N.

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 30 mars 2006 [1]

I — Inledning

1. I tvisten i målet vid den nationella domstolen har N. ifrågasatt fastställandet och förfarandet för uttag av inkomstskatt på vinster från betydande företagsinnehav när hemvistet flyttas till en annan medlemsstat. Gerechtshof te Arnhem (Nederländerna), som är den domstol vid vilken tvisten har anhängiggjorts, är osäker på om de gällande nederländska bestämmelserna är förenliga med fördragets bestämmelser om unionsmedborgarskap och etableringsfrihet, och ställer därför fem tolkningsfrågor till domstolen. [2]

2. Enligt den nederländska lagstiftningen motsvarar utflyttningen från Nederländerna en avyttring av aktier. Skatten på innehavets värdeökning fastställs därför vid den tidpunkt då utflyttningen sker, men anstånd beviljas för en period om tio år respektive till den faktiska avyttringen. Den skattskyldiges ursprungliga skyldighet att lämna en säkerhet under anståndsperioden avskaffades senare.

3. I målet De Lasteyrie du Saillant [3] har domstolen redan behandlat ett liknande franskt system för beskattning av utflyttade personer. Vid sidan av frågan huruvida domstolens dåvarande konstateranden kan överföras till det nederländska systemet som avviker på vissa punkter, skall det i föreliggande fall klargöras om N. över huvud taget kan åberopa etableringsfriheten. När han lämnade Nederländerna var han visserligen den enda aktieägaren i tre företag som är hemmahörande på Curaçao (Nederländska Antillerna). Frånsett detta har emellertid N. under flera år inte bedrivit någon näringsverksamhet på sin nya bostadsort i Storbritannien.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — I ett liknande fall ansåg Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (dom av den 15 september 2005, V-N 2005/47.11) att bestämmelserna om beskattning av utflyttade personer utgjorde en överträdelse mot det där relevanta belgisk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet i kombination med Wienkonventionen om fördragsrätten och upphävde därför motsvarande taxeringsbeslut redan av denna anledning, utan att behöva gå in på gemenskapslagstiftningen (se Kemmeren, E., Pending Cases Filed by Dutch Courts I, i Lang, M., Schuch, J., Staringer C., *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Wien, 2006, s. 219, 230 f.

3 — Dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409).

4. Den hänskjutande domstolen har därför i första hand ställt frågan i vilken utsträckning som sådana system står i strid med N:s rättigheter som unionsmedborgare. Indirekt kommer därmed också förhållandet mellan bestämmelserna om unionsmedborgarskap och etableringsfrihet i fokus.

5. Andra frågor gäller kravet på att de ställda säkerheterna skall lämnas tillbaka samt de eventuella begränsningar i rätten till fri rörlighet som beskattningen av utflyttade personer resulterar i.

II — Gällande nationella bestämmelser

6. Enligt Wet inkomstenbelasting 1964 (1964 års inkomstskattelag, nedan kallad Wet IB) omfattar den skattepliktiga inkomsten för personer som är skattskyldiga i landet även vinsten från betydande innehav. I artikel 20a.1 i Wet IB fastställs vad vinsten från betydande innehav omfattar, och då bland annat. inkomster som förvärvas genom avyttring av aktier (under b). Enligt artikel 20a.3 i Wet IB föreligger ett betydande innehav om den skattskyldige direkt eller indirekt innehar 5 procent av bolagskapitalet. Som avyttring gäller enligt artikel 20a.6i i Wet IB även att personen i fråga, som upphör att vara skattskyldig till följd av bosättning i landet, alltså även lämnar landet.

7. Enligt artikel 20c.1 i Wet IB består avyttringsvinsten normalt av skillnaden mellan anskaffningspriset och försäljningspriset på aktier. Om beskattningen upphör till följd av utflyttning, används innehavets marknadsvärde vid denna tidpunkt som försäljningssumma (artikel 20c.4 i Wet IB). Vid inflyttning till landet anges generellt sett aktiernas marknadsvärde vid tidpunkten för inflyttning i stället för inköpspriset som anskaffningsbelopp (artikel 20c.7 i Wet IB).

8. I artikel 20c.18 i Wet IB fastställs bland annat att det kan antas ett regeringsbeslut där villkoren för en nedsättning av skatten regleras, om den skattskyldige som var beskattad vid utflyttningen återvänder till Nederländerna inom tio år.

9. Enligt artikel 25 i Invorderingswet 1990 (1990 års uppbördslag, nedan kallad IW) kommer det under en tioårsperiod att beviljas anstånd för skatt på vinst från betydande innehav mot att det ställs en säkerhet om personen i fråga lämnar landet, och de närmare detaljerna kan då regleras i

ett regeringsbeslut. Under anståndsperioden skall det enligt artikel 28 IW inte utgå någon indrivningsränta.

10. I artikel 26.2 IW fastställs att det är möjligt att anta en ministerkungörelse för en närmare reglering av nedsättningen av de skatteanspråk som omfattas av anståndet, nämligen om i vilken utsträckning som det har betalats skatt på utdelning i Nederländerna (under a), vinsten har beskattats i utlandet (under c) och slutligen om skuldbeloppet kvarstår ännu efter 10 år (under c). Denna möjlighet utnyttjades med antagandet av tillämpningsföreskrifter till Invorderingswet 1990 (1990 års uppbördslag).

11. Efter domen i målet De Lasteyrie du Saillant förklarade Statssecretaris van Financiën (statssekreteraren vid finansministeriet) den 13 april 2004 att kravet att det skall ställas en säkerhet vid skatteanstånd när en person lämnar en EU-medlemsstat inte längre behövde upprätthållas. Den 1 januari 2005 trädde nya lagbestämmelser i kraft, varigenom rättsläget anpassades retroaktivt till den 11 mars 2004 på motsvarande sätt. [4]

12. Enligt artikel 26.5 IW i kombination med de ändrade tillämpningsföreskrifterna gäller därefter en skattelättnad om innehavet säljs inom tio år efter det att personen har lämnat landet och värdet samtidigt har minskat, utan att aktieinnehavarna överför dolda reserver eller får ersättning för sina betalningar och investeringar. Det skatteanspråk som anståndet avser har då reducerats med en fjärdedel av skillnaden mellan värdet vid utflyttning och det aktuella värdet. En skattelättnad skall slutligen beviljas om avyttringsvinsten beskattas på grundval av en annan stats dubbelbeskattningsavtal.

III — Faktiska omständigheter och tolkningsfrågor

13. Den 22 januari 1997 flyttade N. från Nederländerna till Förenade kungariket, där han 2002 började driva ett lantbruk med en äppelodling. Vid tidpunkten för utflyttningen var han ensam ägare till tre bolag med begränsat ansvar enligt den nederländska lagstiftningen (Besloten Vennootschappen), vars faktiska ledning sedan den 22 januari 1997 befinner sig på Curaçao (Nederländska Antillerna).

14. För år 1997 uppgav N. en skattepliktig inkomst på 15 664 697 NLG. Vid sidan av inkomst av bostadsegendom (765 NLG) omfattade denna inkomst framför allt vinst

4 — Lag av den 16 december 2004 (*Staatsblad* 2004, s. 654) och regeringsbeslut av den 16 december 2004, nr WDB2004/756M (*NederlandseStaatscourant 2004, s. 249*).

från betydande innehav (15 663 932 NLG). Vid efterföljande taxeringsbeslut fastställdes skatten till 3 918 275 NLG och med skatteränta till 228 429 NLG.

15. På begäran från N. beviljades denne anstånd med dessa krav mot att han ställde en säkerhet. Säkerheten ställde han genom pantsättning av aktierna i ett av sina bolag. Sedan Statssecretaris van Financiën (statssekreteraren vid finansministeriet) efter målet De Lasteyrie du Saillant hade meddelat att det inte längre kunde ställas något krav på en säkerhet, skrev skatteförvaltningen den 7 juni 2004 till N. och meddelade att pantsättningen kunde betraktas vara upphävd.

16. N. begärde omprövning av 1997 års taxeringsbeslut och gjorde gällande att beskattningen av vinst från betydande innehav stred mot artiklarna 18 EG och 43 EG. Enligt hans mening begränsades hans fria rörlighet inte enbart av skyldigheten att ställa en säkerhet för skatteanspråket. Redan beskattningens koppling till utflyttningen var otillåten. N. bestred även fastställandet av skatteräntan samt systemet för ersättning av rättegångskostnaderna i förvaltningsmål, i fall som handlar om tillämpningen av EG-rätten.

17. Skattemyndigheten ansåg i huvudsak att N. inte kunde åberopa sina rättigheter enligt EG-fördraget, eftersom han inte bedrev någon gränsöverskridande ekonomisk verksamhet. Efter frisläppandet av säkerheten har emellertid alla begränsningar bortfallit. För övrigt var bestämmelserna förenliga med skattesystemets inre sammanhang och därmed befogade.

18. Genom beslut av den 27 oktober 2004 har Gerechtshof te Arnhem, som är den domstol vid vilken tvisten har anhängiggjorts, ställt följande tolkningsfrågor i enlighet med artikel 234 EG:

"1) Kan en invånare i en medlemsstat som flyttar ut från denna för att bosätta sig i en annan medlemsstat åberopa artikel 18 EG i ett rättsligt förfarande mot den stat han lämnar, enbart på den grunden att ett taxeringsbeslut som hänger samman med hans utflyttning innebär eller kan innebära ett hinder för denna utflyttning?

2) Om fråga 1 skall besvaras nekande: Kan en invånare i en medlemsstat som flyttar ut från denna för att bosätta sig i en annan medlemsstat åberopa artikel 43 EG i ett rättsligt förfarande mot den stat han lämnar, om det inte omedelbart står klart eller är sannolikt att han i den andra medlemsstaten kommer att bedriva ekonomisk verk-

samhet i den mening som avses i nämnda artikel? Är det av betydelse för besvarandet av föregående fråga att verksamheten kommer att inledas inom överskådlig tid? Om så är fallet, hur lång är då den perioden?

3) Om fråga 1 eller fråga 2 besvaras jakande: Utgör någon av artiklarna 18 EG eller 43 EG ett hinder för det förevarande nederländska systemet enligt vilket fiktiva vinster från betydande aktieinnehav beskattas i kategorin inkomstskatt/sociala avgifter enbart på den grunden att en invånare i Nederländerna som upphör att vara skattskyldig inom landet för att han flyttar till en annan medlemsstat anses ha avyttrat sina aktier som ingår i betydande innehav?"

4) Om fråga 3 besvaras jakande på grund av att säkerhet måste ställas för att anstånd med betalning av en påförd skatt skall beviljas: Kan då det föreliggande hindret upphävas retroaktivt genom att den säkerhet som ställts släpps fri? Är det av betydelse för besvarandet av denna fråga om frisläppandet av säkerheten sker på grundval av en lagbestämmelse eller en riktlinje, även om den inte avser det exekutiva området? Är det av betydelse för besvarandet av denna fråga huruvida det erbjuds ersättning för den eventuella skada som uppstått genom ställandet av säkerheten?

