N

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

7. september 2006 *

I sag C-470/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Gerechtshof te Arnhem (Nederlandene) ved afgørelse af 27. oktober 2004, indgået til Domstolen den 2. november 2004, i sagen:

N

mod

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis og J. Klučka (refererende dommer),

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet indlæg af:

— N ved advocaat P.L.M. van Gorkom

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og C.A.H.M. ten Dam, som befuldmægtigede

— den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved W.-D. Plessing, som befuldmægtiget

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Albenzio

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 30. marts 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18 EF og 43 EF.

2 Anmodningen er indgivet inden for rammerne af en tvist mellem N og Inspecteur van de Belastingsdienst Oost/kantoor Almelo (herefter »skattemyndigheden«) angående sidstnævnte myndigheds afvisning af den klage, som N havde indgivet over skatteansættelsen vedrørende indkomstskat og sociale sikringsbidrag for 1997.

Retsforskrifter

Lov om indkomstskat

3 I henhold til artikel 3 i lov om indkomstskat (Wet op de inkomstenbelasting) (herefter »WIB«) af 1964 beregnes skatten for en person, der er skattepligtig i Nederlandene, af den skattepligtige indkomst, som i medfør af lovens artikel 4 bl.a. omfatter afkastet af en væsentlig andel af kapitalen i et selskab.

4 I henhold til WIB's artikel 20a, stk. 1, litra b), omfatter afkastet af en væsentlig andel af kapitalen i et selskab det samlede beløb af fortjenesten ved afståelse af aktier, der udgør en del af selskabskapitalen. I henhold til bestemmelsens stk. 3 foreligger der en væsentlig kapitalandel, når den skattepligtige direkte eller indirekte ejer 5% af selskabskapitalen.

5 WIB's artikel 20a, stk. 6, litra i), bestemmer, at ophør af den indenlandske skattepligt, på anden måde end ved dødsfald, sidestilles med afståelse af aktier.

6 Den nærmere fremgangsmåde ved beregningen af fortjenesten ved en fiktiv afståelse er defineret i WIB's artikel 20c. I henhold til bestemmelsens stk. 1 består fortjenesten ved afståelse normalt af forskellen mellem anskaffelsesprisen og afståelsesprisen. Det fremgår af bestemmelsens stk. 4, at såfremt der ved en afståelse eller en erhvervelse ikke er nogen modydelse, skal markedsværdien af selskabsandelene på tidspunktet for disses afståelse anses for modydelsen. Det bestemmes i samme bestemmelses stk. 7, at såfremt den skattepligtige person tager bopæl i Nederlandene, vil referencebeløbet i stedet for anskaffelsesprisen være værdipapirernes markedsværdi på det tidspunkt, hvor den skattepligtige indrejser i denne medlemsstat.

7 WIB's artikel 20c, stk. 18, bestemmer:

»Der fastsættes ved ministeriel bekendtgørelse regler for anskaffelsesprisen i de tilfælde, hvor den skattepligtige persons formue omfatter aktier i et selskab, hvorpå artikel 20a, stk. 6, nr. i), i et foregående år har fundet anvendelse på den skattepligtige person. Der kan også ved ministeriel bekendtgørelse fastsættes regler for nedslag i skatteansættelser, hvorpå artikel 20a, stk. 6, nr. i), eller artikel 49, stk. 4, andet punktum, har fundet anvendelse, såfremt den skattepligtige person flytter tilbage til Nederlandene inden for ti år efter, at han etablerede sin bopæl uden for Nederlandene.«

Lov om opkrævning af skatter

8 Henstand med betaling af skatten som følge af ophør af den indenlandske skattepligt på anden måde end ved dødsfald var på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen fastsat i artikel 25, stk. 6, i lov om opkrævning af skatter (Invorderingswet) af 1990 (herefter »IW«). Bestemmelsen henviste til en ministeriel bekendtgørelse, hvorved der var fastsat regler for ydelse af henstand i en periode på ti år, forudsat at der blev stillet betryggende sikkerhed. Denne henstand kunne bl.a. ophøre, når de aktier, der var berørt af henstanden, var blevet afstået som omhandlet i WIB's artikel 20a, stk. 1, eller artikel 20a, stk. 6, litra a)-h).

