsen har følgende ordlyd: »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.«

I tilfælde af afståelse foreskriver de derimod kun en inddrivelse af den skat, der er ansat og givet henstand med ved fraflytningen, af de værdistigninger, der er opnået i indlandet.

97. De nederlandske bestemmelser tager således med hensyn til beskatningen udgangspunkt i et territorialt element og forbinder det med et tidsmæssigt element, nemlig opholdet i indlandet i den periode, hvor den skattepligtige fortjeneste er opstået. Selv om skatten først forfalder til betaling, når den skattepligtige ikke længere er bosiddende i Nederlandene, kan bestemmelserne om beskatning ved fraflytning således alligevel være i overensstemmelse med territorialitetsprincippet.

98. Det skal i den forbindelse også tages i betragtning, at det er overladt til medlemsstaterne at afgøre, hvordan de nærmere vil tage hensyn til territoriale og tidsmæssige elementer ved fordelingen af beskatningskompetencen, så længe sammenhængen i skattesystemet sikres, og der ikke opstår en ulovlig dobbeltbeskatning.

99. En eventuel diskrepans mellem den femårsperiode, der er fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og den tiårsperiode, der er fastsat i national ret, ændrer intet ved vurderingen af lovbestemmelserne i forhold til fællesskabsretten [57]. Denne modsætning skal derimod i givet fald løses efter national ret [58].

100. Den vurdering af bestemmelserne om skat ved fraflytning, jeg har givet udtryk for her, synes ved første øjekast at være i strid med De Lasteyrie du Saillant-dommen. I den dom afviste Domstolen, at sikringen af fordelingen af beskatningskompetencen kunne udgøre en begrundelse [59]. Formålet med de på daværende tidspunkt omtvistede bestemmelser var ifølge den franske regering imidlertid alene at hindre skatteunddragelse og ikke »generelt at sikre beskatningen af avancer i tilfælde, hvor en skattepligtigs hjemsted flyttes fra Frankrig, for så vidt som bestemmelsen vedrører avancer, der er opnået under den skattepligtiges ophold på fransk område« [60].

57 — Det er uklart, hvorvidt der her faktisk er tale om en modsætning, da skatten jo allerede ansættes umiddelbart inden fraflytningen og kun inddrives, hvis henstanden ophører som følge af den faktiske afståelse. Man kunne derfor indtage det standpunkt, at der i den henseende slet ikke er tale om et tilfælde, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 13, stk. 5, finder anvendelse, da skatteansættelsen formelt sker umiddelbart inden fraflytningen, og det dermed stadig er en hjemmehørende person, der beskattes.

58 — Gerechtshof 's Hertogenbosch (dom af 15.9.2005, V-N 2005/47.11) anser det for at være en tilsidesættelse af den tilsyneladende lignende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Nederlandene og Belgien, at beskatningsmuligheden efter indgåelsen af overenskomsten ensidigt blev udvidet fra fem til ti år gennem en ændring af Wet IB (jf. fodnote 2 ovenfor). Den nederlandske regering har i denne henseende anført, at Nederlandene tilstræbte ligeledes at udvide fristen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne til ti år, som det i mellemtiden allerede er sket i overenskomsterne med Belgien og Portugal.

59 — Jf. De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 68.

60 — De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 65.

101. De nederlandske bestemmelser har derimod ikke kun til formål at hindre skatteunddragelse. Formålet med dem er også faktisk at muliggøre en opkrævning af nederlandske skatter i henhold til den tilladte fordeling af skattekompetencen, der er aftalt mellem Nederlandene og Det Forenede Kongerige. Hvis skatten ikke var ansat inden fraflytningen, skulle den fortjeneste, der var opnået under opholdet i Nederlandene, nemlig have været beregnet efterfølgende. Alt efter afståelsestidspunktet kunne det blive nødvendigt at beregne denne fortjeneste flere år senere, hvilket — som den tyske regering med rette har anført — ville være forbundet med betydelige praktiske vanskeligheder.