5) Om fråga 3 besvaras jakande och den första frågan under punkt 4 besvaras nekande: Är det då föreliggande hindret befogat?

19. För övrigt har den hänskjutande domstolen angett följande: "För att besvara frågan huruvida det nederländska systemet angående ersättning för rättegångskostnader (ett schablonsystem) strider mot gemenskapsrätten i de fall då en skattskyldig person får rätt i ett förfarande till följd av att gemenskapsrätten har åsidosatts, ansluter sig rätten till den fråga som Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har ställt till EG-domstolen i detta avseende i mål C-376/03 [på nederländska: sluit ...aan]".

20. Efter domstolens dom i mål C-376/03 (D.)[5] uppmärksammade N. den hänskjutande domstolen, genom en skrivelse av den 12 juli 2005, på att frågan avseende tillåtligheten för systemet avseende rättegångskostnaderna inte hade besvarats i detta beslut. En kopia av denna skrivelse sändes till domstolen. Eftersom frågan inte

5 — Dom av den 5 juli 2005 i mål C 376/03, D. (REG 2005, s. I-5821).

uttryckligen hade ställts i detta förfarande, fanns det nu en risk att domstolen återigen inte skulle gå in på denna fråga. N. menade att det borde övervägas om inte begäran om förhandsavgörande från Gerechtshof te Arnhem borde kompletteras. Den hänskjutande domstolen har emellertid hittills inte utnyttjat denna möjlighet.

21. Till begäran om förhandsavgörande har N. och den danska, den nederländska, den tyska och den italienska regeringen samt kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Någon muntlig förhandling har inte ägt rum.

IV — Rättslig bedömning

A — *Inledande anmärkningar*

22. Den hänskjutande domstolen har avsiktligen ställt frågan om tolkningen av artikel 18 EG först. Därigenom önskar domstolen klargöra förhållandet mellan unionsmedborgarnas allmänna rätt till fri rörlighet och de särskilda grundläggande friheterna, särskilt etableringsfriheten. Bakom detta ligger farhågan att de särskilda rättigheter som garanteras genom rätten till fri rörlighet för personer, det vill säga rätten till fri rörlighet för arbetstagare, etableringsfrihet och fritt tillhandahållande av tjänster, skulle förlora mycket i betydelse om unionsmedborgarskapet hade samma skyddsomfång och kunde prövas på förhand.

23. Kommissionen delar uppenbarligen inte denna farhåga. I sitt yttrande föreslår kommissionen att endast den första frågan skall besvaras och att man kan avstå från en prövning av etableringsfriheten.

24. I sin rättspraxis har domstolen redan utvecklat en klar linje när det gäller förhållandet till dessa garanterade rättigheter. Rätten till fri rörlighet, som fastställs i allmänna ordalag i artikel 18 EG, får en mer specifik lydelse i artiklarna 39, 43 och 49 i EG-fördraget. [6] Domstolen prövar därför till att börja med dessa mer specifika garanterade rättigheter och anser endast att det finns anledning att gå in på unionsmedborgarnas allmänna rätt till fri rörlighet om de mer specifika bestämmelserna inte kan tillämpas. [7] Denna ordningsföljd för prövningen följer domstolen till och med då frågan uttryckligen i första hand avser unionsmedborgarskap. [8]

6 — Dom av den 29 februari 1996 i mål C-193/94, Skanavi och Chryssanthakopoulos (REG 1996, s. I-929) punkt 22, av den 26 november 2002 i mål C-100/01, Olazabal (REG 2002, s. I-10981), punkt 26, av den 6 februari 2003 i mål C-92/01, Stylianakis (REG 2003, s. I-1291), punkt 18, och av den 16 december 2004 i mål C-293/03, My (REG 2004, s. I-12011), punkt 33.

7 — Se de domar som citeras i fotnot 6. Om en specifik grundläggande frihet är tillämplig, men en begränsning ändå kan rättfärdigas, krävs det däremot inte att man använder sig av den allmänna rätten till fri rörlighet, eftersom detta rättfärdigas på samma sätt.

8 — Dom av den 15 september 2005 i mål C-258/04, Ioannidis (REG 2005, s. I-8275, punkt 20 ff.

25. Vid sidan av allmänna systematiska skäl förefaller det också befogat att i första hand pröva de särskilda grundläggande friheterna eftersom rätten till fri rörlighet gäller med förbehåll för de begränsningar och villkor som föreskrivs i EG-fördraget och i tillämpningsföreskrifterna. Den andra frågan skall följaktligen prövas först. Den första frågan avseende tolkningen av artikel 18 EG behöver enbart behandlas om etableringsfriheten inte kan tillämpas i det aktuella fallet.

26. Oberoende av vilka bestämmelser som är tillämpliga skall det först och främst erinras om att medlemsstaterna måste beakta gemenskapslagstiftningen när de antar bestämmelser som gäller direkta skatter, även om detta område ligger inom medlemsstaternas behörighet på gemenskapsrättens nuvarande stadium.[9]

B — *Bedömning av den andra tolkningsfrågan*

27. Enligt artikel 43.2 EG omfattar friheten för medborgare från en medlemsstat att etablera sig inom en annan medlemsstats territorium även rätten att starta och bedriva verksamhet som egenföretagare samt att bilda och driva företag, och då särskilt företag enligt artikel 48.2 EG.

28. Gerechtshof te Arnhem har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i om det är möjligt att åberopa etableringsfriheten om det ännu inte går att förutse om den berörda personen kommer att starta verksamhet som egenföretagare i värdstaten i samband med att hemvistet flyttas utomlands. Gerechtshof te Arnhem har också ställt frågan i vilken omfattning som ett senare upptagande av ekonomisk verksamhet fortfarande kan beaktas. Den hänskjutande domstolen avser då det lantbruk som N. inte övertog förrän ungefär fem år efter utflyttningen från Nederländerna till Storbritannien.

29. N. anser emellertid att inte bara detta utgör ekonomisk verksamhet. Enligt honom omfattar tvärtom begreppet ekonomisk verksamhet enligt artikel 43 EG även hans ställning som ensam ägare till tre företag. Detta argument skall prövas först, och det kan tills vidare bortses från det senare övertagandet av lantbruket.

1. Andelsinnehav i bolag som ekonomisk verksamhet enligt artikel 43 EG

30. Till stöd för sin tes att redan andelsinnehav i bolag skulle kunna utgöra en

9 — Avseende etableringsfrihet, se dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 29, och domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 44. Avseende unionsmedborgarens rätt till fri rörlighet, se dom av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp (REG 2005, s. I-6421), punkt 19.

ekonomisk verksamhet som är relevant för etableringsfriheten har N. hänvisat till domen i målet Baars,[10] där domstolen definierade etableringsfrihet enligt följande:

"Det framgår nämligen av artikel 52 andra stycket i fördraget (nu artikel 43 EG) att etableringsfriheten innefattar rätt för en medborgare i en medlemsstat att bilda och driva företag, särskilt bolag, i en annan medlemsstat. En medborgare i en medlemsstat som innehar kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, utnyttjar således sin etableringsrätt."

31. Av detta följer emellertid enbart rätten att bilda respektive förvärva ett företag i en annan medlemsstat och att leda företaget *från företagets säte.* Denna rätt påverkas när själva företaget — exempelvis i samband med att sätet flyttas — åläggs vissa begränsningar eller när utövandet av ledningsfunktionerna försvåras. Det omfattar även begränsningar som gör det svårare för en investerare att förvärva ett bestämmande inflytande i ett företag med säte i en annan medlemsstat och bedriva ekonomisk verksamhet med detta företag.

32. Sådana hinder är emellertid inte föremål för diskussion i det här fallet. Det finns inget samband mellan den omtvistade åtgärden och den ekonomiska verksamhet som N. bedriver genom sina företag på Nederländska Antillerna. Skatten fastställdes snarare på grundval av att det (privata) hemvistet för N. hade flyttats. Av domstolens citerade definition kan man emellertid inte dra slutsatsen att detta faller under tillämpningsområdet för etableringsfriheten.

33. I andelsinnehavet i bolag skulle man emellertid kunna se en självständig ekonomisk verksamhet som är frikopplad från företagarverksamheten. Denna verksamhet bedrev N. i så fall från sin bostadsort i Förenade kungariket.

34. Inom ramen för konkurrenslagstiftningen och med avseende på tillämpningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet har domstolen redan prövat i vilken utsträckning som ett rent andelsinnehav i bolag kan utgöra en ekonomisk verksamhet. I domen i målet Cassa di Risparmio di Firenze m.fl.[11] beslutade domstolen nyligen att enbart ett

10 — Dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 22. Se vidare dom av den 5 november 2002 i mål C-208/00, Überseering (REG 2002, s. I-9919), punkt 77, och av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 37.

11 — Dom av den 10 januari 2006 i mål C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. (REG 2006, s. I-289), punkt 111.

andelsinnehav som är kopplat till ett utövande av delägarens rättigheter samt erhållande av utdelningar inte utgör någon ekonomisk verksamhet som gör delägaren själv till ett företag i den mening som avses i artikel 87.1 EG. Frågan skulle besvaras annorlunda om aktieägaren är direkt eller indirekt delaktig i ledningen. Domstolen har också redan tidigare fastställt att andelsinnehav i bolag inte är någon ekonomisk verksamhet som är belagd med mervärdesskatt. [12]

35. Med en analog tillämpning av dessa kriterier skulle det innebära att etableringsfriheten på sin höjd kan tillämpas om N. från sitt hemvist i Storbritannien utövar ett inflytande över företagens ledning som går utöver delägarskapet. Uppgifterna från den hänskjutande domstolen och de berörda parterna ger ingen ledning här. Mot detta talar emellertid att den faktiska ledningen för aktiebolagen utövas från Nederländska Antillerna och inte i Storbritannien, att döma av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande. För övrigt förefaller inte N. ha någon funktion i aktiebolagens ledningsorgan.

36. Även om man skulle tolka det rena andelsinnehavet i bolag som en ekonomisk verksamhet, utgör flyttningen samtidigt en utflyttning av det privata hemvistet. För att avgränsa tillämpningsområdena för etableringsfrihet och unionsmedborgarnas allmänna rätt till fri rörlighet (artikel 18.1 EG) måste det därför fastställas om N. har flyttat ut sitt hemvist för att bedriva ekonomisk verksamhet i Förenade kungariket eller om han har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet oberoende av någon ekonomisk verksamhet. [13] Även om etableringsfriheten i princip skall behandlas i första hand, skulle den emellertid träda tillbaka om den ekonomiska verksamheten endast indirekt påverkar det ändrade hemvistet.

37. En fysisk person som flyttar till en annan medlemsstat tar principiellt sett med sig lös egendom. Bestämmelser som begränsar rätten till fri rörlighet hindrar därför indirekt överföringen av dessa tillgångar. Motsvarande sakförhållanden skall emellertid inte i första hand bedömas utifrån rätten till fri varuhandel, eftersom tyngdpunkten ligger på utövandet av rätten till fri rörlighet för personer. [14]

12 — Se dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands (REG 1991, s. I-3111), punkt 13, av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, Harnas & Helm (REG 1997, s. I-745), punkterna 13 och 14, av den 26 juni 2003 i mål C-442/01, KapHag. (REG 2003, s. I-6851), punkt 38, och av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik (REG 2005, s. I-4357), punkterna 19 och 20. I sitt förslag till avgörande av den 27 oktober 2005 i mål C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. (REG 2005, s. I-289), punkt 88, har generaladvokaten Jacobs hänvisat till kommissionens argument om parallellerna mellan konkurrens- och mervärdesskattelagstiftningen.