9 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen bestemte IW's artikel 26, stk. 2:

»Der fastsættes ved ministeriel bekendtgørelse regler, hvorefter en skattepligtig person kan indrømmes nedslag i den skat, med hensyn til hvilken der i medfør af artikel 25, stk. 6, er givet henstand med betaling,

[...]

b) med et beløb svarende til den skat, der faktisk er blevet opkrævet i udlandet ved afhændelsen af disse aktier, i relation til den fortjeneste, der er opnået ved afhændelse som omhandlet i artikel 25, stk. 8, idet nedslaget ikke må overstige det beløb, som den skattepligtige endnu har opnået henstand for, eller

c) med et beløb svarende til det beløb, der endnu er udestående efter ti år.«

Gennemførelsesbekendtgørelsen til loven om opkrævning af skatter

10 Der henvises bl.a. til gennemførelsesbekendtgørelsen til loven om opkrævning af skatter (Uitvoeringsregeling invorderingswet) af 1990 (herefter »URIW«) i lovens artikel 25 og 26. Bekendtgørelsens artikel 2 og 4 bestemmer:

»*Artikel 2*

1. Skatteopkræveren giver i situationer som omhandlet i lovens artikel 25, stk. 2, på begæring af den skattepligtige person og ved afgørelse, der kan påklages, henstand med betaling — uden at der beregnes renter af den forfaldne skat — forudsat, at der stilles betryggende sikkerhed og indgås aftale på vilkår, som fastsættes af skatteopkræveren.

2. Der gives henstand med et beløb svarende til skatten på det afkast, der er omhandlet i [WIB's] artikel 20a, stk. 6, nr. i), i [...] med tillæg af renter [...].

3. I tilfælde af, at de aktier, udbyttebeviser eller fordringer, der er omfattet af henstanden, afstås i henhold til [WIB's] artikel 20a, første eller sjette afsnit, litra a)-h), [...] bringer skatteopkræveren henstanden vedrørende disse aktier til ophør ved afgørelse, der kan påklages [...].

[...]

Artikel 4

1. Skatteopkræveren indrømmer i situationer som omhandlet i lovens artikel 26, stk. 2, på begæring af den skattepligtige person og ved afgørelse, der kan påklages, nedslag i indkomstskatten op til det i førnævnte bestemmelse omhandlede beløb, idet lempelsen for så vidt angår en aktie ikke må overstige det mindste af følgende beløb:

1. Den skat, der er givet henstand med betalingen af, for så vidt angår denne aktie [...]

2. Den skat, der faktisk er blevet opkrævet i udlandet af den fortjeneste, der er opnået ved afhændelsen af denne aktie, og for hvilken der er givet henstand med betaling af i medfør af artikel 25, stk. 6 [...]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 N flyttede den 22. januar 1997 sin sædvanlige bopæl fra Nederlandene til Det Forenede Kongerige. På tidspunktet for fraflytningen fra Nederlandene var han eneanpartshaver i tre efter nederlandsk ret stiftede anpartsselskaber (besloten vennootshapen), hvis faktiske ledelse fra dette tidspunkt har befundet sig på Curaçao (De Nederlandske Antiller).

12 For året 1997 angav N sin skattepligtige indkomst til 15 664 697 NLG, hvoraf 765 NLG var indkomst fra egen bolig og 15 663 932 NLG udgjorde afkast af en andel af selskabskapitalen. I den skatteansættelse, der blev foretaget på baggrund af denne selvangivelse, blev skatten beregnet til 3 918 275 NLG med tillæg af 228 429 NLG i renter.

13 Efter anmodning fra N blev der givet henstand med betalingen af disse beløb. I henhold til de nationale bestemmelser, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, var henstanden imidlertid betinget af sikkerhedsstillelse. N pantsatte derfor anparterne i et af sine selskaber.

14 Efter Domstolens dom af 11. marts 2004, de Lasteyrie du Saillant (sag C-9/02, Sml. I, s. 2409), gav statssekretæren for finansielle anliggender ved skrivelse af 13. april 2004, som svar på en række spørgsmål fra et medlem af det nederlandske parlaments andet kammer, udtryk for, at kravet om, at der for at få henstand med betaling skal stilles sikkerhed, ikke længere ville kunne opretholdes. Som følge heraf meddelte skatteopkræveren N, at den sikkerhed, han havde stillet, kunne anses for frigivet.

15 Siden 2002 har N drevet landbrugsvirksomhed omfattende en æbleplantage i Det Forenede Kongerige.

16 Hovedsagen, der verserer for Gerechtshof te Arnhem, vedrører i det væsentlige spørgsmålet om, hvorvidt det beskatningsprincip, der er fastsat ved WIB, IW og

URIW, og hvorefter skattepligten indtræder, når en person, som er bosat i Nederlandene, og som er indehaver af en væsentlig andel af kapitalen i et selskab som omhandlet WIB's artikel 20a, stk. 3, flytter sin bopæl til en anden medlemsstat, er foreneligt med fællesskabsretten.