103. I denne henseende har den nederlandske og den tyske regering anført, at skatteansættelsen ved fraflytningen opvejer en potentiel, uretfærdig fordel. Denne kunne — uden de omtvistede bestemmelser — opstå som følge af, at oprindelsesstaten ved en senere afståelse ikke længere kan beskatte de fortjenester, der er opnået i denne stat forud for fraflytningen. Samtidig kan værtsstaten heller ikke beskatte de fortjenester, der er opnået inden tilflytningen.

104. Teoretisk set havde den nederlandske lovgiver også kunnet udforme skatten som en periodisk afgift på urealiserede gevinster, der betales ved udgangen af hvert skatteår. Lovgiver har imidlertid valgt at udskyde beskatningen indtil det tidspunkt, hvor fortjenesterne realiseres gennem afståelsen af aktierne. Udskydelsen forudsætter imidlertid, at beskatning faktisk er mulig på afståelsestidspunktet.

— Sammenhæng i skattesystemet

102. Ifølge retspraksis forudsætter en begrundelse i hensynet til sammenhængen i skattesystemet, at der er en direkte sammenhæng mellem indrømmelsen af en skattemæssig fordel og kompensationen for denne fordel ved en skatteopkrævning [61]. Tilladt er således navnlig bestemmelser, som forhindrer, at indtægter enten beskattes flere gange eller overhovedet ikke [62].

105. Ved vurderingen af argumentet om sammenhængen vil jeg gerne indledningsvis henvise til X og Y-dommen [63], som vedrørte en ordning med en lignende målsætning som de foreliggende bestemmelser om beskatning ved fraflytning. I henhold til de på daværende tidspunkt omtvistede bestemmelser blev stigningen i kapitalinteressens værdi beskattet, når aktier i et indenlandsk selskab blev overdraget til et selskab, der havde hjemsted i udlandet, og som blev kontrolleret af

61 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 21-23, af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, og af 18.9.2003, sag C-168/01, Bosal Holding, Sml. I, s. 9409, præmis 29 og 30.

62 — Jf. mit forslag til afgørelse af 18.3.2004 i Manninen-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 31, punkt 51.

63 — Nævnt ovenfor i fodnote 10.

samme selskabsdeltager. Skatteansættelsen skulle sikre, at kapitalinteressen ikke blev flyttet til udlandet, uden at den latente værdistigning blev beskattet i indlandet. Domstolen overvejede i den sag absolut en begrundelse i hensynet til sammenhængen i skattesystemet og i sidste instans kun forkastede den, fordi en umiddelbar beskatning ikke var det mindst indgribende middel [64].

106. I den foreliggende sag ville en sammenhængende beskatning faktisk ikke længere være sikret, hvis fraflytningen gjorde det umuligt at opkræve skat af den andel af fortjenesten, der var opnået under opholdet i oprindelsesstaten. I den henseende er hensynet til sammenhængen i skattesystemet og til fordelingen af beskatningen efter territorialitetsprincippet sammenfaldende.

— Forebyggelse af skatteunddragelse og effektiv skattekontrol

107. Sammenhængen i det nederlandske skattesystem fremgår desuden også af, at det i forbindelse med tilflyttende skattepligtige er kapitalinteressens værdi på tilflytningstidspunktet, som lægges til grund ved beskatningen af fortjenesten ved afståelsen af en betydelig kapitalinteresse (*step-up*). Denne metode er forenelig med territorialitetsprincippet, da den kun tager hensyn til den fortjeneste, der er opnået under opholdet i indlandet.

64 — X og Y-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 58 og 59.

108. Endelig kan man ikke rejse tvivl om sammenhængen i de nederlandske bestemmelser, blot fordi de giver mulighed for [65] nedslag for skat, der er betalt i udlandet [66]. For så vidt de grænser, der er opstillet i fællesskabsretten, ikke overskrides, står det nemlig en medlemsstat frit for at give afkald på sit skattekrav i bestemte situationer, navnlig i et gensidighedsforhold, der er reguleret ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Sådanne delvise undtagelser har til formål at undgå dobbeltbeskatning og fremmer derved endog sammenhængen. De rejser under ingen omstændigheder generelt tvivl om skattekravet og dettes generelle gennemførelse.

109. De nederlandske bestemmelser om beskatning ved fraflytning skal samtidig forhindre, at en skattepligtig kan unddrage sig beskatning ved midlertidigt at flytte sin bopæl. Principielt er dette et lige så legitimt mål [67] som en effektiv skattekontrol [68].