13 — Avseende motsvarande avgränsning mellan fri rörlighet för varor och tjänster beroende på verksamhetens tyngdpunkt: Se dom av den 24 mars 1994 i mål C-275/92, Schindler (REG 1994, s. I-1039) punkt 22, av den 14 oktober 2004 i mål C-36/02, Omega Spielhallen (REG 2004, s. I-9609), punkt 26, och av den 26 maj 2005 i mål C-20/03, Burmanjer (REG 2005, s. I-4133, punkt 35).

14 — Domstolen har fastställt att bestämmelser om registrering av motorfordon som en arbetstagare tar med sig i samband med byte av hemvist omfattas av tillämpningsområdet för arbetstagares respektive unionsmedborgares rätt till fri rörlighet och inte av den fria rörligheten för varor. (Avseende artikel 39 EG, se dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel och Weigel, REG 2004, s. I-4981, punkt 50 ff. Avseende artikel 18, se dom av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors (REG 2004, s. I-7183), punkt 33 ff.

38. Den hänskjutande domstolen har dessutom med rätta inte ansett att systemet för beskattning av utflyttade personer bör prövas i förhållande till den fria rörligheten för kapital. Som domstolen nyligen fastställde leder nämligen inte enbart ett byte av hemvist i sig till kapitalöverföring. [15] En eventuell kapitalöverföring får hur som helst stå tillbaka för utövandet av den fria rörligheten för personer.

39. Detsamma gäller för förhållandet mellan etableringsfrihet och den allmänna rätten till fri rörlighet. När en fysisk person flyttar till en annan medlemsstat och i samband med detta för med sig sina tillgångar i form av andelsinnehav i bolag, utövar denna person i första hand den allmänna rätten till fri rörlighet enligt artikel 18 EG. En eventuell ekonomisk verksamhet som utgår från ett andelsinnehav påverkas indirekt.

40. Den ekonomiska verksamhet som N. bedriver genom sina innehav är dessutom koncentrerad till aktiebolagens säte. Den tes som N. förespråkar skulle leda till att etableringarna kunde mångfaldigas på ett artificiellt sätt genom att inte enbart företagens säte utan även delägarnas privata hemvist skulle kunna räknas som ytterligare etableringar. Dessutom skulle ju N. även kunna ha flera hemvist i olika medlemsstater. Dessa skulle då också utgöra ytterligare affärsetableringar vid sidan av företagets säte på Antillerna.

41. Domarna i målen Daily Mail [16], ICI [17] samt X och Y [18], som har åberopats av N., motsäger inte dessa konstateranden. I dessa fall påverkades nämligen inga fysiska personer utan aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar. Eftersom sådana bolag i regel enbart har ekonomiska mål, skiljer sig deras situation från situationen för fysiska personer för vilka bostadsorten inledningsvis har privata syften. Till skillnad från fysiska personer kan aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar inte heller åberopa något unionsmedborgarskap. När aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar flyttar sitt säte utgör den ekonomiska verksamheten och därmed utövandet av etableringsfriheten den enda beröringspunkten.

42. Domstolens konstateranden i domen i målet De Lasteyrie du Saillant utgör inte

15 — Dom av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkt 49. Se även generaladvokaten Légers förslag till avgörande av den 30 juni 2005 i detta mål (punkterna 57, 58 och 68). Enligt nomenklaturen i bilaga 1, första strecksatsen i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5), kan emellertid under vissa omständigheter kapitalrörelser överföras av en och samma person för hans egen räkning (till exempel överföringar av utvandrares tillgångar). Se 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)*

16 — Dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, Daily Mail och General Trust (REG 1988, s. 5483).

17 — Dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695).

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

något hinder för det här resultatet. Utan att ha tillgång till närmare konkreta indikationer på den berörda personens ekonomiska verksamhet grundade domstolen det beslutet enbart på att den hänskjutande domstolen hade funnit att etableringsfriheten kunde tillämpas i den tvist som den hade att pröva.[19] Därmed är det en öppen fråga i vilken form som den berörda personen bedrev ekonomisk verksamhet. Detta innebar att domstolen inte heller behövde ta ställning till om utflyttningen av en fysisk person, som frånsett andelsinnehavet i bolag inte bedriver någon ekonomisk verksamhet, skall bedömas utifrån etableringsfriheten eller utifrån den allmänna rätten till fri rörlighet i första hand.

2. Åberopande av etableringsfrihet i förhållande till avresestaten när det går en längre tidsperiod mellan utflyttningen och utvecklandet av en ekonomisk verksamhet

43. Den hänskjutande domstolen har framför allt ställt frågan om det är möjligt att åberopa etableringsfriheten om det vid utflyttningen ännu inte kunde förutses att det skulle utvecklas en ekonomisk verksamhet i värdstaten och det faktiskt också skedde först betydligt senare.

19 — Domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 41, se även generaladvokaten Mischos yttranden i hans förslag till avgörande av den 13 mars 2003 i detta mål (punkterna 15– 20). Han lämnar här frågan om vilken grundläggande frihet som skall tillämpas i fallet obesvarad.

44. Artikel 43 EG utgör hinder för varje nationellt system som kan tillämpas utan diskriminering med avseende på nationalitet men som är avsett att göra det svårare eller mindre attraktivt för gemenskapens medborgare att utöva den etableringsfrihet som garanteras genom fördraget.[20]

45. Enligt fast rättspraxis har därför etableringsfriheten två syften, nämligen för det första att säkerställa den nationella behandlingen i värdstaten, vilket samtidigt innebär att värdstaten inte tillåts införa några begränsningar mot att medborgare från andra medlemsstater bedriver verksamhet som egenföretagare, och för det andra innebär etableringsfriheten ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar någon av sina medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat.[21]

46. I den förstnämnda situationen blir värdstatens skyldigheter aktuella senast när en medborgare från en annan medlemsstat faktiskt börjar bedriva verksamhet som egenföretagare i landet. Det saknar betydelse hur länge den berörda personen redan har vistats i värdstaten när detta blir aktuellt.

20 — Dom av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus (REG 1993, s. I-1663), punkt 32, av den 14 oktober 2004 i mål C-299/02, kommissionen mot Nederländerna (REG 2004, s. I-9761), punkt 15, och av den 21 april 2005 i mål C-140/03, kommissionen mot Grekland (REG 2005, s. I-3177), punkt 27.

21 — Se också, för ett liknande resonemang, domarna i målen Daily Mail och General Trust (ovan fotnot 16), punkt 16, Baars (ovan fotnot 10), punkt 28, och De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 42.

47. I tvisten i målet vid den nationella domstolen föreligger emellertid den andra situationen. I detta sammanhang har den hänskjutande domstolen först ställt frågan huruvida etableringsfrihet endast kan åberopas när det är bestämt eller är möjligt att förutse att personen i fråga kommer att starta verksamhet som egenföretagare.

48. Det skall inledningsvis påpekas att tidpunkten för utflyttningen generellt sett föregår etableringen av ett bolag i värdstaten. Om artikel 43 EG innebar att man i princip inte hade några rättigheter före etableringen av ett bolag, vilket den tyska och nederländska regeringen hävdar, skulle det i princip vara omöjligt att åberopa etableringsfrihet när det gäller begränsningar i samband med utflyttning. Detta skulle emellertid entydigt strida mot den citerade rättspraxisen. [22]

49. Domstolen har dessutom redan konstaterat att artikel 43 EG och artikel 39 EG är tillämpliga redan innan någon ekonomisk verksamhet har utvecklats. Dessa bestämmelser säkerställer att en medborgare från en medlemsstat får resa till en annan medlemsstat och vistas där för att söka finna en verksamhet som anställd eller egenföretagare. [23]

50. Frågan om åberopande av etableringsfrihet gentemot ursprungsstaten i samband med utflyttning får emellertid inte göras beroende av att det redan har etablerats ett bolag i värdstaten. I denna situation bör principiellt sett hänsyn också tas till den framtida utvecklingen.

51. För att etableringsfrihetens tillämpningsområde inte skall bli helt konturlöst måste det i en sådan prognossituation kunna påvisas utifrån objektiva kriterier att den omtvistade åtgärden har ett konkret samband med utvecklandet av en verksamhet som egenföretagare. Ett sådant samband kan föreligga redan om det nationella systemet i sig är av yrkesreglerande karaktär. [24]

52. Om det emellertid, som i den nederländska skattelagstiftningen, i stället handlar om allmänna bestämmelser som inte gäller rätten att starta eller bedriva verksamhet som egen företagare, måste sambandet till etableringsfriheten fastställas på annat sätt. Avgörande är då att det finns konkreta indikationer på att det skall utvecklas en verksamhet som egenföretagare vid den tidpunkt som den berättigade personen åberopar för etableringsfriheten, vilket den

22 — Se ovan fotnot 21.

23 — Dom av den 8 april 1976 i mål 48/75, Royer (REG 1976), s. 497, punkterna 31–33.

24 — I domen i målet Kraus (ovan fotnot 20), punkt 18 ff., är domstolen helt inriktad på att en akademisk titel som har erhållits utomlands främjar yrkeskarriären, både som arbetstagare och som egenföretagare. Det var tillräckligt för att domstolen skulle tillämpa rätten till fri rörlighet för arbetstagare samt etableringsfriheten.

tyska och den nederländska regeringen mycket riktigt har påpekat. Den rent hypotetiska möjligheten att detta fall uppstår någon gång räcker inte för att etableringsfriheten skall kunna tillämpas.

53. Vilka konkreta indikationer som lämpar sig för att påvisa att en verksamhet som egenföretagare kommer att utvecklas och vilket tidsavstånd som då krävs går inte att fastställa generellt, utan är beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Av begäran om förhandsavgörande framgår i alla fall att det inte förelåg några sådana indikationer vid N:s utflyttning år 1997.

54. Den omtvistade nederländska skattelagstiftningen har emellertid det särdraget att skatteberäkningen inte drabbar personer som N. endast en gång vid en utflyttning. Den har snarare en varaktig verkan på upp till tio år. Under denna period är det skatteanspråk som anståndet omfattar latent, och innan de nya reglerna kom måste det av detta skäl ställas en säkerhet. Skatten kan slutligen utkrävas om andelsinnehavet i bolag säljs inom tio år efter utflyttningen.

55. De beskrivna verkningarna av beskattningen i samband med utflyttningen gjorde det svårare för N. att utveckla en verksamhet som egenföretagare på samma sätt som tidigare. Först och främst kunde han exempelvis inte förfoga över en del av sin förmögenhet, eftersom den användes som säkerhet. När N. utvecklade en verksamhet som egenföretagare i Förenade kungariket år 2002, kunde han följaktligen även åberopa etableringsfriheten gentemot sin ursprungsstat.