17 Subsidiært har N anfægtet de nærmere regler for gennemførelsen af denne beskatningsordning. Han er særligt af den opfattelse, at det krav om sikkerhedsstillelse, som han måtte opfylde for at få henstand med betaling af den skat, der er indført ved WIB, udgør en hindring for udøvelsen af de rettigheder, fællesskabsretten tillægger ham. Han har desuden anført, at denne hindring ikke kan fjernes med tilbagevirkende kraft, blot ved at statssekretæren for finansielle anliggender frigiver disse garantier.

18 Derudover har sagsøgeren i hovedsagen gjort gældende, at de nederlandske bestemmelser om godtgørelse af sagsomkostningerne med et fast beløb for den person, som får medhold i en sag ved domstolene, er i strid med fællesskabsretten, eftersom den begrænser nederlandske borgeres mulighed for effektivt at påberåbe sig fællesskabsretten.

19 Gerechtshof te Arnhem, som i hovedsagen skal afgøre, om den beskatningsordning, der er fastsat i WIB, IW og URIW, er forenelig med artikel 18 EF og 43 EF, har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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, der er foretaget i anledning af 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 godtgjort 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 omhandlede nederlandske lovgivning, hvorefter der kan pålægges indkomstskat og socialsikringsbidrag på grundlag af en fiktiv opnåelse af en fortjeneste på en andel af kapitalen i et selskab, 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 kapitalen i et selskab?

4) Såfremt spørgsmål 3 besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om den hindring, der består i, at der skal stilles sikkerhed for, at der kan opnås henstand med betalingen af den pålignede skat, 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 den første del af spørgsmål 4 besvares benægtende, ønskes det oplyst, om denne hindring er berettiget?«

20 Gerechtshof te Arnhem har desuden anført, at »[f]or så vidt angår besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt den nederlandske ordning med hensyn til godtgørelse af sagsomkostninger (en ordning med godtgørelse af et fast beløb) i situationer, hvor en domstol giver en skattepligtig person medhold i en sag, der er anlagt med påstand om, at der foreligger en tilsidesættelse af fællesskabsretten, er i strid med fællesskabsretten, tilslutter retten sig det spørgsmål, som Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har forelagt Domstolen desangående i sagen [der gav anledning til dom af 5.7.2005, sag C-376/03, D., Sml. I, s. 5821].«

Om de præjudicielle spørgsmål

Første og andet spørgsmål

21 Med de to første spørgsmål, som det er hensigtsmæssigt at behandle samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilke bestemmelser i EF-traktaten der finder anvendelse på en sag som den, der behandles i hovedsagen. Den forelæggende ret ønsker navnlig en afklaring af opbygningen af og forholdet mellem unionsborgernes ret til frit at færdes og tage ophold og etableringsfriheden.

22 Det bemærkes i den forbindelse, at artikel 18 EF, hvori det generelle princip om, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, fastslås, har fundet særligt udtryk i artikel 43 EF (jf. dom af 29.2.1996, sag C-193/94, Skanavi og Chryssanthakopoulos, Sml. I, s. 929, præmis 22).

23 Følgelig er det kun i det omfang, at artikel 43 EF ikke finder anvendelse på samtlige omstændigheder i hovedsagen, at der skal foretages en vurdering i henhold til artikel 18 EF af de omstændigheder, der ikke er omfattet af artikel 43 EF.

Om anvendelsen af artikel 43 EF

24 Der skal foretages en prøvelse af spørgsmålet om, hvorvidt N alene i sin egenskab af eneanpartshaver i sine selskaber kan påberåbe sig artikel 43 EF.

25 Den nederlandske regering har gjort gældende, at der ikke er tale om etableringsfrihed — og en hindring af denne frihed — såfremt den, der påberåber sig artikel 43 EF, ikke udøver nogen faktisk erhvervsmæssig virksomhed.

26 I denne forbindelse og ifølge fast retspraksis er begrebet »etablering« i artikel 43 EF's forstand et meget vidt begreb, som for en fællesskabsborger indebærer, at han på stabil og vedvarende måde kan deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen (dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 25). Domstolen har særligt fastslået, at indehavelse af en kapitalandel på 100% af kapitalen i et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor

anpartshaveren har sin bopæl, uden tvivl medfører, at en sådan skattepligtig er omfattet af anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om etableringsretten (jf. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 21).