65 — IW's artikel 26, stk. 2, i den affattelse, der var gældende inden 2005, og IW's artikel 26, stk. 5, i den ændrede affattelse.

66 — Dette var imidlertid tilfældet i De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 66, dog på den baggrund, at den franske ordning udelukkende havde til formål at hindre misbrug.

67 — Jf. senest Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 49-51.

68 — Futura Participations og Singer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 31, og dom af 13.12.2005, sag C-411/03, Sevic Systems, Sml. I, s. I0805, præmis 28.

b) Proportionalitet

110. Foranstaltningerne skal desuden være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, dvs. de skal være egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål [69].

— Oprindelig retstilstand

111. Først skal bestemmelserne undersøges i deres oprindelige form, hvor henstanden med betalingen af skatten var betinget af, at der blev stillet sikkerhed. I denne form var de ganske vist egnet til at sikre virkeliggørelsen af de nævnte mål, men ikke nødvendige.

112. Sikkerheden gør det ganske vist lettere at opkræve skat hos en ikke-hjemmehørende. Hvis skatten forfalder til betaling efter fraflytning som følge af afståelsen af kapitalinteressen, kan skattemyndigheden i nødstilfælde realisere sikkerheden. Dette udelukker risikoen for skatteunddragelse og sikrer en effektiv skattekontrol. Den skattepligtige vil også allerede af den grund fortsat holde kontakt til skattemyndigheden i oprindelsesstaten efter flytningen af sin bopæl til en anden medlemsstat, da han vil ønske til sin tid at få sin sikkerhed tilbage.

113. Der findes imidlertid mindre indgribende midler, som ikke er lige så omkostningskrævende for den skattepligtige, og som i mindre grad hindrer udøvelsen af den frie bevægelighed. For det første kan en medlemsstat påberåbe sig direktiv 77/799/EØF [70] med henblik på fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat at fremskaffe alle oplysninger, der kan sætte den i stand til at foretage en korrekt indkomstskatteansættelse [71]. For det andet er medlemsstaterne i henhold til direktiv 76/308/EØF [72] forpligtet til at yde gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer vedrørende indkomst- og formueskatter.

114. I praksis fungerer disse samarbejdsinstrumenter dog ikke altid nødvendigvis hurtigt og tilfredsstillende. Medlemsstaterne kan imidlertid ikke påberåbe sig mangler i samarbejdet mellem deres skattemyndighe-

69 — If. den i fodnote 48 nævnte retspraksis.

70 — Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter, visse punktafgifter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier, som ændret ved Rådets direktiv 2004/106/EF af 16.11.2004, EUT L 359, s. 30 (herefter »bistandsdirektivet«).

71 — If. dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 26, og af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 42.

72 — Rådets direktiv 76/308/EØF af 15.3.1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med foranstaltninger, der er finansieret af Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, samt af landbrugsimportafgifter og told, EFT L 73, s. 18, som ændret ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15.6.2001, EFT L 175, s. 17.

der med henblik på at begrunde restriktioner for de grundlæggende friheder.

115. Det kan heller ikke begrundes, at bestemmelserne i deres oprindelige affattelse ikke tog passende hensyn til værditab efter fraflytningen.

— Ændret retstilstand

116. I den gældende affattelse overholder de nederlandske bestemmelser om skat ved fraflytning derimod proportionalitetsprincippet. Hindringen består alene i skatteansættelsen i tilknytning til fraflytningen. Der gives imidlertid derefter henstand med betaling af skatten uden sikkerhedsstillelse. Endvidere er der nu fastsat mulighed for en eftergivelse af skatten for at tage hensyn til senere værditab.

117. Det ville ganske vist være uforholdsmæssigt, hvis skatten blev ansat med tilknytning til fraflytningen alene for at imødegå risikoen for skatteunddragelse. Det er nemlig ikke muligt at støtte en generel formodning om skatteunddragelse eller skattesvig på den omstændighed, at en fysisk person ønsker at flytte sin bopæl til en anden medlemsstat[73].