56. Den nederländska skattemyndigheten kunde visserligen inte ta någon hänsyn till det senare utövandet av etableringsfriheten i samband med skatteberäkningen, men skattemyndigheten hade däremot kunnat ogiltigförklara de ålagda åtgärdernas verkan från och med den tidpunkt när etableringsrätten faktiskt började utövas. Skattemyndigheten skulle till och med vara skyldig att göra detta om åtgärderna framstod som en omotiverad inskränkning av etableringsfriheten.

57. Den andra tolkningsfrågan skall därför besvaras på följande sätt: Den etableringsfrihet som stadgas genom artikel 43 EG är inte tillämplig bara för att en fysisk person som är ensam ägare till ett aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar flyttar sitt privata hemvist från en medlemsstat till en annan. En medborgare från en medlemsstat kan emellertid åberopa artikel 43 EG om personen i fråga lämnar denna stat och om det finns förutsägbara konkreta indikationer på att personen i fråga kommer att utveckla en verksamhet som egenföretagare vid den

tidpunkt när den grundläggande friheten åberopas. Det är möjligt att åberopa artikel 43 EG gentemot ursprungsmedlemsstaten så länge som den ålagda åtgärden som är kopplad till utflyttningen alltjämt har verkan och försvårar etableringen av ett bolag i värdmedlemsstaten.

C — *Den första tolkningsfrågan*

58. Gerechtshof te Arnhem har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida en medborgare från en medlemsstat som flyttar från sitt hemland till en annan medlemsstat kan åberopa artikel 18 EG gentemot hemlandet på den grunden att ett taxeringsbeslut som hänger samman med hans utflyttning innebär eller kan innebära ett hinder för utflyttningen.

59. Denna fråga har också betydelse för det föreslagna svaret på den andra frågan. Etableringsfriheten, som i sig skall beaktas i första hand, är nämligen inte tillämplig förrän en ekonomisk verksamhet inleds i Förenade kungariket. Innan dess kan det däremot bara bli aktuellt att åberopa unionsmedborgarens allmänna rätt till fri rörlighet.

60. Enligt artikel 18.1 EG har varje unionsmedborgare rätt att "fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, om inte annat följer av de begränsningar och villkor som föreskrivs ... [i EG-fördraget] och i bestämmelserna om genomförande av fördraget".

61. Enligt den hänskjutande domstolen skiljer sig det aktuella fallet från de förutsättningar som hittills har behandlats av domstolen genom att eventuella hinder för vistelsen inte utgick från värdstaten som i målen D'Hoop [25] och Lindfors [26]. Efter N:s utflyttning finns det inte längre någon ekonomisk anknytning till ursprungsstaten, som i målet Pusa. [27]

62. N. och kommissionen anser att artikel 18 EG ger en allmän rätt till fri rörlighet som unionsmedborgarna även kan åberopa gentemot ursprungsstatens begränsningar. Mot detta har framför allt den tyska regeringen invänt, som anser att artikel 18 EG endast innehåller en rätt att röra sig och uppehålla sig i snävare bemärkelse, men inte något allmänt förbud mot begränsningar.

25 — Dom av den 11 juli 2002 i mål C-224/98, D'Hoop (REG 2002, s. I-6191).

26 — Ovan fotnot 14.

27 — Dom av den 29 april 2004 i mål C-224/02, Pusa (REG 2004, s. I-5763).

63. I sin fasta rättspraxis har domstolen betonat att ställningen som unionsmedborgare är avsedd att vara den grundläggande ställningen för medlemsstaternas medborgare så att de medborgare som befinner sig i samma situation skall kunna få samma behandling i rättsligt hänseende, oberoende nationalitet och med förbehåll för de uttryckliga undantag som föreskrivs i det avseendet. [28]

64. I domen i målet Pusa har domstolen slagit fast att en unionsmedborgare som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet enligt artikel 18 EG inte får behandlas sämre av sin ursprungsstat än om unionsmedborgaren inte hade utövat denna rätt. I annat fall skulle nämligen den berörda personen kunna avhållas från att utnyttja rätten till vistelse som garanteras genom artikel 18 EG. [29] Sådana nationella bestämmelser skulle strida mot de principer som ligger till grund för ställningen som unionsmedborgare, det vill säga principen om en garanterad rätt till samma behandling i rättsligt hänseende vid utövande av rätten till fri rörlighet. [30]

65. När det gäller de klassiska grundläggande friheterna har domstolen för det mesta ansett att liknande skillnader i behandling vid sakförhållanden av gränsöverskridande karaktär och rent inomstatliga sakförhållanden utgör ett fall av inskränkning. [31] Mycket talar för att sådana åtgärder även skall betraktas som förbjuden inskränkning om de omfattas av tillämpningsområdet för artikel 18 EG. [32] Artikel 18.1 EG skall därför tas som utgångspunkt för alla åtgärder som begränsar unionsmedborgarens rätt att fritt röra sig och uppehålla sig i andra medlemsstater, [33] eller på annat sätt utgör ett hinder som avhåller unionsmedborgaren från att utnyttja denna allmänna rätt till fri rörlighet. [34]

66. Det står emellertid klart att medlemsstaterna inte får hindra sina medborgare från att utöva den rätt till fri rörlighet som de är garanterade enligt artikel 18 EG genom att koppla negativa följder till denna rätt som inte skulle uppstå om medborgarna stannade i landet. [35]

28 — Se bland annat dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk (REG 2001, s. I-6193), punkt 31, och domarna i målen D'Hoop (ovan fotnot 25), punkt 28, och Pusa (ovan fotnot 27), punkt 16.

29 — Domen i målet Pusa (ovan fotnot 27), punkterna 18 och 19, med hänvisning till domen i målet D'Hoop (ovan fotnot 25), punkterna 30 och 31.

30 — Domen i målet Pusa (ovan fotnot27), punkt 20, med hänvisning till domen i målet D'Hoop (ovan fotnot 25), punkterna 34 och 35.

31 — Se särskilt domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 45. Se också, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 20 ff., domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 9), punkt 34.

32 — Se också, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 20 november 2003 i mål C-224/02, Pusa (REG 2004, s. I-5763), punkterna 18 till 20 samt 22, och av den 30 juni 2005 i mål C-96/04, Standesamt Stadt Niebüll, dom av den 27 april 2006 (REG 2006, s. I-3561, I-3563), punkt 52 ff., samt generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande av den 2 februari 2006 i mål C-406/04, De Cuyper, dom av den. 27 juli 2006 (REG 2006, s. I-6947, s. I-6949), punkterna 104–108. Se också mitt förslag till avgörande denna dag i mål C-192/05, Tas-Hagen och Tas, dom av den 26 oktober 2006 (REG 2006, s. I-10451, s. I-10453), punkt 50.

33 — Se också, för ett liknande resonemang, domen i målet Schempp (ovan fotnot 9), punkt 43.

34 — Se också, för ett liknande resonemang, domen i målet Pusa (ovan fotnot 27), punkt 19.

35 — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Pusa (ovan fotnot 32), punkt 22, och mitt förslag till avgörande i målet Tas-Hagen och Tas (ovan fotnot 32), punkt 51.

67. Av den citerade rättspraxisen framgår också att artikel 18 EG inte enbart omfattar begränsningar för ut- eller inresa och vistelse i mer inskränkt bemärkelse, som den tyska regeringen anser.[36] Unionsmedborgarnas rätt till fri rörlighet utgör nämligen en grundläggande frihet som skall ges en vid tolkning.[37] Artikel 18 EG skulle fråntas sin ändamålsenliga verkan om den endast hade ett sådant snävt tillämpningsområde, men inte gällde med avseende på andra bestämmelser som skulle kunna begränsa rätten till fri rörlighet.[38]

68. Det återstår att klargöra i vilken omfattning som tillämpningen av artikel 18 EG i förhållande till ursprungsstaten förutsätter att det alltjämt finns en ekonomisk anknytning till denna stat.

69. I målet Pusa uppbar den berörda personen alltjämt en pension från sitt hemland Finland efter det att han hade flyttat till Spanien. I Finland undantogs denna inkomst från utmätning upp till ett visst belopp. Vid beräkningen av den skyddade minimiinkomsten togs det hänsyn till den inkomstskatt som skulle betalas i landet, men däremot inte i Spanien. Den nationella bestämmelsen innehöll alltså en koppling till ett inomstatligt sakförhållande, nämligen utmätningen av den pension som utbetalats i Finland. Inte heller i detta fall förelåg längre något aktivt anställningsförhållande i ursprungsstaten.

70. Artikel 18 EG ger just unionsmedborgare som inte är ekonomiskt verksamma rätt till fri rörlighet.[39] Detta talar emot att en aktuell *ekonomisk* anknytning till ursprungsstaten skulle vara en nödvändig förutsättning för att få åberopa rätten till fri rörlighet gentemot ursprungsstaten.

71. Åtgärden måste emellertid fortfarande vara en besvärande omständighet för unionsmedborgaren när denne åberopar artikel 18 EG gentemot ursprungsstaten. Denna besvärande omständighet kan vara av ekonomisk art, men även omfatta andra nackdelar som förhindrar utflyttning.

72. Den aktuella skattskyldigheten är knuten till omständigheter som har uppkommit under N:s vistelse i Nederländerna, nämligen en vinst från betydande innehav. Skatteberäkningen gäller retroaktivt från tidpunkten omedelbart före utflyttningen. Skatteberäkningen får emellertid verkningar i upp till tio år efter utflyttningen.[40] N. påverkas alltså liksom tidigare av den omtvistade nationella åtgärden som har vidtagits endast på grund av utövandet av rätten till fri rörlighet.

36 — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Pusa (citerad i fotnot 32), punkt 21.

37 — Dom av den 19 oktober 2004 i mål C-200/02, Zhu och Chen (REG 2004, s. I-9925), punkt 31.

38 — Domen i målet Pusa (ovan fotnot 27), punkt 19.

39 — Dom av den 17 september 2002 i mål C-413/99, Baumbast (REG 2002, s. I-7091), punkterna 81, 83 och 84. Se också, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2004 i mål C-456/02, Trojani (REG 2004, s. I-7573), punkt 40, och av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar (REG 2005, s. I-2119), punkt 37.

40 — Se även de ovannämnda punkterna 54 och 55.

73. Den första frågan skall följaktligen besvaras så att en medborgare i en medlemsstat som flyttar från sitt hemland till en annan medlemsstat gentemot hemlandet kan åberopa rätten till fri rörlighet som garanteras genom artikel 18.1 EG, om ett taxeringsbeslut som har fattats i samband med personens utflyttning missgynnar denna person i förhållande till personer som är skattskyldiga i landet och inte har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet.

D — *Den tredje och den femte tolkningsfrågan*

74. Den tredje och den femte tolkningsfrågan har ställts för att få ett samlat klargörande när det gäller i vilken utsträckning sådana åtgärder som den omtvistade skatteberäkningen av ännu inte realiserade vinster från betydande innehav vid utflyttning strider mot artiklarna 43 EG och 18 EG. Så skulle vara fallet om åtgärderna begränsade utövandet av rätten till fri rörlighet och om denna begränsning inte kunde rättfärdigas.