27 En fællesskabsborger er således omfattet af etableringsretten, når vedkommende er bosat i en medlemsstat og er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i dette selskab, at han kan træffe afgørelse om dets drift, hvilket altid vil være tilfældet, når han er indehaver af 100% af et selskabs kapital (jf. i denne retning Baars-dommen, præmis 22 og 26).

28 Det må dermed fastslås, at tvisten i hovedsagen vedrører en fællesskabsborger, som efter flytning af sin sædvanlige bopæl har bopæl i en medlemsstat, og som er indehaver af samtlige aktier i selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Det følger heraf, at N er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 43 EF efter flytningen af sin bopæl (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Ritter-Coulais, Sml. I, s. 1711, præmis 32).

29 Det er derfor ikke nødvendigt at undersøge, om artikel 18 EF finder anvendelse.

30 De to første præjudicielle spørgsmål må derfor besvares med, at en fællesskabsborger som sagsøgeren i hovedsagen, som efter at have flyttet sin sædvanlige bopæl

fra Nederlandene har bopæl i en medlemsstat, og som er indehaver af samtlige aktier i selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, kan påberåbe sig artikel 43 EF.

Tredje og femte spørgsmål

31 Med sit tredje og femte spørgsmål, som det ligeledes er hensigtsmæssigt at behandle samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat indfører en ordning med beskatning af aktieavancer i tilfælde, hvor det skattemæssige hjemsted flyttes fra denne medlemsstat, sådan som det er tilfældet i hovedsagen.

32 Den nederlandske skattelovgivning foreskrev på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen beskatning af latente avancer på selskabsrettigheder, idet skattepligten indtrådte, når en skattepligtig person, der var indehaver af væsentlige andele af kapitalen i et selskab, fraflyttede Nederlandene.

33 I den forbindelse skal det indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten (jf. de Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 44, og dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29).

34 Det er imidlertid ubestridt, at selv om den ordning, der var indført ved WIB, IW og URIW på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, ikke forhindrer en person, der er skattepligtig i Nederlandene, i at udøve sin etableringsret, er den ikke desto mindre egnet til at begrænse udøvelsen heraf på grund af dens afskrækkende virkning.

35 I overensstemmelse med det, som Domstolen allerede har fastslået i relation til en lignende ordning (de Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 46), gælder det, at en skattepligtig, der på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen ønskede at etablere sin bopæl uden for det nederlandske område i forbindelse med udøvelsen af de rettigheder, som han er tillagt i medfør af artikel 43 EF, blev behandlet ufordelagtigt i forhold til en person, der bibeholder sin bopæl i Nederlandene. Den skattepligtige skulle nemlig, alene på grund af fraflytningen, svare skat af en indkomst, som han endnu ikke havde realiseret, og derfor ikke havde rådighed over, hvorimod avancen først ville blive beskattet, når — og i det omfang — den faktisk blev realiseret, såfremt han blev boende i Nederlandene. Denne forskel i behandlingen var således egnet til at afholde den pågældende fra at flytte sin bopæl fra Nederlandene.

36 En gennemgang af de nærmere regler for anvendelsen af ordningen med beskatning af latente avancer på selskabsrettigheder bekræfter denne konklusion. For det første gælder det, at selv om det var muligt at få henstand med betalingen, blev denne ikke givet automatisk, idet den var underlagt betingelser, herunder bl.a. kravet om sikkerhedsstillelse. Denne sikkerhedsstillelse har i sig selv en restriktiv virkning, for så vidt som den fratager den skattepligtige adgangen til at råde over det formuegode, der stilles som sikkerhed (jf. i denne retning de Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 47).

37 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sagen blev der desuden ikke taget hensyn til det kurstab, der var indtrådt efter flytningen af bopælen, med henblik på at nedsætte skatteskylden. Skatten på den endnu ikke realiserede avance, som blev ansat på fraflytningstidspunktet, og for hvilken der var givet henstand med betalingen, og som først forfaldt ved en senere afståelse af de omhandlede værdipapirer, kunne nemlig overstige den skat, som den skattepligtige skulle have betalt, såfremt afståelsen havde fundet sted på samme tidspunkt, uden at den skattepligtiges bopæl var blevet flyttet fra Nederlandene. Indkomstskatten ville i et sådant tilfælde være blevet beregnet på baggrund af den avance, der rent faktisk blev realiseret på tidspunktet for afståelsen, og denne kunne have været lavere — endda ikke-eksisterende.