118. Bestemmelserne har imidlertid derudover til formål at gennemføre en beskatning, som er baseret på territorialitetsprincippet og er sammenhængende. På grundlag af de ændrede betingelser udgør skatteansættelsen ikke længere en urimelig hindring for fraflytningen. Den er egnet og nødvendig for faktisk at kunne beskatte fortjenesten på en betydelig kapitalinteresse i tilfælde af en senere afståelse.

119. Der synes ikke at være en mindre indgribende og både retligt og faktisk gennemførlig metode til beskatning af den stigning i en kapitalinteresses værdi, der er opstået indtil fraflytningen. Navnlig synes det næppe muligt for oprindelsesstaten at ansætte skatten efter fraflytningen på tidspunktet for den faktiske afståelse.

120. Selv hvis det var retligt muligt først efterfølgende på afståelsestidspunktet at ansætte den del af skatten, som tilkommer Nederlandene, ville dette ikke være et mildere og for den skattepligtige mindre indgribende middel. Den skattepligtige ville nemlig ikke alene være nødt til at opbevare dokumentation med henblik på den efterfølgende beregning af værdien, men også for de fradragsberettigede omkostninger, som

73 — De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 50, og X og Y-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 61.

står i forbindelse med den fortjeneste, der er opnået indtil fraflytningen. Det er derfor i sidste instans også i den skattepligtiges interesse, at der foretages en tidlig, foreløbig skatteansættelse.

121. Endelig vil jeg gerne endnu en gang gøre opmærksom på, at de nederlandske bestemmelser adskiller sig klart fra de franske bestemmelser, som Domstolen skulle tage stilling til i De Lasteyrie du Saillant-dommen, med hensyn til både deres målsætning og — fra 2005 — deres udformning. De skal muliggøre den praktiske gennemførelse af en sammenhængende beskatning, der er fordelt efter territorialitetsprincippet, og ikke kun forebygge skatteunddragelse.

122. Efter bortfaldet af forpligtelsen til at stille sikkerhed gør de nederlandske bestemmelser kun fraflytningen meget lidt vanskeligere som følge af den foreløbige skatteansættelse. Der opstår i hvert fald ingen dobbeltbeskatning, hvis værtsstaten ved afståelsen ikke gør krav på at beskatte de fortjenester, der er opnået inden flytningen af bopælen (dvs. ligeledes anvender *step-up*-metoden). Heller ikke i lyset af De Lasteyrie du Saillant-dommen er de grundlæggende friheder derfor til hinder for en udformning af beskatningen af fortjenesten på en betydelig kapitalinteresse som den, der er fastsat i de nederlandske bestemmelser i den affattelse, der har været gældende siden 2005.

123. Det tredje og det femte præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 18, stk. 1, EF og artikel 43 EF ikke er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter beskatningen af fortjeneste på en betydelig kapitalinteresse ansættes umiddelbart inden flytningen af bopælen til en anden medlemsstat,

— hvis der uden yderligere betingelser ydes henstand med betalingen af den ansatte skat indtil den faktiske afståelse af kapitalinteressen, og

— hvis det sikres, at den skat, der faktisk opkræves ved en afståelse efter fraflytningen, ikke er højere end den skat, der alt andet lige ville være blevet opkrævet ved en afståelse i indlandet.

E — *Det fjerde præjudicielle spørgsmål*

124. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvad medlemsstaten skal gøre for at eliminere de eventuelle konsekvenser af, at der i strid med fællesskabsretten i første omgang kun blev

givet henstand med skattebetalingen mod sikkerhedsstillelse.

125. Inden besvarelsen af det fjerde spørgsmål skal det først bemærkes, at skatteansættelsen i tilknytning til fraflytningen fortsat har gyldighed og — som anført — også er lovlig. Den omstændighed, at der til skatteansættelsen oprindeligt var knyttet en forpligtelse til at stille sikkerhed, berører ikke lovligheden heraf. Der må derimod klart sondres mellem selve skatteansættelsen og den omstændighed, at der kun blev ydet henstand med skattebetalingen mod sikkerhedsstillelse.