1. Begränsning

75. Vid bedömningen av de omtvistade nederländska bestämmelserna måste man skilja mellan rättsläget fram till slutet av 2004 och det ändrade rättsläget från och med 2005. Först och främst skall det göras en prövning av de verkningar som uppstår till följd av skatteberäkningen i samband med utflyttning enligt de villkor som gäller för närvarande. Som ett andra steg måste man sedan gå in på andra omständigheter som har inneburit att skatteberäkningen har fått en försvårande verkan innan rättsläget ändrades, särskilt när det gäller skyldigheten att ställa en säkerhet.

76. I domen i målet De Lasteyrie du Saillant har domstolen redan slagit fast att en bestämmelse som innebär att latenta vinster skall beskattas redan på grund av att den skattskyldiges hemvist flyttas utomlands, kan begränsa utövandet av etableringsfriheten. [41] En sådan bestämmelse leder nämligen till att den person som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet missgynnas i förhållande till skattskyldiga som stannar i landet. För de sistnämnda personerna fastställs skatten på vinst från betydande innehav först när de har avyttrat aktierna och verkligen realiserat vinsten, men i N:s fall fastställs skatten däremot redan i samband med utflyttning.

77. Skillnaden i behandling av personer som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet strider också mot artikel 18 EG. [42]

41 — Domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkterna 45 och 46.

42 — Se ovan punkt 65.

78. Visserligen behöver N. inte betala den fastställda skatten omedelbart, utan först om han verkligen avyttrar innehavet inom tio år efter utflyttningen. [43] Frånsett att perioden här är längre skiljer sig inte den nederländska bestämmelsen i någon större utsträckning från den franska. Även betraktad för sig utgör skatteberäkningen i samband med utflyttningen ett hinder som endast drabbar dem som utnyttjar sin rätt till fri rörlighet.

79. Kravet att lämna en skattedeklaration är ytterligare en formalitet som kan utgöra ett hinder för utflyttning. [44] Även en person som är skattskyldig i landet kan visserligen någon gång behöva lämna en deklaration för vinsten från betydande innehav, vilket den nederländska regeringen har framhållit. Men för den som är skattskyldig inom landet gäller denna skyldighet — såvitt känt — endast när personen i fråga verkligen avyttrar sitt innehav. En person som behåller sina aktier behöver inte lämna någon deklaration avseende den latenta (ännu inte realiserade) vinsten.

80. Fram till dess att rättsläget ändrades år 2004 tillkom ytterligare två aspekter. För det första beviljades endast anstånd med den fastställda skatten mot en säkerhet. När det gäller en sådan åtgärd har domstolen också redan slagit fast att den ökar skatteberäkningens begränsande verkan ytterligare. [45]

81. För det andra ledde inledningsvis inte värdeminskningar på innehavet som hade uppstått efter utflyttningen till att skatten reducerades. Detta kunde leda till att skatten på den fiktiva vinsten, som fastställdes vid tidpunkten för utflyttning och utkrävdes vid en senare avyttring av innehavet, översteg den skatt som hade blivit aktuell om avyttringen skedde i landet vid samma tidpunkt. I landet skulle skatten nämligen ha tagits ut på den (möjligtvis lägre) vinst som verkligen hade realiserats i samband med avyttringen.

82. Det nya systemet som kom 2004 innebar förbättringar på båda dessa punkter. I vilken omfattning som återlämnandet av säkerheten har lett till ett fullständigt undanröjande av hindret skall här prövas inom ramen för svaret på den fjärde frågan.

83. Det är omöjligt att med säkerhet fastställa om ändringen av artikel 26.5 IW har lett till en fullständig likabehandling av

43 — Utgångspunkten är här att skatteanspråket upphör tio år efter utflyttningen (se artikel 26 IW, ovan punkt 10).

44 — Avseende deklarationsskyldighetens och andra formaliteters begränsande karaktär, se dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir (REG 1998, s. I-1897), punkterna 26 och 28.

45 — Se domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 47.

förluster efter utflyttning. Enligt denna bestämmelse kan det skatteanspråk som anståndet avser reduceras med en fjärdedel av skillnaden mellan värdet då personen lämnade landet och det aktuella värdet vid avyttring. Det skulle innebära att skatten vid avyttring i och utanför landet endast var lika hög om skattesatsen uppgick till 25 procent. Det framgår inte av handlingarna om det är den sats som skall tillämpas i samtliga fall. Det skulle också kunna uppstå tvivel om huruvida nedsättningen av skatten ingår i myndigheternas skönsmässiga bedömning. [46]

84. Eftersom endast den nationella domstolen är behörig att tolka den nationella lagstiftningen, ankommer det på denna domstol att fastställa om de bestämmelser som gäller vid utflyttning till en annan medlemsstat för den faktiskt realiserade vinsten också resulterar i en skatt som är lika hög som för motsvarande förhållanden som enbart gäller inom landet. [47]

85. N. anser slutligen också att han missgynnas eftersom skatteränta har fastställts i det omtvistade beslutet. Skatteränta påförs om det har gått mer än 15 månader mellan beskattningsperioden och skatteberäkningen. Denna ränta skall skiljas från utmätningsränta som utgår för perioden mellan utfärdandet av taxeringsbeslutet och betalningen av skatten. Så länge som anstånd beviljas med skatten är utmätningsränta inte aktuell i det här fallet.

86. Fastställandet av skatteränta är en normal följd av utfärdandet av ett taxeringsbeslut. Frånsett att skatteberäkningen vid utflyttning utgör ett hinder för utövandet av rätten till fri rörlighet utgör beslutet om skatteränta inte något ytterligare specifikt missgynnande, vilket den hänskjutande domstolen också mycket riktigt påpekar. Skatteräntan kan endast utkrävas tillsammans med den övriga skatteskulden, alltså endast om innehavet avyttras inom tio år efter utflyttning. Vid en avyttring i landet skulle det också fattas ett taxeringsbeslut och skatteräntan skulle då fastställas enligt samma regler.

87. En förutsättning för att kravet på skatteränta inte skall missgynna den person som lämnar landet är dock för det första att räntekravet skall reduceras i motsvarande utsträckning vid en nedsättning av själva skatteanspråket i enlighet med artikel 26 IW. För det andra får det inte förekomma någon avgörande skillnad när det gäller beskattningsförfarandenas längd beroende på om det gäller en skatteberäkning vid utflyttning eller en avyttring av aktier i landet, vilket får till följd att det normalt uppstår högre räntekrav i gränsöverskridande fall.

46 — I dom av den 8 maj 1990 i mål 175/88, Biehl (REG 1990, s. I-1779), punkt 18, ansåg domstolen att skattemyndighetens skönsmässiga bedömning inte är tillräcklig för att utesluta en begränsning även om den skulle leda till en situation som är förenlig med en rättighet enligt gemenskapsrätten.

47 — Vid värdeökningar efter utflyttningen finns det däremot ingen anledning att anpassa skattenivån uppåt, eftersom den nya hemviststaten har beskattningsrätt.

2. Rättfärdigande

88. En nationell bestämmelse som begränsar etableringsfriheten är bara tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med EG-fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Bestämmelsen måste dessutom vara avsedd att uppnå det eftersträvade syftet och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. [48] Samma regler gäller för att rättfärdiga en överträdelse av unionsmedborgarnas rätt till fri rörlighet. [49]

a) Tvingande hänsyn till allmänintresset

89. Som ett första steg skall det prövas om de bestämmelser som har följts genom de omtvistade bestämmelserna är motiverade på grund av tvingande hänsyn till allmänintresset. Enligt den hänskjutande domstolen har de nederländska bestämmelserna om beskattning av utflyttade personer två olika syften, att döma av lagstiftningsmaterialet. Bestämmelserna skall resultera i att det inre sammanhanget vid beskattningen upprätthålls och att beskattningen sker i enlighet med territorialitetsprincipen av den värdeökning på ett betydande innehav som har uppkommit under vistelsen i landet. Vidare skall åtgärden förhindra att hemvistet flyttas ut enbart av skatteskäl.

90. De regeringar som har yttrat sig i målet har framför allt betonat att beskattningen av utflyttade personer säkerställer en rättvis uppdelning av skatteintäkterna motsvarande territorialitetsprincipen. Som ytterligare rättfärdigande grunder anger de tillvaratagandet av skattesystemets inre sammanhang samt en effektiv skattekontroll.

— Beskattningsfördelning enligt territorialitetsprincipen

91. Som redan har konstaterats ankommer det, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, på medlemsstaterna att uppbära direkta skatter. [50] De kan framför allt fatta beslut om vilka transaktioner som skall beskattas. I brist på harmonisering av gemenskapsrätten är det också medlemsstaternas ansvar att fastställa skattebehörighetskriterier genom dubbelbeskattningsavtal eller ensidiga åtgärder. [51] I artikel 293, andra strecksatsen EG uppmanas de uttryckligen att gemensamt se till att avskaffa dubbelbeskattningen i gemenskapen.

48 — Dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 26, och domarna i målen De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 49, och Marks & Spencer (ovan fotnot 9), punkt 35.

49 — Se domarna i målen D'Hoop (ovan fotnot 25), punkt 36, och Pusa (ovan fotnot 27), punkt 16.

50 — Se ovan punkt 26.

51 — Se dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkterna 24 och 30, av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 93, domen i målet D. (ovan fotnot 5), punkterna 50 och 51, och domen i målet van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 15), punkt 47.

92. I domen i målet Marks & Spencer förklarade domstolen att tillvaratagandet av fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan medlemsstaterna är ett legitimt mål som kan rättfärdiga en begränsning av etableringsfriheten. [52] Territorialitetsprincipen [53] — som gäller i internationell skatterätt och erkänns i gemenskapsrätten — får gälla som vägledande princip vid medlemsstaternas fördelning av beskattningsbehörigheten.

93. Det finns emellertid inte någon exakt definition av territorialitetsprincipen. En praktisk specificering av denna princip är att staterna generellt sett endast får ålägga de personer som är bosatta i landet obegränsad skatteplikt samt att begränsad skatteplikt skall gälla för de personer som inte är bosatta i landet men får inkomster som kommer från inhemska källor.

94. Territorialitetsprincipen går också igen i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet (nedan kallat OECD:s modellavtal), som innebär att medlemsstaterna kan fördela beskattningsbehörigheten på ett bra sätt. [54] Enligt artikel 13.5 i OECD:s modellavtal skall vinster från avyttring av tillgångar — frånsett vissa undantag som inte behandlas här — tas ut i det land där överlåtaren är bosatt. I artikel 13.4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Förenade kungariket från 1980 [55] fördelas beskattningsbehörigheten på samma sätt.

95. Som ett undantag ger artikel 13.5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Förenade kungariket [56] en fördragsstat rätt att ta ut skatt på avyttringsvinster enligt sin egen skattelagstiftning, när det är fråga om personer som är bosatta i den andra staten men som har bott i den första staten under de fem år som närmast föregick avyttringen.