38 Endelig, og som generaladvokaten med rette har anført i punkt 79 i sit forslag til afgørelse, udgør kravet om indgivelse af en selvangivelse på tidspunktet for flytningen fra Nederlandene en yderligere formalitet, som kan hindre vedkommendes fraflytning, og som først pålægges de skattepligtige, som fortsat bor i denne medlemsstat, når de faktisk afstår deres kapitalandele.

39 Under disse omstændigheder kan den i hovedsagen omhandlede skatteordning udgøre en restriktion for udøvelsen af etableringsfriheden.

40 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at nationale foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre tiltrækkende, dog kan tillades, såfremt de forfølger et formål af almen interesse, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, de forfølger (jf. i denne retning at Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 49).

41 Hvad først angår betingelsen om, at foranstaltningen skal forfølge et formål af almen interesse og muligheden for at opnå dette i kraft af den omhandlede skatteordning, har den forelæggende ret fastslået, at det af forarbejderne fremgår, at de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser bl.a. har til formål at sikre en fordeling i henhold til territorialitetsprincippet mellem medlemsstaterne af beskatningskompetencen med hensyn til avancer på selskabsrettigheder. Ifølge den nederlandske regering har ordningen tillige til formål at undgå dobbeltbeskatning.

42 Det skal for det første bemærkes, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 45). For det andet er det fastsat i artikel 293 EF, at medlemsstaterne i det omfang, det er nødvendigt, indleder indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.

43 Bortset fra konvention 90/436/EØF om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT 1990 L 225, s. 10) er der imidlertid ikke på fællesskabsplan truffet foranstaltninger med henblik på forening eller harmonisering af bestemmelserne om afskaffelse af dobbeltbeskatning, og medlemsstaterne har heller ikke i medfør af artikel 293 EF indgået nogen multilateral overenskomst herom (jf. i denne retning dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 23, og D.-dommen, præmis 50).

44 I denne sammenhæng har Domstolen allerede fastslået, at eftersom der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller på egen hånd, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning (jf. Gilly-dommen, præmis 24 og 30, dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57, af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93, og af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 47 og 48).

45 I den forbindelse kan medlemsstaterne hensigtsmæssigt støtte sig på international praksis og navnlig på den af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og

Udvikling (OECD) udarbejdede modelkonvention (jf. Gilly-dommen, præmis 31, og van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 48).

46 Fortjeneste ved afståelse af formuegoder beskattes således i henhold til artikel 13, stk. 5, i OEDC's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, jf. nu 2005-udgaven, i den kontraherende stat, hvor afhænderen er hjemmehørende. Som generaladvokaten imidlertid har understreget i punkt 96 og 97 i forslaget til afgørelse, er det i overensstemmelse med dette territorialitetsprincip på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, nemlig opholdet i medlemsstaten i den periode, hvor den skattepligtige fortjeneste er konstateret, at de i sagen omhandlede nationale bestemmelser foreskriver opkrævning af skatten på de avancer, der er registreret i Nederlandene, og hvis beløb blev opgjort på det tidspunkt, hvor den omhandlede skattepligtige fraflyttede landet, og hvor der blev givet henstand med betalingen indtil aktiernes faktiske afhændelse.

47 Det følger for det første heraf, at den i hovedsagen omhandlede foranstaltning forfølger et alment hensyn, og for det andet, at den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af dette formål.

48 Det skal endelig undersøges, om en foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, den forfølger.

49 Det blev ganske vist ovenfor i denne doms præmis 38 fastslået, at kravet om indgivelse af en selvangivelse — der er nødvendig for beregningen af indkomstskatten — på tidspunktet for flytning af bopælen udgør en yderligere administrativ formalitet, der kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for den skattepligtige

at udøve de grundlæggende friheder. Den kan imidlertid ikke anses for uforholdsmæssig i forhold til det legitime formål, nemlig fordelingen af beskatningskompetencen, bl.a. med henblik på at undgå dobbeltbeskatning medlemsstaterne imellem.

50 Selv om det havde været muligt først at fastsætte den del af skatten, der tilfalder oprindelsesmedlemsstaten, efterfølgende, nemlig på tidspunktet for den faktiske afståelse af aktierne, ville dette ikke have medført mindre indgribende forpligtelser for en sådan skattepligtig person. Ud over den selvangivelse, som vedkommende skulle have indgivet til de kompetente nederlandske myndigheder på tidspunktet for afståelsen af sine aktier, ville han også have været forpligtet til at bevare alle dokumenter vedrørende beregningen af aktiernes markedsværdi på det tidspunkt, hvor han flyttede sin bopæl, såvel som alle dokumenter vedrørende eventuelt fradragsberettigede omkostninger.

