N

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 7 september 2006 *

I mål C-470/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Gerechtshof te Arnhem (Nederländerna), genom beslut av den 27 oktober 2004, som inkom till domstolen den 2 november 2004, i målet

N

mot

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis och J. Klučka (referent),

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— N, genom P.L.M. van Gorkom, advocaat,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och C.A.H.M. ten Dam, båda i egenskap av ombud,

— Danmarks regering, genom J. Molde, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing, i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 30 mars 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18 EG och 43 EG.

2 Begäran har framställts i samband med en tvist mellan N och Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo angående sistnämnda myndighets avslag på N:s begäran om omprövning av taxeringsbeslutet avseende inkomster och sociala avgifter för året 1997.

Tillämpliga bestämmelser

Inkomstskattelagen

3 Med stöd av artikel 3 i 1964 års inkomstskattelag (Wet op de inkomstenbelasting, nedan kallad WIB) beräknas skatten för den som är skattskyldig inom landet på grundval av den skattepliktiga inkomsten, vilken enligt artikel 4 i lagen bland annat omfattar vinst från betydande innehav.

4 Vinst från betydande innehav utgörs enligt artikel 20a.1 b WIB av samtliga inkomster som förvärvas genom avyttring av aktier från ett innehav. Enligt tredje punkten föreligger ett betydande innehav om den skattskyldige direkt eller indirekt innehar 5 procent av bolagskapitalet.

5 I artikel 20a.6 i WIB föreskrivs att om en skattskyldig person upphör att vara skattskyldig i landet av en annan anledning än att personen i fråga har avlidit, skall detta likställas med en avyttring av aktier.

6 Beräkningsmetoden avseende vinsten från en fiktiv avyttring regleras i artikel 20c WIB. Enligt bestämmelsens första punkt består vinsten från en avyttring normalt av skillnaden mellan anskaffningsutgiften och försäljningspriset. Enligt artikelns fjärde punkt skall om det vid en avyttring eller anskaffning inte utgår något vederlag, vederlaget anses motsvara marknadsvärdet för värdepappren vid tidpunkten för avyttringen eller anskaffningen. Om den skattskyldige flyttar till Nederländerna föreskrivs i artikelns sjunde punkt att referensvärdet i stället för anskaffningsutgiften skall vara aktiernas marknadsvärde vid tidpunkten för den skattskyldiges inflyttning i denna medlemsstat.

7 I artikel 20c.18 WIB föreskrivs följande:

"Bestämmelser om anskaffningsutgiften, för de fall då den skattskyldiges förmögenhet omfattar aktier i ett bolag på vilket artikel 20a.6 i har tillämpats avseende den skattskyldige under ett tidigare år, fastställs genom förordning. Genom förordning får även fastställas bestämmelser avseende nedsättning av skatt som bestämts med tillämpning av artikel 20a.6 i, eller artikel 49.4 andra meningen, om den skattskyldige återvänder till Nederländerna inom tio år efter att ha utflyttat från Nederländerna."

Uppbördslagen

8 Uppskov med betalning av en påförd skatt, på grund av att skattskyldigheten i landet upphör av annan anledning än att den skattskyldiga personen avlidit, reglerades vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen i artikel 25.6 i 1990 års uppbördslag (Invorderingswet 1990, nedan kallad IW). I artikeln bemyndigades regeringen att genom beslut fastställa bestämmelserna avseende beviljandet av uppskov med betalningen av ålagd skatt med tio år, förutsatt att fullgod säkerhet ställdes. Detta uppskov skulle upphävas bland annat om de aktier som låg till grund för uppskovet avyttrades i den mening som avses i artikel 20a.1 eller 20a.6 a–h WIB

9 I artikel 26.2 IW föreskrevs följande vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen:

"Genom förordning fastställs bestämmelser enligt vilka efterskänkning av skatt kan beviljas den skattskyldige i fråga om skatt för vilken uppskov med betalning har beviljats med stöd av artikel 25.6:

...

b) med ett belopp motsvarande den skatt som faktiskt tagits ut i utlandet, efter att aktierna avyttrats, på den vinst som avyttringen medfört i den mening som avses i artikel 25.8, varvid det efterskänkta beloppet inte får överstiga det belopp för vilket uppskov redan har beviljats;

c) med ett belopp motsvarande det belopp som kvarstår obetalt efter tio år."