96. Vid en första anblick förefaller dubbelbeskattningsavtalet här tillåta att man gör avsteg från territorialitetsprincipen. Av lydelsen att döma skulle Nederländerna kunna beskatta hela den vinst som har realiserats vid avyttring i upp till fem år efter utflyttningen. Oberoende av om avtalet faktiskt skall tolkas på detta sätt går emellertid inte de omtvistade nederländska bestämmelserna

52 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 9), punkt 45.

53 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 9), punkt 39. Se även dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 22.

54 — Se domen i målet van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 15), punkt 48.

55 — SI 1980/1961.

56 — Bestämmelsen har följande lydelse: "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."

lika långt. Vid avyttring föreskriver dessa bestämmelser tvärtom endast indrivning av den beräknade skatt som det hade beviljats anstånd för i samband med utflyttningen och som motsvarar värdeökningen i landet.

97. Enligt de nederländska bestämmelserna har alltså beskattningen en stark koppling till ett territoriellt element som dessutom kopplas samman med en tidsrelaterad komponent, nämligen vistelsen i landet under den period när den skattepliktiga vinsten uppkom. Även om skatten utkrävs först när den skattskyldige inte längre är bosatt i Nederländerna, är bestämmelserna om beskattning av utflyttade personer alltså ändå förenliga med territorialitetsprincipen.

98. Här bör det också noteras att det överlåts till medlemsstaterna att bestämma på vilket sätt som de väljer att ta hänsyn till territoriella och tidsrelaterade element vid den närmare fördelningen av skattebehörigheten, så länge som de innebär att skattesystemets inre sammanhang upprätthålls och det inte uppstår otillåten dubbelbeskattning.

99. En eventuell diskrepans mellan den femårsperiod som anges i dubbelbeskattningsavtalet och den tioårsperiod som gäller enligt den nationella lagstiftningen förändrar ingenting när det gäller den gemenskapsrättsliga bedömningen av lagbestämmelserna.[57] Denna motsättning måste i stället snarare lösas genom den nationella lagstiftningen.[58]

100. Domen i målet De Lasteyrie du Saillant förefaller vid en första anblick stå i motsättning till den här anförda bedömningen av bestämmelserna avseende beskattning av utflyttade personer. I denna dom har domstolen avslagit möjligheten att bestämmelser skall kunna rättfärdigas av hänsyn till tillvaratagandet av fördelningen av beskattningsbehörighet.[59] Ändamålet med de då omtvistade bestämmelserna var enligt den franska regeringen uteslutande att förhindra skatteflykt och inte att värdeökningar "generellt skall säkerställas i de fall när en skattskyldig person flyttar ut sitt hemvist från Frankrike om dessa värdeökningar har uppkommit under den tid när den skattskyldige har haft sitt hemvist inom franskt territorium".[60]

57 — Det är oklart i vilken omfattning som det här faktiskt föreligger en motsättning. Skatten fastställs ju redan omedelbart före utflyttning och drivs endast in när anståndet upphör med anledning av en faktisk avyttring. Man skulle därför kunna inta ståndpunkten att detta över huvud taget inte är något tillämpningsfall för artikel 13.5 i dubbelbeskattningsavtalet, eftersom skatteberäkningen formellt sett sker omedelbart före utflyttningen och beskattningen därför gäller en person som fortfarande bor i landet.

58 — Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (dom av den 15 september 2005, V-N 2005/47.11) anser att det är en överträdelse mot det nederländskt-belgiska dubbelbeskattningsavtalet, som uppenbarligen är utformat på ett liknande sätt, när beskattningsmöjligheten ensidigt har förlängts från fem till tio år genom ändringen av Wet IB till följd av det ingångna avtalet (ovan fotnot 2). Den nederländska regeringen har härvid påpekat att Nederländerna eftersträvade att tidsperioden i dubbelbeskattningsavtalet också skulle förlängas till tio år, på samma sätt som redan har gjorts i avtalen med Belgien och Portugal.

59 — Se domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 68.

60 — Se domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 65.

101. De nederländska bestämmelserna syftar emellertid inte enbart till att förhindra skatteflykt. Syftet med dessa är även att faktiskt möjliggöra uppbörd av nederländska skatter enligt den tillåtna fördelningen av skattebehörighet mellan Nederländerna och Förenade kungariket. Om skatten inte hade fastställts före utflyttningen, skulle nämligen den vinst som uppkommit under vistelsen i Nederländerna behöva fastställas retroaktivt. Beroende på avyttringstidpunkten skulle det bli nödvändigt att fastställa denna vinst flera år senare, något som skulle leda till avsevärda praktiska problem — vilket den tyska regeringen också mycket riktigt påpekar.

103. Den nederländska och den tyska regeringen har härvid anfört att en potentiellt otillbörlig fördel skulle utjämnas i och med att skatten fastställs i samband med utflyttningen. Denna skulle kunna uppstå — utan de omtvistade bestämmelserna — till följd av att ursprungsstaten inte skulle kunna ta ut något från de vinster som har uppkommit i denna stat fram till utflyttningen vid en senare avyttring. Samtidigt skall värdstaten inte heller ha rätt att beskatta vinster som har uppkommit före inflyttningen.

104. Teoretiskt sett hade den nederländska lagstiftaren även kunnat utforma skatten som en periodisk avgift för orealiserade vinster som skulle betalas i slutet av respektive beskattningsår. Lagstiftaren har emellertid beslutat sig för att skjuta upp beskattningen till den tidpunkt då vinsterna realiseras genom avyttring av aktier. Premissen för detta uppskov är emellertid att beskattning faktiskt kan ske vid tidpunkten för avyttring.

— Skattesystemets inre sammanhang

102. För att bestämmelser skall vara rättfärdigade av hänsyn till upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang, krävs det enligt rättspraxis att det föreligger ett direkt samband mellan beviljandet av en skattemässig fördel och kompensationen av denna fördel genom ett skatteuttag.[61] Tillåtna är här framför allt bestämmelser som förhindrar att inkomster antingen beskattas flera gånger eller också inte alls.[62]

105. Vid prövningen av argumentet om upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang skall det inledningsvis erinras om domen i målet X och Y[63], som gällde ett system med ett liknande syfte som de aktuella bestämmelserna avseende beskattning av utflyttade personer. Enligt de då omtvistade bestämmelserna beskattades värdeökningen på innehavet när aktier överläts till ett inhemskt företag från ett företag med säte i utlandet som hade samma delägare.

61 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249), punkterna 21–23), av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955), punkt 18, och av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal Holding (REG 2003, s. I-9409), punkterna 29 och 30.

62 — Se mitt förslag till avgörande av den 18 mars 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 51.

63 — Ovan fotnot 10.

Skatten skulle säkerställa att innehavet inte flyttades utomlands utan att den latenta värdeökningen beskattades i landet. Domstolen har här grundligt övervägt ett rättfärdigande av hänsyn till kongruensen i skattesystemet, men slutligen avslagit detta eftersom en omedelbar beskattning inte var det minst begränsande medlet. [64]

106. I det aktuella fallet skulle en kongruent beskattning som innebar att det inre sammanhanget vid beskattningen upprätthölls i själva verket inte längre kunna säkerställas om utflyttningen gjorde det omöjligt att ta ut skatt på den andel av vinsten som hade uppkommit under vistelsen i ursprungslandet. I så måtto har önskemålen om att skattesystemets inre sammanhang skall upprätthållas, och om fördelning av beskattningen, täckning genom territorialitetsprincipen.

107. Det nederländska skattesystemet är dessutom uppbyggt på så sätt att skattesystemets inre sammanhang upprätthålls, eftersom det är innehavets värde vid inflyttningstidpunkten som ligger till grund för beskattningen av avyttringsvinsten på betydande innehav när skattskyldiga personer flyttar till landet (*step-up*). Denna metod är förenlig med territorialitetsprincipen, eftersom hänsyn här endast tas till den vinst som har ökat under vistelsen i landet.

64 — Dom X och Y (ovan fotnot 10), punkterna 58 och 59.

108. Man kan emellertid inte ifrågasätta kongruensen i de nederländska reglerna enbart för att de föreskriver att det skall göras en avräkning av de skatter som har betalats i utlandet [65]. [66] Om det inte överskrider några gemenskapsrättsliga hinder, står det nämligen en medlemsstat fritt att låta sitt skatteanspråk stå tillbaka när det gäller vissa förutsättningar, särskilt vid ett ömsesidigt förhållande som regleras genom dubbelbeskattningsavtal. Sådana partiella undantag syftar till att undvika dubbelbeskattning och främjar därför till och med upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang. De innebär absolut inte något principiellt ifrågasättande av skatteanspråket och dess allmänna genomförande.

— Förhindrande av skatteflykt och effektiv skattekontroll

109. De nederländska bestämmelserna om beskattning av utflyttade personer skall samtidigt förhindra att en skattskyldig person undgår beskattning genom en tillfällig utflyttning av hemvistet. Principiellt sett är detta ett lika legitimt mål [67] som en effektiv skattekontroll. [68]

65 — Artikel 26.2 IW i den lydelse som gällde före 2005 respektive artikel 26.5 IW i ändrad lydelse.

66 — Samma sak gäller för domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 66, framför allt mot bakgrund av att syftet med det franska systemet enbart är att förhindra missbruk.

67 — Se senast domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 9), punkterna 49–51).

68 — Domen i målet Futura Participations och Singer (ovan fotnot 48), punkt 31, och dom av den 13 december 2005 i mål C-411/03, Sevic Systems (REG 2005, s. I-10805), punkt 28.

b) Proportionalitet

110. Åtgärderna måste dessutom följa proportionalitetsprincipen, det vill säga de måste vara lämpliga för de eftersträvade målen och får inte gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål. [69]

— Ursprungligt rättsläge

111. Inledningsvis skall bestämmelserna prövas i sin ursprungliga form, det vill säga när skatteanstånd endast beviljades mot en säkerhet. I denna form var bestämmelserna visserligen lämpliga för att uppnå de mål som har nämnts, men inte nödvändiga.

112. Säkerheten gör det lättare att ta ut skatt från en person som inte är bosatt i landet. Om skatten utkrävs efter utflyttningen med anledning av en försäljning av innehavet, kan skattemyndigheten i nödfall utnyttja säkerheten. På så vis kan risken för skatteflykt uteslutas och samtidigt en effektiv skattekontroll säkerställas. Den skattskyldige kommer också att fortsätta att hålla kontakt med skatteförvaltningen i ursprungsstaten efter utflyttningen till en annan medlemsstat, eftersom denna person kommer att vilja få tillbaka sin säkerhet vid en viss tidpunkt.

113. Det finns emellertid även mindre begränsande medel som är mindre kostsamma för den skattskyldige och inte hindrar utövandet av rätten till fri rörlighet i lika stor utsträckning. Enligt direktiv 77/799/EEG [70] har en medlemsstat rätt att från de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat begära alla uppgifter som gör det möjligt för den att fastställa den korrekta inkomstskatten. [71] Enligt direktiv 76/308/EEG [72] är medlemsstaterna också skyldiga att ge ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar på inkomst- och kapitalskatt.