51 Hvad angår kravet om sikkerhedsstillelse, som er en forudsætning for bevilling af henstand med betaling af den skat, der normalt ville være forfalden til betaling, går dette derimod ud over, hvad der er strengt nødvendigt af hensyn til funktionen og effektiviteten af en sådan skatteordning, hvor beskatningen er baseret på territorialitetsprincippet, selv om det uden tvivl letter opkrævningen af skat hos en person, der har bopæl i udlandet. Der findes nemlig midler, der er mindre restriktive i forhold til de grundlæggende friheder.

52 Som generaladvokaten har anført i punkt 113 i sit forslag til afgørelse, har fællesskabsrådgiver allerede vedtaget harmoniseringsforanstaltninger, som i det væsentlige forfølger det samme formål. Helt konkret kan medlemsstaterne i henhold til Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter, visse punktafgifter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 2004/106/EF af 16. november 2004 (EUT L 359, s. 30), anmode en anden medlemsstats kompetente myndigheder om alle de oplysninger, der gør det muligt for den at foretage en korrekt ansættelse af indkomstskatten (jf. 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).

53 Derudover kan en medlemsstat i medfør af Rådets direktiv 76/308/EØF af 15. marts 1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med de 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. juni 2001 (EFT L 175, s. 17), anmode en anden medlemsstat om bistand ved inddrivelse af fordringer vedrørende visse skatter, herunder indkomst- og formueskatter.

54 Endelig bemærkes, at det kun er en sådan ordning om inddrivelse af skat på indtægter hidrørende fra værdipapirer, som fuldt ud tager de kurstab i betragtning, som kan være indtrådt efter, at den omhandlede skattepligtige har flyttet sin bopæl — medmindre disse kurstab allerede er taget i betragtning i værtsmedlemsstaten — der i denne sammenhæng kan anses for at stå i rimeligt forhold til det formål, den forfølger.

55 Det tredje og det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 43 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat indfører en beskatningsordning vedrørende avancer som den i hovedsagen omhandlede i tilfælde, hvor en skattepligtig flytter sin bopæl væk fra denne medlemsstat, og denne ordning foreskriver, at der skal stilles sikkerhed som forudsætning for bevilling af henstand med betaling af skatten, og ikke fuldt ud tager hensyn til de kurstab, der kan være indtrådt efter, at vedkommende har flyttet sin bopæl, og som værtsmedlemsstaten ikke har taget i betragtning.

Fjerde spørgsmål

56 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om frigivelsen af den sikkerhed, der er stillet for at opnå henstand med betaling af

skatten på avancer på værdipapirer, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende medfører, at enhver hindring ophæves med tilbagevirkende kraft. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om formen for den retsakt, som er hjemmel for frigivelsen af sikkerheden, har nogen indflydelse på vurderingen heraf. Endelig ønsker den oplyst, om der skal ydes erstatning for eventuelle tab, der er opstået i forbindelse hermed.

57 Som generaladvokaten har anført i punkt 128 i sit forslag til afgørelse, er der normalt omkostninger forbundet med en sikkerhedsstillelse. Navnlig kan pantsætning af selskabsandele mindske indehaverens kreditværdighed og i givet fald medføre, at han opnår ringere kreditvilkår. Sådanne negative konsekvenser kan ikke udlignes med tilbagevirkende kraft blot ved en frigivelse af sikkerheden.

58 Det er desuden ubestridt, at spørgsmålet vedrørende formen for den retsakt, i henhold til hvilken sikkerheden blev frigivet, ingen betydning har i denne henseende.

59 Hvad angår muligheden for at opnå erstatning for det tab, der er opstået som følge af kravet om sikkerhedsstillelse med henblik på at opnå henstand med betalingen af den omhandlede skat, bemærkes, at det er medlemsstaternes retsinstanser, som i overensstemmelse med princippet om loyalt samarbejde i artikel 10 EF skal sikre borgerne den retsbeskyttelse, som følger af fællesskabsrettens direkte virkning. Når der ikke er udstedt fællesskabsbestemmelser på området, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for borgerne. Disse processuelle 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 borgerne i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. i denne retning 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, og af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727).

60 Domstolen har endvidere fastslået, at det i overensstemmelse med de tidligere nævnte principper også tilkommer national ret at regulere alle accessoriske spørgsmål vedrørende tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, herunder eventuel betaling af rente, og herunder også det tidspunkt, fra hvilket renterne skal beregnes, samt rentesatsen (dom af 21.5.1976, sag 26/74, Roquette frères mod Kommissionen, Sml. s. 677, præmis 11 og 12, af 12.6.1980, sag 130/79, Express Dairy Food, Sml. s. 1887, præmis 16 og 17, og dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 86).