Tillämpningsförordning för uppbördslagen

10 Den förordning som åsyftas i artiklarna 25 och 26 IW är 1990 års tillämpningsförordning för uppbördslagen (Uitvoeringsregeling invorderingswet, nedan kallad URIW). I artiklarna 2 och 4 i förordningen föreskrivs följande:

"Artikel 2

1. Efter ansökan från den skattskyldige skall uppbördsmyndigheten genom ett överklagbart beslut i sådana fall som avses i artikel 25.6 i lagen bevilja räntefritt uppskov med betalning förutsatt att fullgod säkerhet ställs och att den skattskyldige accepterar de tillämpningsvillkor som fastställts av uppbördsmyndigheten.

2. Uppskovet beviljas för ett belopp motsvarande skattebeloppet på den vinst som beaktats enligt artikel 20a.6 i ...[WIB] ... samt för tillkommande ränta ...

3. I de fall som de aktier, rättigheter till avkastning eller fordringar som uppskovet gäller avyttras i den mening som avses i artikel 20a.1 eller artikel 20a.6 a–h i ...[WIB], skall uppbördsmyndigheten besluta att uppskovet avseende dessa aktier skall upphävas ...

...

Artikel 4

1. Efter ansökan från den skattskyldige skall uppbördsmyndigheten i sådana fall som avses i artikel 26.2 i lagen genom ett överklagbart beslut efterskänka inkomstskatt i den utsträckning som avses i den ovannämnda punkten, varvid skattelättnaden i de fall det handlar om en aktie inte får överstiga det lägsta av följande belopp:

1. Det skattebelopp avseende denna aktie för vilket uppskov beviljats ...

2. Det skattebelopp avseende kapitalvinsten vid försäljningen som har uppburits i utlandet efter att aktien har avyttrats och för vilken uppskov med betalningen av skatt enligt artikel 25.6 beviljats ..."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Den 22 januari 1997 flyttade N ut sitt hemvist från Nederländerna till Förenade kungariket. Vid tidpunkten för utflyttningen var han ensam ägare till tre bolag med begränsat ansvar enligt den nederländska lagstiftningen (besloten vennootschappen), vars faktiska ledning sedan detta datum befinner sig på Curaçao (Nederländska Antillerna).

12 För år 1997 deklarerade N en skattepliktig inkomst på 15 664 697 NLG, varav 765 NLG utgjorde inkomst av bostad och 15 663 932 NLG utgjorde vinst från innehav av aktier. I taxeringsbeslutet avseende denna deklaration fastställdes skatten till 3 918 275 NLG och skatteräntan till 228 429 NLG.

13 På begäran från N beviljades denne uppskov med att betala dessa belopp. I enlighet med de gällande nationella bestämmelserna vid tidpunkten för omständigheterna i målet var N tvungen att ställa en säkerhet för att uppskov med betalningen av skatten skulle beviljas. N pantsatte då aktierna i ett av sina bolag.

14 Efter domstolens dom av den 11 mars 2004 i målet de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, REG 2004, s. I-2409), gjorde statssekreteraren vid finansministeriet i ett svarsbrev av den 13 april 2004 med anledning av en fråga från en ledamot i det nederländska parlamentets andra kammare den bedömningen att det inte längre gick att kräva en säkerhet för att bevilja uppskov med betalningen av skatten. Följaktligen meddelade uppbördsmyndigheten N att den säkerhet som han ställt kunde betraktas vara frisläppt.

15 Sedan år 2002 driver N en bondgård med äppelodlingar i Förenade kungariket.

16 Tvisten i målet vid Gerechtshof te Arnhem rör huvudsakligen frågan huruvida en beskattning enligt bestämmelserna i WIB, IW och URIW, enligt vilka beskattning

utlöses när en person som är bosatt i Nederländerna och som har ett betydande innehav i den mening som avses i artikel 20a.3 WIB flyttar ut sitt hemvist till en annan medlemsstat, är förenlig med gemenskapsrätten.

17 Vidare ifrågasätter N formerna för genomförandet av denna beskattning. Han anser särskilt att skyldigheten att ställa en säkerhet, vilken han var tvungen att efterkomma för att kunna erhålla uppskov med betalningen av skatten enligt WIB, utgör ett hinder för honom att utnyttja sina gemenskapsrättsliga rättigheter. Han anser även att detta hinder inte retroaktivt kan undanröjas genom att statssekreteraren vid finansministeriet befriar honom från garantiförpliktelsen.