114. I praktiken förekommer det att dessa samarbetsinstrument inte alltid fungerar snabbt och tillfredsställande. Medlemsstaterna kan emellertid inte åberopa brister i samarbetet mellan skatteförvaltningarna för

69 — Se den rättspraxis som citeras i fotnot 48.

70 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/106/EG av den 16 november 2004 (EUT L 359, 2004, s. 30) (nedan kallat direktivet om ömsesidigt bistånd).

71 — Se dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard (REG 1999, s. I-7641), punkt 26, och av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt (REG 2003, s. I-6817), punkt 42.

72 — Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt (EGT L 73, s. 18), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 (EGT L 175, s. 17).

att rättfärdiga begränsningar i de grundläggande friheterna.

115. Dessa rättfärdigas inte heller av att bestämmelserna i deras ursprungliga lydelse inte vederbörligen beaktade intäktsförluster efter utflyttningen.

— Ändrat rättsläge

116. I den nuvarande lydelsen uppfyller däremot de nederländska bestämmelserna om beskattning av utflyttade personer proportionalitetsprincipen. Hindret utgörs enbart av den skatteberäkning som är kopplad till utflyttningen. Skatteanstånd beviljas då utan krav på att det skall ställas någon säkerhet. Det kan också utgå en skattelättnad med hänsyn till intäktsförluster som har uppstått senare.

117. Det vore visserligen oproportionellt om skatteberäkningen kopplades till utflyttningen enbart för att förhindra risken för skatteflykt. Det går nämligen inte att grunda en allmän presumtion om skatteflykt eller skattebedrägeri på den omständigheten att en fysisk person vill flytta sitt hemvist till en annan medlemsstat. [73]

118. Syftet med bestämmelserna är dessutom att genomföra en beskattning som innebär att skattesystemets inre sammanhang upprätthålls och som följer territorialitetsprincipen. Med de ändrade förutsättningarna utgör skatteberäkningen inte längre något otillbörligt hinder för utflyttning. Det är en lämplig och nödvändig åtgärd för att faktiskt kunna ta ut skatt på vinsten från betydande innehav vid senare avyttring.

119. Såvitt man kan se finns det inte någon metod som är mindre begränsande och både rättsligt och faktiskt genomförbar för att beskatta den värdeökning av ett innehav som har uppkommit fram till utflyttningen. Framför allt förefaller det knappast möjligt att ursprungsstaten skulle göra sin skatteberäkning efter utflyttningen, vid den faktiska avyttringstidpunkten.

120. Även om det vore rättsligt möjligt att retroaktivt fastställa den proportionella skatt som Nederländerna kan utkräva vid avyttringstidpunkten, skulle inte detta utgöra ett medel som var mindre begränsande eller försvårande för de skattskyldiga personerna. De skulle då inte enbart behöva behålla styrkande handlingar för den retroaktiva värdeberäkningen utan även för de avdragsgilla kostnader som har en koppling till den

73 — Domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 3), punkt 50, och i målet X och Y (ovan fotnot 10), punkt 61.

vinst som uppkommit fram till utflyttningen. Att det görs en preliminär skatteberäkning utan dröjsmål borde därför också ligga i den skattskyldiges intresse.

121. Slutligen skall det än en gång framhållas att de nederländska bestämmelserna tydligt skiljer sig från de franska bestämmelser som domstolen ställdes inför i domen i målet De Lasteyrie du Saillant, både genom sitt syfte och — sedan 2005 — genom sin utformning. De skall möjliggöra det praktiska genomförandet av en fördelad beskattning, som innebär att skattesystemets inre sammanhang upprätthålls och som följer territorialitetsprincipen, och inte enbart förebygga skatteflykt.

122. När skyldigheten att ställa en säkerhet inte längre kvarstår, utgör den preliminära skatteberäkningen endast en obetydligt försvårande omständighet för utflyttningen. När värdstaten ändå inte gör anspråk på att beskatta de vinster som hade uppkommit innan hemvistet flyttades ut (alltså också tillämpar *step-up*-metoden) i samband med avyttringen, uppstår ingen dubbelbeskattning. Även i ljuset av domen i målet De Lasteyrie du Saillant utgör de grundläggande friheterna därmed inte något hinder för utformningen av skatten på vinst från betydande innehav, såsom den fastställs i de nederländska bestämmelserna i deras lydelse sedan 2005.

123. Den tredje och den femte tolkningsfrågan skall därför besvaras på så sätt att artiklarna 18.1 EG och 43 EG inte utgör något hinder för en bestämmelse i en medlemsstat som innebär att skatten på vinst från betydande innehav fastställs omedelbart innan hemvistet flyttas ut till en annan medlemsstat,

— om anstånd med betalning beviljas för den fastställda skatten fram till den faktiska avyttringen av innehavet utan att några andra villkor uppställs, och

— om det säkerställs att den skatt som faktiskt utkrävs vid en avyttring efter utflyttning inte är högre än den skatt som skulle ha utkrävts vid en avyttring inom landet, om förutsättningarna i övrigt hade varit desamma.

E — *Den fjärde tolkningsfrågan*

124. Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i vad medlemsstaten måste göra för att undanröja de konsekvenser som eventuellt kan ha uppstått till följd av att anstånd med skatten inled-

ningsvis endast beviljades mot att en säkerhet ställdes, vilket strider mot gemenskapsrätten.

125. När det gäller svaret på den fjärde frågan skall det först konstateras att det fastställande av skatt som är kopplat till utflyttningen fortfarande tillämpas och — som vi har konstaterat — också är tillåtet. Att fastställandet av skatten ursprungligen var kopplat till ett krav på att en säkerhet ställdes inverkar inte på dess lagenlighet. Snarare är det så att det skall dras en tydlig skiljelinje mellan fastställandet av skatten i sig och omständigheten att anstånd med skattebetalningen endast beviljades mot att en säkerhet ställdes.

126. Den säkerhet som krävdes i strid med gemenskapsrätten har frisläppts efter den hänskjutande domstolens konstateranden. Kravet på en säkerhet har också strukits från lagbestämmelserna. N. har visserligen bestritt att de bolagsaktier som har använts som säkerhet har frisläppts på ett korrekt sätt. Denna fråga måste emellertid den hänskjutande domstolen pröva på grundval av den nationella lagstiftningen.

127. För domstolen återstår det därför endast att klargöra om frisläppandet av säkerheten — som den hänskjutande domstolen formulerar det — leder till ett retroaktivt upphävande av begränsningen. Frågan gäller framför allt om det räcker att enbart lämna tillbaka säkerheten eller om gemenskapsrätten även kräver att alla övriga negativa följder av kravet på en säkerhet skall undanröjas.

128. Här skall det påpekas att det kan vara förenat med kostnader att ställa en säkerhet. Om kontanter används undgår den berörda personen räntor. För bankgarantier tas det ut avgifter. Att pantsätta tillgångar som bolagsaktier kan slutligen minska den skattskyldiges kreditvärdighet och därmed ge sämre lånevillkor. Sådana ekonomiska förluster utjämnas inte bara genom att säkerheten lämnas tillbaka.

129. N. har emellertid — såvitt känt — inte hävdat några sådana förluster. Man skulle därför kunna hävda att den fjärde tolkningsfrågan endast utgör ett hypotetiskt problem som därför inte behöver besvaras av domstolen. För fullständighetens skull skall jag emellertid kort gå in på frågan.

130. Återlämnandet av en säkerhet uppvisar likheter med återbetalningen av skatter som strider mot gemenskapsrätten. Enligt fast rättspraxis fastställs de närmare villkoren för detta enligt nationell lagstiftning. De får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande talan enligt nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller

medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen).[74]

131. Enligt likvärdighetsprincipen skulle den nederländska skattemyndigheten vara skyldig att inte bara återlämna säkerheten utan även att ersätta de kostnader som hade uppstått i samband med ställandet av säkerheten, om detta föreskrivs för jämförbara nationella förhållanden enligt den nationella lagstiftningen. Några ytterligare anspråk kan inte härledas ur effektivitetsprincipen. Det väsentliga är nämligen återbetalningen av själva säkerheten, som uppenbarligen inte har försvårats genom den nationella lagstiftningen. Av effektivitetsprincipen följer inte något allmänt anspråk på undanröjande av följderna.

132. Domstolen har redan fastslagit att även andra frågor som sammanhänger med återbetalning av felaktigt uppburna avgifter, såsom eventuell betalning av ränta, skall regleras i nationell lagstiftning.[75] Om den gemenskapsrättsliga effektivitetsprincipen innebar att medlemsstaterna var skyldiga att utjämna alla nackdelar och förluster vid en överträdelse av gemenskapsrätten, skulle man dessutom kringgå de särskilda förutsättningar som domstolen har uppställt när det gäller medlemsstaternas ansvar för överträdelser mot gemenskapsrätten.

133. Principerna när det gäller medlemsstaternas ansvar för överträdelser av gemenskapsrätten[76] utgör en ytterligare utgångspunkt för eventuella anspråk vid sidan av återbetalningen av själva säkerheten. Ansvar gäller om tre villkor är uppfyllda, nämligen att den rättsregel som har överträtts har till syfte att ge enskilda personer rättigheter, att överträdelsen är tillräckligt klar och att det finns ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av statens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har åsamkats.[77]

134. Eftersom den gemenskapsrättsliga bedömningen av beskattningen av utflyttade personer i hög grad har varit oklar fram till dess att dom meddelades i målet De Lasteyrie du Saillant, kan man emellertid fram till denna tidpunkt knappast förmoda

74 — Se dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe (REG 1976, s. 1989), punkt 5, av den 14 december 1995 i mål C-312/93, Peterbroeck (REG 1995, s. I-4599), punkt 12, av den 15 september 1998 i mål C-231/96, Edis (REG 1998, s. I-4951), punkterna 19 och 34, och dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 85.

75 — Dom av den 15 september 1998 i de förenade målen C-279/96, C-280/96 och C-281/96, Ansaldo Energia (REG 1998, s. I-5025), punkt 28, och domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 74), punkt 85. Se vidare dom av den 10 september 2002 i de förenade målen C-216/99 och C-222/99, Prisco och Caser (REG 2002, s. I-6761), punkt 70 ff.

76 — Dom av den 5 mars 1996 i mål C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame (REG 1996, s. I-1029), av den 4 juli 2000 i mål C-424/97, Haim (REG 2000, s. I-5123), punkterna 26 och 36 ff.), av den 4 december 2003 i mål C-63/01, Evans (REG 2003, s. I-14447), punkterna 82 ff.

77 — Domen i målet Haim (ovan fotnot 76), punkt 36, och i målet Evans (ovan fotnot 76), punkt 83.

att det förekommer en överträdelse som är tillräckligt klar.

135. Den fjärde tolkningsfrågan skall alltså besvaras på följande sätt: Om en medlemsstat i strid med gemenskapsrätten som krav för att anstånd med betalning av en påförd skatt skall beviljas har uppställt att en säkerhet måste ställas, kan denna medlemsstat vara skyldig inte endast att lämna tillbaka säkerheten utan även att ersätta den skattskyldige för ekonomiska olägenheter som har åsamkats denne till följd av att han ställt en säkerhet, om detta är möjligt i jämförbara fall enligt den nationella lagstiftningen. Enligt principerna om medlemsstaternas ansvar för överträdelser mot gemenskapsrätten kan det generellt sett även föreligga en rätt till skadeersättning.