61 Det samme gælder for en anmodning om betaling af morarenter til udligning af eventuelle omkostninger i forbindelse med sikkerhedsstillelse på grund af ligheden mellem tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet med urette, og en frigivelse af en sikkerhed, der er blevet krævet i strid med fællesskabsretten.

62 Et tab, der er lidt som følge af en sikkerhed, der er blevet krævet i strid med fællesskabsretten, kan i øvrigt begrunde erstatningsansvar for den medlemsstat, som har indført den omtvistede foranstaltning.

63 Hvad angår betingelserne for, at en medlemsstat kan tilpligtes at erstatte det tab, der er forvoldt borgere på grund af tilsidesættelser af fællesskabsretten, der kan tilregnes medlemsstaten, fremgår det af Domstolens praksis, at der gælder tre betingelser herfor, nemlig at den bestemmelse, der er tilsidesat, har til formål at tillægge borgerne rettigheder, at tilsidesættelsen er tilstrækkelig kvalificeret, og at der er en direkte årsagsforbindelse mellem tilsidesættelsen af den forpligtelse, som påhviler staten, og de skadelidtes tab. Bedømmelsen af, om disse betingelser er opfyldt, afhænger af hver type situation (dom af 5.3.1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du pêcheur og Factortame, Sml. I, s. 1029, præmis 51, af 8.10.1996, forenede sager C-178/94, C-179/94 og C-188/94 — C-190/94, Dillenkofer m.fl., Sml. I, s. 4845, præmis 21, og af 4.7.2000, sag C-424/97, Haim, Sml. I, s. 5123, præmis 36).

64 Hvad særligt angår den anden betingelse har Domstolen på den ene side allerede fastslået, at en overtrædelse er tilstrækkelig kvalificeret, såfremt en medlemsstat under udøvelsen af sin kompetence til at udstede generelle retsakter åbenbart og groft har overskredet grænserne for sine beføjelser (jf. Brasserie du pêcheur og Factortame-dommen, præmis 55, og dommen i sagen Dillenkofer m.fl., præmis 25). På den anden side har den også fastslået, at såfremt medlemsstaten på det tidspunkt, hvor den begik overtrædelsen, kun havde et stærkt begrænset eller intet skøn, kan selve den omstændighed, at der er begået en overtrædelse af fællesskabsretten, være tilstrækkelig til at bevise, at der foreligger en tilstrækkelig kvalificeret krænkelse (jf. dom af 23.5.1996, sag C-5/94, Hedley Lomas, Sml. I, s. 2553, præmis 28).

65 Med henblik på at afgøre, om en overtrædelse af fællesskabsretten udgør en tilstrækkelig kvalificeret tilsidesættelse, skal den nationale ret, der skal tage stilling til en erstatningspåstand, tage hensyn til alle de relevante momenter, der er blevet forelagt i den konkrete sag. Der skal bl.a. lægges vægt på, hvor klar og præcis den tilsidesatte bestemmelse er, om overtrædelsen er begået, eller tabet er forvoldt forsætligt eller uagtsomt, om en eventuel retsvildfarelse er undskyldelig eller uundskyldelig, den omstændighed, at en fællesskabsinstitutions holdning kan have været medvirkende til vedtagelsen eller opretholdelsen af nationale foranstaltninger eller praksis i strid med fællesskabsretten (jf. Brasserie du pêcheur og Factortame-dommen, præmis 56, og Haim-dommen, præmis 43).

66 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at de i sagen omhandlede fællesskabsretlige bestemmelser er traktatbestemmelser, som var trådt i kraft, og som var direkte anvendelige lang tid før de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Domstolen havde imidlertid ikke på det tidspunkt, hvor den omhandlede skatteordning trådte i kraft, nemlig den 1. januar 1997, afsagt dom i Lasteyrie du Saillant-sagen, i hvilken den for første gang fastslog, at kravet om sikkerhedsstillelse med henblik på at opnå henstand med betaling af skatten på avancer på værdipapirer — hvilken skat i mange henseender svarer til skatten i hovedsagen — er i strid med etableringsfriheden.