18 Klaganden i målet vid den nationella domstolen hävdar vidare att de nederländska bestämmelserna med regler om schablonberäknad ersättning för rättegångskostnader för dem vars talan har bifallits strider mot gemenskapsrätten, eftersom de begränsar möjligheten för nederländska enskilda personer att effektivt åberopa gemenskapsrätten inför domstol.

19 Gerechtshof te Arnhem, som i sak skall avgöra en fråga huruvida beskattningen enligt bestämmelserna i WIB, IW och URIW är förenliga med gemenskapsrätten, beslutade att förklara målet vilande och hänskjuta följande frågor till EG-domstolen för förhandsavgörande:

"1) Kan en invånare i en medlemsstat som flyttar ut sitt hemvist för att bosätta sig i en annan medlemsstat åberopa artikel 18 EG i ett rättsligt förfarande mot den

stat han flyttar ut från 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 sitt hemvist från denna för att bosätta sig i en annan medlemsstat åberopa artikel 43 EG i ett rättsligt förfarande mot utflyttningsstaten, om det inte omedelbart står klart eller är sannolikt att han i den andra medlemsstaten kommer att bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i nämnda artikel? Är det av betydelse för besvarandet av denna 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 inkomstskatt och sociala avgifter tas ut på fiktiva vinster från värdeökning av betydande aktieinnehav enbart på den grunden att en invånare i Nederländerna som upphör att vara skattskyldig inom landet för att han flyttar ut till en annan medlemsstat anses ha avyttrat sådana aktier som ingår i betydande innehav?

4) Om fråga 3 besvaras jakande på grund av att säkerhet måste ställas för att uppskov 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, eventuellt för genomförande av denna bestämmelse antagen, riktlinje? 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?"

20 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, ställer rätten åter den fråga som Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har ställt till EG-domstolen i detta avseende i mål [dom av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D, REG 2005, s. I-5821]."

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

21 Den hänskjutande domstolen har ställt de två första frågorna, vilka skall bedömas i ett sammanhang, för att få klarhet i vilka bestämmelser i EG-fördraget som är tillämpliga på en sådan tvist som den i målet vid den nationella domstolen. Närmare bestämt önskar domstolen erhålla ett klargörande avseende tillämpningen av och relationen mellan unionsmedborgarnas rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium och etableringsrätten.

22 Domstolen erinrar i detta avseende om att det i artikel 18 EG föreskrivs en allmän rätt för alla unionsmedborgare att fritt röra och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium, vilken finner ett särskilt uttryck i artikel 43 EG (dom av den 29 februari 1996 i mål C-193/94, Skanavi och Chryssanthakopoulos, REG 1996, s. I-929, punkt 22).

23 Följaktligen är det endast i den mån som artikel 43 EG inte är tillämplig på samtliga omständigheter i målet vid den nationella domstolen som prövningen skall ske enligt artikel 18 EG av de omständigheter som inte omfattas av artikel 43 EG.

Huruvida artikel 43 EG är tillämplig

24 Domstolen kommer att pröva om omständigheten att N innehar samtliga aktier i bolagen i sig medför att han kan åberopa artikel 43 EG.

25 Den nederländska regeringen anser att etableringsfriheten inte är tillämplig och att det inte kan föreligga ett hinder för denna frihet om den som åberopar denna frihet inte faktiskt utövar någon ekonomisk verksamhet.

26 I detta avseende och i enlighet med en väletablerad praxis, är begreppet "etablering" i den mening som avses i artikel 43 EG ett vittomfattande begrepp, som innebär en möjlighet för en person som är bosatt i gemenskapen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten (dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard, REG 1995, s. I-4165,

punkt 25). Domstolen har, närmare bestämt, slagit fast att om en skattskyldig äger 100 procent av aktierna i ett bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat omfattas han helt klart av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 21).

27 Även en gemenskapsmedborgare som är bosatt i en medlemsstat och som i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat innehar ett kapital som ger honom ett betydande inflytande över bolagets beslut vilket ger honom en möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet omfattas således av etableringsfriheten, vilket alltid är fallet när han är innehavare av 100 procent av bolagsandelarna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Baars, punkterna 22 och 26).

28 Domstolen konstaterar dock att tvisten vid den nationella domstolen rör en gemenskapsmedborgare som efter utflyttning har sitt hemvist i en medlemsstat och som innehar samtliga aktier i bolag som är etablerade i en annan medlemsstat. Därav följer att N efter utflyttningen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 43 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006 i mål C-152/03, Ritter-Coulais, REG 2006, s. I-1711, punkt 32).