126. Den sikkerhed, der blev krævet i strid med fællesskabsretten, er ifølge den forelæggende rets oplysninger blevet frigivet. Desuden er forpligtelsen til at stille sikkerhed blevet ophævet i lovbestemmelserne. N. har ganske vist bestridt, at de aktier, der blev stillet som sikkerhed, blev frigivet forskriftsmæssigt. Dette spørgsmål skal den forelæggende ret imidlertid tage stilling til på grundlag af national ret.

127. Domstolen skal derfor alene afklare, om frigivelsen af sikkerheden — som den forelæggende ret har formuleret det — ophæver hindringen med tilbagevirkende kraft. I det væsentlige er spørgsmålet, om frigivelsen af sikkerheden i sig selv er tilstrækkelig, eller om fællesskabsretten derudover kræver, at alle øvrige negative følger af sikkerhedsstillelsen elimineres.

128. I den henseende skal det bemærkes, at sikkerhedsstillelse kan være forbundet med omkostninger. Såfremt der stilles kontanter som sikkerhed, mister den pågældende person renter. Bankgarantier er forbundet med gebyrer. Pantsætning af formuegoder som f.eks. selskabsandele kan i sidste instans mindske den skattepligtiges kreditværdighed og dermed medføre dårligere betingelser ved optagelse af lån. Sådanne økonomiske tab opvejes ikke alene gennem frigivelsen af sikkerheden.

129. N. har imidlertid — så vidt det fremgår — ikke gjort sådanne tab gældende. Man kunne derfor anføre, at det fjerde præjudicielle spørgsmål rejser et hypotetisk problem og derfor ikke behøver at blive besvaret af Domstolen. For fuldstændighedens skyld vil jeg imidlertid alligevel kort behandle spørgsmålet.

130. Frigivelsen af en sikkerhed minder på mange måder om tilbagebetalingen af afgifter, der er i strid med fællesskabsretten. Ifølge fast retspraksis fastsættes de nærmere regler herfor på grundlag af national ret; disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis

gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) [74].

131. I henhold til ækvivalensprincippet ville de nederlandske skattemyndigheder være forpligtet til ikke blot at frigive sikkerheden, men også at godtgøre de med sikkerhedsstillelsen forbundne omkostninger, hvis den nationale lovgivning foreskriver dette i tilsvarende nationale situationer. Der kan heller ikke udledes mere vidtgående krav af effektivitetsprincippet. Det væsentlige er nemlig frigivelsen af selve sikkerheden, som åbenbart ikke er blevet vanskeliggjort af den nationale lovgivning. Effektivitetsprincippet giver ikke en generel ret til at få konsekvenser elimineret.

132. Domstolen har således allerede fastslået, at alle accessoriske spørgsmål vedrørende tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, herunder eventuel betaling af rente, reguleres i national lovgivning [75]. Hvis det fællesskabsretlige effektivitetsprincip indebar, at medlemsstaterne var forpligtet til at godtgøre alle ulemper og tab i forbindelse med en tilsidesættelse af fællesskabsretten, ville også de særlige betingelser, som Domstolen har opstillet for medlemsstaternes ansvar for tilsidesættelser af fællesskabsretten, blive omgået.

133. Principperne for medlemsstaternes ansvar for tilsidesættelser af fællesskabsretten [76] udgør et yderligere udgangspunkt for eventuelle krav ud over frigivelsen af selve sikkerheden. Ansvaret indtræder, når tre betingelser er opfyldt: Bestemmelsen, der er tilsidesat, skal have til formål at tillægge borgerne rettigheder, tilsidesættelsen skal være tilstrækkeligt kvalificeret, og der skal være en direkte årsagsforbindelse mellem tilsidesættelsen af den forpligtelse, som påhviler staten, og de skadelidtes tab [77].

134. Da den fællesskabsretlige vurdering af beskatningen ved forflytning i vidt omfang var uklar indtil afsigelsen af i De Lasteyrie du Saillant-dommen, kan det imidlertid indtil dette tidspunkt næppe antages, at der fore-

74 — Dom af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe, Sml. s. 1989, præmis 5, af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, præmis 12, af 15.9.1998, sag C-231/96, Edis, Sml. I, s. 4951, præmis 19 og 34, og af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 85.