67 Fjerde spørgsmål skal følgelig besvares med, at en hindring, der følger af en sikkerhedsstillelse, som kræves i strid med fællesskabsretten, ikke kan ophæves med tilbagevirkende kraft alene ved frigivelse af denne sikkerhed. Den nærmere form for den retsakt, i medfør af hvilken sikkerheden blev frigivet, har ingen betydning for denne vurdering. I tilfælde, hvor en medlemsstat har fastsat, at der skal betales morarenter i forbindelse med tilbagebetalingen af et garantibeløb, som er afkrævet i strid med national ret, skal disse renter ligeledes betales, hvis det er sket i strid med fællesskabsretten. Det tilkommer endvidere den forelæggende ret i overensstemmelse med de anvisninger, som Domstolen har givet, samt under overholdelse af principperne om ækvivalens og effektivitet, at tage stilling til, om den pågældende medlemsstat ifalder ansvar for det tab, der er lidt på grund af kravet om sikkerhedsstillelse.

Bestemmelserne om godtgørelse af sagsomkostningerne

68 Selv om forelæggelsesafgørelsens dispositive del blot nævner de fem spørgsmål, der er blevet behandlet ovenfor, fremgår det af den forelæggende rets henvisning til D.-dommen, at den nærmere bestemt ønsker at få afklaret, om de nederlandske bestemmelser om godtgørelse af sagsomkostningerne er forenelige med fællesskabsretten. I den foreliggende sag er det et af de spørgsmål, der er rejst for retten i hovedsagen.

69 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at det for at opnå en fortolkning af fællesskabsretten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet, at denne giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og de retsregler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i al fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål (jf. bl.a. dom af 26.1.1993, forenede sager C-320/90

— C-322/90, Telemarsicabruzzo m.fl., Sml. I, s. 393, præmis 6 og 7, af 21.9.1999, sag C-67/96, Albany, Sml. I, s. 5751, præmis 39, og af 13.4.2000, sag C-176/96, Lehtonen og Castors Braine, Sml. I, s. 2681, præmis 22).

70 De i forelæggelsesafgørelserne indeholdte oplysninger tjener ikke blot til at sætte Domstolen i stand til at give hensigtsmæssige svar, men også til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 23 i statutten for Domstolen. Det påhviler Domstolen at overvåge, at denne mulighed bevares, når henses til, at det i henhold til ovennævnte bestemmelse kun er forelæggelsesafgørelserne, der meddeles de pågældende parter (jf. bl.a. kendelse af 23.3.1995, sag C-458/93, Saddik, Sml. I, s. 511, præmis 13, Albany-dommen, præmis 40, samt Lehtonen og Castors Braine-dommen, præmis 23).

71 Det skal imidlertid bemærkes, at disse betingelser ikke er opfyldt for så vidt angår den ordning, som gælder for godtgørelse af sagsomkostningerne.

72 Under disse omstændigheder afvises spørgsmålet vedrørende denne ordning.

Sagens omkostninger

73 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) **En fællesskabsborger som sagsøgeren i hovedsagen, der efter at have flyttet sin sædvanlige bopæl fra Nederlandene har bopæl i en medlemsstat, og som er indehaver af samtlige aktier i selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, kan påberåbe sig artikel 43 EF.**

2) **Artikel 43 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat indfører en beskatningsordning vedrørende avancer som den i hovedsagen omhandlede i tilfælde, hvor en skattepligtig flytter sin bopæl væk fra denne medlemsstat, og denne ordning foreskriver, at der skal stilles sikkerhed som forudsætning for bevilling af henstand med betaling af skatten, og ikke fuldt ud tager hensyn til de kurstab, der kan være indtrådt efter, at vedkommende har flyttet sin bopæl, og som værtsmedlemsstaten ikke har taget i betragtning.**

3) **En hindring, der følger af en sikkerhedsstillelse, som kræves i strid med fællesskabsretten, kan ikke ophæves med tilbagevirkende kraft alene ved frigivelse af denne sikkerhed. Den nærmere form for den retsakt, i medfør af hvilken sikkerheden blev frigivet, har ingen betydning for denne vurdering. I tilfælde, hvor en medlemsstat har fastsat, at der skal betales morarenter i forbindelse med tilbagebetalingen af et garantibeløb, som er afkrævet i strid med national ret, skal disse renter ligeledes betales, hvis det er sket i strid med fællesskabsretten. Det tilkommer endvidere den forelæggende ret i overensstemmelse med de anvisninger, som Domstolen har givet, samt under overholdelse af principperne om ækvivalens og effektivitet, at tage stilling til, om den omhandlede medlemsstat ifalder ansvar for det tab, der er lidt på grund af kravet om sikkerhedsstillelse.**

Underskrifter