F — *Bestämmelser om ersättning av rättegångskostnader*

136. Ställningstagandet i begäran om förhandsavgörande omfattar endast de fem angivna frågorna avseende bestämmelserna om beskattning av utflyttade personer. Det är inte helt klart hur man skall tolka hänvisningen i motiveringen i beslutet om hänskjutande till den fråga som även ställs i mål D., när det gäller tillåtligheten av en schablonberäknad ersättning för rättegångskostnader.

137. Lydelsen ("... ansluter sig ... till frågan" resp. på nederländska: "sluit ... aan") skulle kunna tolkas så att den hänskjutande domstolen också skulle vilja ställa denna fråga, i alla fall i den mån som den inte redan har klargjorts genom dom D. Man skulle emellertid också kunna tolka hela passagen så, att domstolen avstår från att göra en förnyad behandling av samma fråga i EG-domstolen med hänsyn till hänskjutandet i fallet D. Samtliga parter som har yttrat sig har uppenbarligen tolkat det som det andra alternativet, för ingen av dem har gått in på denna punkt.

138. Även jag anser att den hänskjutande domstolen inte avsåg att ställa den här frågan på nytt. Detta framgår av den omständigheten att det härvid saknas alla former av närmare information eller motiveringar, i en för övrigt utförligt underbyggd begäran. Dessutom har begäran om hänskjutande inte kompletterats efter det att dom meddelats i mål D., även om domstolen där inte tog ställning till frågan om ersättning för rättegångskostnader.

139. Om man ändå anser att frågan har ställts, anser jag emellertid att den är otillåten i denna form.

140. Varken i artikel 234 EG eller i den övriga processrätten finns det några konkreta riktlinjer för hur begäran om förhandsavgörande skall vara utformad. Det kan emellertid absolut rekommenderas, även om det inte är något nödvändigt krav, att frågorna bör anges i en avskild del av begäran om förhandsavgörande.[78] Det finns alltså inget som hindrar att domstolen, när den ställs inför oprecist formulerade frågor, sållar ut och bedömer de gemenskapsrättsliga frågor som mot bakgrund av tvisteföremålet gör en tolkning nödvändig.[79]

141. Enligt fast rättspraxis krävs det emellertid att den hänskjutande domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor.[80] De uppgifter som lämnas i begäran om förhandsavgörande skall inte bara göra det möjligt för domstolen att lämna användbara svar, utan också ge såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda parter möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga.[81]

142. Beslutet om hänskjutande innehåller varken förklarande anmärkningar om rättsläget i Nederländerna, om storleken av de faktiska rättegångskostnaderna eller storleken av en eventuell kostnadsersättning.

143. I vissa fall då det har förekommit ofullständiga uppgifter har domstolen visserligen inhämtat information från andra förfaranden för begäran om förhandsavgörande. I detta fall skulle domstolen således kunna hänvisa till Gerechtshof te 's-Hertogenboschs hänskjutande i ärendet D.

144. För dessa fall gällde emellertid vissa särskilda förutsättningar. I domen i målet Crispoltoni kunde domstolen hänvisa till ett förfarande där samma personer var delaktiga.[82] I domarna Albany[83] och Brentjens'[84] handlade det om en lagbestämmelse som var föremål för en serie av begäran om förhandsavgörande. Domstolen hänvisade till att den otillräckliga informationen, som domstolen kände till sedan ett av parallellfallen, hade

78 — Se punkt 24 i informationsmeddelandet om begäran om förhandsavgörande från nationella domstolar, EUT C 143, 2005 s. 1.

79 — Dom av den 29 november 1978 i mål 83/78, Pigs Marketing Board (REG 1978, s. 2347), punkt 26, och beslut av den 27 februari 2003 i mål C-307/00–C-311/00, Oliehandel Koeweit BV m.fl. (REG 2003, s. I-1821), punkt 105.

80 — Dom av den 26 januari 1993 i mål C-320/90–C-322/90, Telemarsicabruzzo m.fl. (REG 1993, s. I-393), punkt 6, av den 13 april 2000 i mål C-176/96, Lehtonen och Castors Braine (REG 2000, s. I-2681), punkt 22, och domen i målet My (ovan fotnot 6), punkt 17, samt beslut av den 19 mars 1993 i mål C-157/92, Banchero (REG 1993, s. I-1085), punkt 4, av den 30 juni 1997 i mål C-66/97, Banco de Fomento e Exterior (REG 1997, s. I-3757), punkt 7, och av den 11 februari 2004 i mål C-438/03, C-439/03, C-509/03 och C-2/04, Cannito m.fl. (REG 2004, s. I-1605), punkt 6.

81 — Domen i målet Lehtonen och Castors Braine (ovan fotnot 80), punkt 23, och i målet My (ovan fotnot 6), punkt 17, samt besluten i målet Banchero (ovan fotnot 80), punkt 5, och i målet Cannito (ovan fotnot 80), punkt 8.

82 — Dom av den 5 oktober 1994 i de förenade målen C-133/93, C-300/93 och C-362/93, Crispoltoni m.fl. (REG 1994, s. I-4863), punkt 18.

83 — Dom av den 21 september 1999 i mål C-67/96, Albany (REG 1999, s. I-5751), punkt 42.

84 — Dom av den 21 september 1999 i de förenade målen C-115/97–C-117/97, Brentjens' (REG 1999, s. I-6025), punkt 41.

förts till förhandlingsrapporten så att de berörda parterna kunde ta del av den.[85] I det aktuella fallet har det emellertid inte utarbetats någon förhandlingsrapport, eftersom det inte har förekommit någon muntlig förhandling.

145. Såvitt känt har domstolen endast i fallet Europièces[86] hänvisat till att domstolen redan kände till en viss nationell bestämmelse från ett annat förfarande, utan att ta någon hänsyn till om även de berörda parterna hade tillgång till motsvarande information. Med hänsyn till att de senare domar där de berörda parternas möjlighet att informeras i stället prioriteras kan denna dom emellertid inte tillmätas någon större betydelse.

146. Till följd av det sätt på vilket frågan ställts var de berörda parterna antingen inte på det klara med att frågan avseende lagstiftningen om rättegångskostnader över huvud taget var föremål för en tolkningsfråga eller också hade de inte tillgång till den information som krävs för att ta ställning. Tillåtligheten när det gäller motsvarande bestämmelser om rättegångskostnader skulle emellertid kunna vara av betydelse för ett stort antal medlemsstater. Därför borde inte domstolen besvara denna fråga utan att medlemsstaterna faktiskt har beretts möjlighet att yttra sig i frågan.

147. Gerechtshof te Arnhem är i sin fulla rätt att på nytt vända sig till domstolen när det gäller bestämmelserna om rättegångskostnader och i denna begäran lämna den information som krävs. Om Gerechtshof te Arnhem vore sista instans för beslutet om rättegångskostnaderna, exempelvis till följd av att det inte inleds något överklagandeförfarande som enbart avser beslutet om rättegångskostnader, skulle denna domstol under vissa omständigheter till och med vara skyldig att hänskjuta ärendet på nytt.

148. Skulle däremot domstolen vilja gå närmare in på innehållet i lagstiftningen om rättegångskostnaderna, har generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i sitt förslag till avgörande i mål D enligt min mening redan gjort ett visst antal relevanta påpekanden, som jag ställer mig bakom.[87] Han betonade framför allt att effektivitetsprincipen i gemenskapsrätten kan utgöra hinder för ett system med en schablonbaserad beräkning av rättegångskostnaderna, om detta i praktiken gör det extremt svårt att utöva en rättighet enligt gemenskapsrätten. Om det är så med de nederländska bestämmelserna kan endast Gerechtshof te Arnhem bedöma, eftersom domstolen saknar information om en eventuell diskrepans mellan nivån på ersättningsanspråket och de kostnader som faktiskt har uppkommit.

85 — Dom i målet Brentjens' (ovan fotnot 84), punkt 42, och i målet Albany (ovan fotnot 83), punkt 43. Se också, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2000 i de förenade målen C-51/96 och C-191/97, Deliège (REG 2000, s. I-2549), punkt 38.

86 — Dom av den 12 november 1998 i mål C-399/96, Europièces (REG 1998, s. I-6965), punkt 24.

87 — Förslag till avgörande av den 26 oktober 2004, punkterna 107–112.

V — Förslag till avgörande

149. Jag föreslår följaktligen att tolkningsfrågorna från Gerechtshof te Arnhem skall besvaras enligt följande:

"1. Etableringsfriheten som kommer till uttryck i artikel 43 EG är inte tillämplig endast av den anledningen att en fysisk person som är ensam ägare till ett aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar flyttar sitt privata hemvist från en medlemsstat till en annan. En medborgare från en medlemsstat kan emellertid åberopa artikel 43 EG gentemot sin ursprungsmedlemsstat om personen i fråga lämnar denna stat och om det vid den tidpunkt då den grundläggande friheten åberopas finns förutsägbara konkreta indikationer på att personen i fråga kommer att inleda en verksamhet som egenföretagare. Det är möjligt att åberopa artikel 43 EG gentemot ursprungsmedlemsstaten så länge som den ålagda åtgärd som är kopplad till utflyttningen alltjämt har verkan och försvårar etableringen av ett bolag i värdmedlemsstaten.

2. En medborgare i en medlemsstat som flyttar från sitt hemland till en annan medlemsstat kan gentemot hemlandet åberopa rätten till fri rörlighet som garanteras genom artikel 18.1 EG, om ett taxeringsbeslut som har fattats i samband med personens utflyttning missgynnar denna person i förhållande till personer som är skattskyldiga inom landet och som inte har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet.

3. Artiklarna 18.1 EG och 43 EG utgör inte något hinder för en bestämmelse i en medlemsstat som innebär att skatten på vinst från betydande innehav fastställs omedelbart innan hemvistet flyttas ut till en annan medlemsstat

— om anstånd med betalning beviljas för den fastställda skatten fram till den faktiska avyttringen av innehavet utan att några andra villkor uppställs, och

— om det säkerställs att den skatt som faktiskt utkrävs vid en avyttring efter utflyttning inte är högre än den skatt som skulle ha utkrävts vid en avyttring inom landet, om förutsättningarna i övrigt hade varit desamma.

4. Om en medlemsstat i strid med gemenskapsrätten, som krav för att anstånd med betalning av en påförd skatt skall beviljas, har uppställt att en säkerhet måste ställas, kan denna medlemsstat vara skyldig inte endast att lämna tillbaka säkerheten utan även att ersätta den skattskyldige för ekonomiska olägenheter som har åsamkats denne till följd av att han ställt en säkerhet, om detta är möjligt i jämförbara fall enligt den nationella lagstiftningen. Enligt principerna om medlemsstaternas ansvar för överträdelser mot gemenskapsrätten kan det generellt sett även föreligga en rätt till skadeersättning."