75 — Dom af 15.9.1998, forenede sager C-279/96 — C-281/96, Ansaldo Energia, Sml. I, s. 5025, præmis 28, og Metallgesellschaft-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 74, præmis 85. Jf. tillige dom af 10.9.2002, forenede sager C-216/99 og C-222/99, Prisco og Caser, Sml. I, s. 6761, præmis 70 ff.

76 — Dom af 5.3.1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du pêcheur og Factortame, Sml. I, s. 1029, af 4.7.2000, sag C-424/97, Haim, Sml. I, s. 5123, præmis 26 og 36 ff., og af 4.12.2003, sag C-63/01, Evans, Sml. I, s. 14447, præmis 82 ff.

77 — Haim-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 76, præmis 36, og Evans-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 76, præmis 83.

ligger en tilstrækkeligt kvalificeret tilsidesættelse.

135. Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares på følgende måde: Hvis en medlemsstat i strid med fællesskabsretten har gjort henstanden med betaling af et skattekrav betinget af, at der stilles sikkerhed, kan den være forpligtet til ikke blot at frigive sikkerheden, men også at yde den skattepligtige godtgørelse for økonomiske ulemper, som er opstået for denne som følge af sikkerhedsstillelsen, for så vidt den nationale lovgivning fastsætter noget sådant i lignende tilfælde. Endvidere kan der principielt foreligge et erstatningskrav i henhold til principperne om medlemsstaternes ansvar for tilsidesættelser af fællesskabsretten.

F — *Behandling af spørgsmålet om reglerne for godtgørelse af sagsomkostninger*

136. Den præjudicielle anmodning omfatter kun de fem nævnte spørgsmål vedrørende bestemmelserne om beskatning ved fraflytning. Det er ikke helt klart, hvordan man skal fortolke henvisningen i kendelsens præmisser til det spørgsmål, der også blev stillet i sagen D. med hensyn til lovligheden af en fast godtgørelse af sagsomkostningerne.

137. Ordlyden (»[...] tilslutter [...] sig det spørgsmål [...]« eller på nederlandsk: »sluit [...] aan«) kan forstås således, at den forelæggende ret ligeledes ønsker at forelægge dette spørgsmål, i hvert fald for så vidt som det ikke allerede er afklaret gennem D.-dommen. På den anden side kan man imidlertid også fortolke hele denne passus således, at den forelæggende ret under hensyntagen til den præjudicielle forelæggelse i D-sagen undlader at forelægge det samme spørgsmål for Domstolen igen. Alle, der har indgivet indlæg i sagen, har tilsyneladende forstået det som det andet alternativ, da ingen af dem har behandlet dette punkt.

138. Jeg er også af den opfattelse, at den forelæggende ret ikke ønskede at rejse dette spørgsmål igen. Dette fremgår af, at der ikke er anført nærmere oplysninger eller begrundelser vedrørende dette punkt i den præjudicielle anmodning, der i øvrigt er udførligt begrundet. Desuden har den ikke suppleret sin præjudicielle forelæggelse efter afsigelsen af D.-dommen, selv om Domstolen ikke deri tog stilling til spørgsmålet om godtgørelse af sagsomkostninger.

139. Såfremt man alligevel anser spørgsmålet for at være stillet, må det efter min opfattelse imidlertid afvises i denne form.

140. Hverken artikel 234 EF eller andre processuelle bestemmelser indeholder konkrete retningslinjer for udformningen af en præjudiciel anmodning. Det kan imidlertid absolut anbefales, selv om det ikke er obligatorisk, at spørgsmålene anføres i en særskilt del af afgørelsen om forelæggelse [78]. Der er heller intet til hinder for, hvis spørgsmålene eventuelt er formuleret unøjagtigt, at Domstolen udleder de fællesskabsretlige elementer, der under hensyn til sagsgenstanden kræver en fortolkning [79].

141. Ifølge fast retspraksis er det imidlertid nødvendigt, at den forelæggende ret giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og de regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i alt fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål [80]. Oplysningerne i forelæggelseskendelserne skal ikke kun sætte Domstolen i stand til at give hensigtsmæssige svar, men også give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 23 i Domstolens statut [81].

142. Forelæggelseskendelsen indeholder hverken nærmere oplysninger om retstilstanden i Nederlandene eller størrelsen af de faktiske sagsomkostninger og af en eventuel godtgørelse.

143. I visse tilfælde har Domstolen ganske vist suppleret ufuldstændige oplysninger med henvisninger til oplysninger fra andre præjudicielle sager. I denne sag kunne den for så vidt henvise til Gerechtshof te 's-Hertogenboschs præjudicielle forelæggelse i D-sagen.

144. Der lå imidlertid særlige situationer til grund for disse sager. I Crispoltoni-dommen kunne Domstolen henvise til en sag, som de samme personer var parter i [82]. Albany-dommen [83] og Brentjens'-dommen [84] vedrørte en ordning, som var genstand for en række præjudicielle anmodninger. Domstolen henviste til, at de berørte parter gennem retsmøderapporten var blevet gjort

78 — Jf. punkt 24 i orienteringen om forelæggelse af præjudicielle spørgsmål fra de nationale retter, EUT 2005 C 143, s. 1.

79 — Dom af 29.11.1978, sag 83/78, Pigs Marketing Board, Sml. s. 2347, præmis 26, og kendelse af 27.2.2003, forenede sager C-307/00 — C-311/00, Oliehandel Koeweit m.fl., Sml. I, s. 1821, præmis 105.

80 — Dom af 26.1.1993, forenede sager C-320/90 — C-322/90, Telemarsicabruzzo m.fl., Sml. I, s. 393, præmis 6, af 13.4.2000, sag C-176/96, Lehtonen og Castors Braine, Sml. I, s. 2681, præmis 22, og My-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 17, samt kendelse af 19.3.1993, sag C-157/92, Banchero, Sml. I, s. 1085, præmis 4, af 30.6.1997, sag C-66/97, Banco de Fomento e Exterior, Sml. I, s. 3757, præmis 7, og af 11.2.2004, forenede sager C-438/03, C-439/03, C-509/03 og C-2/04, Cannito m.fl., Sml. I, s. 1605, præmis 6.

81 — Lehtonen og Castors Braine-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 80, præmis 23, og My-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 17, samt Banchero-kendelsen, nævnt ovenfor i fodnote 80, præmis 5, og Cannito-kendelsen, nævnt ovenfor i fodnote 80, præmis 8.

82 — Dom af 5.10.1994, forenede sager C-133/93, C-300/93 og C-362/93, Crispoltoni m.fl., Sml. I, s. 4863, præmis 18.

83 — Dom af 21.9.1999, sag C-67/96, Albany, Sml. I, s. 5751, præmis 42.

84 — Dom af 21.9.1999, forenede sager C-115/97 — C-117/97, Brentjens', Sml. I, s. 6025, præmis 41.

bekendt med de manglende oplysninger, som Domstolen havde kendskab til fra en af de parallelle sager [85]. I den foreliggende sag er der imidlertid ikke udarbejdet en retsmøderapport, da der ikke har fundet nogen mundtlig forhandling sted.

145. Domstolen har tilsyneladende kun i Europièces-dommen [86] henvist til, at den allerede var bekendt med en bestemt national ordning fra en anden sag, uden at den tog hensyn til, om parterne også havde tilsvarende oplysninger. I betragtning af de efterfølgende domme, hvor der lægges vægt på de berørte parters mulighed for at få sådanne oplysninger, kan denne dom imidlertid ikke tillægges nogen afgørende betydning.

146. På grund af spørgsmålets form var de berørte parter enten ikke klar over, at spørgsmålet om reglerne om sagsomkostninger overhovedet var genstand for den præjudicielle forelæggelse, eller de havde ikke de oplysninger, der var nødvendige, for at de kunne tage stilling dertil. Lovligheden af sådanne regler om sagsomkostninger kunne imidlertid være af betydning for et stort antal medlemsstater. Derfor bør Domstolen ikke besvare dette spørgsmål, uden at medlemsstaterne faktisk har haft mulighed for at udtale sig herom.

147. Det står Gerechtshof te Arnhem frit for igen at henvende sig til Domstolen med spørgsmål om reglerne om sagsomkostninger og forelægge de nødvendige oplysninger i denne anmodning. Såfremt den med hensyn til afgørelsen af sagsomkostningerne er en ret i sidste instans, f.eks. fordi der ikke er iværksat en appel, der udelukkende vedrører afgørelsen om sagsomkostninger, ville den i givet fald endog være forpligtet til at forelægge et nyt præjudicielt spørgsmål.

148. Såfremt Domstolen alligevel måtte ønske at behandle indholdet af reglerne om sagsomkostninger, har generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i sit forslag til afgørelse i D-sagen. [87] efter min opfattelse allerede fremført en række relevante bemærkninger, som jeg kan tilslutte mig. Han har således navnlig understreget, at princippet om fællesskabsrettens effektivitet kan være til hinder for en bestemmelse om en fast godtgørelse af sagsomkostninger, såfremt denne i praksis gør det yderst vanskeligt at udøve en rettighed på grundlag af fællesskabsretten. Om dette forholder sig således i forbindelse med den nederlandske bestemmelse, kan i den foreliggende sag kun vurderes af Gerechtshof te Arnhem, da Domstolen ikke har oplysninger om en eventuel diskrepans mellem størrelsen af kravet om godtgørelse og de faktisk afholdte omkostninger.

85 — Brentjens'-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 84, præmis 42, og Albany-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 83, præmis 43. I denne retning også dom af 11.4.2000, forenede sager C-51/96 og C-191/97, Deliège, Sml. I, s. 2549, præmis 38.

86 — Dom af 12.11.1998, sag C-399/96, Europièces, Sml. I, s. 6965, præmis 24.

87 — Forslag til afgørelse af 26.10.2004 i D.-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 5, punkt 107-112.

V — Forslag til afgørelse

149. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål fra Gerechtshof te Arnhem besvares på følgende måde:

»1) Den ved artikel 43 EF sikrede etableringsfrihed finder ikke alene anvendelse, fordi en fysisk person, der er eneanpartshaver i et kapitalselskab, flytter sin private bopæl fra én medlemsstat til en anden. En statsborger i en medlemsstat kan imidlertid påberåbe sig artikel 43 EF over for sin oprindelsesmedlemsstat, hvis han forlader denne stat, og hvis det på tidspunktet for påberåbelsen af denne grundlæggende frihed på grundlag af konkrete indikationer kan forudses, at han vil optage selvstændig erhvervsvirksomhed i en anden medlemsstat. Det er muligt at påberåbe sig artikel 43 EF over for oprindelsesmedlemsstaten, så længe den bebyrdende foranstaltning, som denne stat har truffet i forbindelse med fraflytningen, fortsat har virkning og vanskeliggør etableringen i værtsmedlemsstaten.

2) En statsborger, der har bopæl i en medlemsstat og fraflytter denne for at tage bopæl i en anden medlemsstat, kan over for hjemlandet påberåbe sig den ved artikel 18, stk. 1, EF sikrede ret til fri bevægelighed, hvis han som følge af en skatteansættelse i forbindelse med fraflytningen stilles ringere end indenlandske skattepligtige, som ikke har udnyttet deres ret til fri bevægelighed.

3) Artikel 18, stk. 1, EF og artikel 43 EF ikke er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter beskatningen af fortjeneste på en betydelig kapitalinte-

resse ansættes umiddelbart inden flytningen af bopælen til en anden medlemsstat,

— hvis der uden yderligere betingelser ydes henstand med betalingen af den ansatte skat indtil den faktiske afståelse af kapitalinteressen, og

— hvis det sikres, at den skat, der faktisk opkræves ved en afståelse efter fraflytningen, ikke er højere end den skat, der alt andet lige ville være blevet opkrævet ved en afståelse i indlandet.

4) Hvis en medlemsstat i strid med fællesskabsretten har gjort henstanden med betaling af et skattekrav betinget af, at der stilles sikkerhed, kan den være forpligtet til ikke blot at frigive sikkerheden, men også at yde den skattepligtige godtgørelse for økonomiske ulemper, som er opstået for denne som følge af sikkerhedsstillelsen, for så vidt den nationale lovgivning fastsætter noget sådant i lignende tilfælde. Endvidere kan der principielt foreligge et erstatningskrav i henhold til principperne om medlemsstaternes ansvar for tilsidesættelser af fællesskabsretten.«