29 Domstolen anser därför att det saknas anledning att bedöma frågan huruvida artikel 18 EG är tillämplig.

30 De två första tolkningsfrågorna skall således besvaras så att artikel 43 EG kan åberopas av en gemenskapsmedborgare som, i likhet med klaganden i målet vid den

nationella domstolen, efter utflyttning har sitt hemvist i en medlemsstat och som innehar samtliga aktier i vissa bolag etablerade i en annan medlemsstat.

Den tredje och den femte frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den femte frågan, vilka också skall bedömas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida artikel 43 EG skall tolkas så, att den utgör ett hinder för en medlemsstat att införa bestämmelser om kapitalvinstbeskattning vid utflyttning av en skattskyldig persons skatterättsliga hemvist från medlemsstaten, som dem i målet vid den nationella domstolen.

32 I den nederländska skattelagstiftningen föreskrevs vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen att latenta vinster avseende värdeökning av bolagsandelar skulle beskattas när en skattskyldig person med ett betydande innehav i ett bolag flyttade ut sitt hemvist från Nederländerna.

33 Inledningsvis skall det erinras om att det av fast rättspraxis följer att även om frågor om direkta skatter i och för sig, enligt nu gällande gemenskapsrätt, inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet (domen i det ovannämnda målet de Lasteyrie du Saillant, punkt 44 och dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, I-10837, punkt 29).

34 Emellertid är det utrett att även om systemet som etablerats genom WIB, IW och URIW inte förbjuder en nederländsk skattskyldig person att utöva sin etableringsrätt och rätten att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium, är det likväl ägnat att begränsa utövandet av denna rätt på grund av dess avskräckande verkan.

35 I analogi med vad domstolen redan har konstaterat avseende ett liknande system (domen i det ovannämnda målet Lasteyrie du Saillant, punkt 46) behandlades en skattskyldig, som ville flytta ut sitt hemvist från det nederländska territoriet inom ramen för utövandet av den rätt som personen hade enligt artikel 43 EG, vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen nämligen sämre än en person som bibehöll sitt hemvist i Nederländerna. Den skattskyldige blev enbart på grund av utflyttningen skyldig att betala skatt på en inkomst som ännu inte hade realiserats och som den skattskyldige alltså inte förfogade över. Hade den skattskyldige å andra sidan stannat kvar i Nederländerna, hade värdeökningarna däremot inte beskattats förrän, och endast i den utsträckning som, de eventuellt faktiskt hade realiserats. Denna skillnad i behandling var ägnad att avskräcka skattskyldiga från att flytta ut från Nederländerna.

36 Nämnda slutsats bekräftas av en genomgång av tillämpningsföreskrifterna för beskattningen av latenta kapitalvinster avseende värdeökning av bolagsandelar. Även om det var möjligt att få uppskov med betalningen beviljades detta nämligen inte automatiskt utan uppskovet var förenat med villkor, av vilka särskilt skall nämnas kravet på ställande av säkerhet. Dessa villkor hade i sig en begränsande verkan eftersom den skattskyldige fråntogs möjligheten att förfoga över den egendom som tagits i anspråk för säkerheten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lasteyrie du Saillant, punkt 47).

37 Vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen medförde värdeminskningar som uppstod efter utflyttningen inte att skatteskulden reducerades. Skatten på den fiktiva vinsten som ännu inte realiserats, som fastställts vid tidpunkten för utflyttning och som vid uppskov utkrävdes först vid en senare avyttring av de aktuella aktierna, kunde överstiga den skatt som den skattskyldige hade blivit tvungen att betala om avyttringen hade skett vid samma tidpunkt utan att den skattskyldiges hemvist hade flyttats ut från Nederländerna. Eftersom skatten på vinsten beräknades utifrån storleken på den faktiska vinst som realiserades vid tidpunkten för avyttringen av aktierna, är det möjligt att denna vinst hade blivit lägre eller till och med helt skulle ha uteblivit.

38 Avslutningsvis, såsom generaladvokaten med rätta har påpekat i punkt 79 i sitt förslag till avgörande, utgör kravet på att lämna en skattedeklaration vid tidpunkten för utflyttning från Nederländerna ytterligare en formalitet som kan utgöra ett hinder för den berörda personens utflyttning och som för skattskyldiga personer som fortsätter att ha sitt hemvist i denna medlemsstat inte uppkommer förrän de faktiskt avyttrar sina innehav.

39 Mot denna bakgrund finner domstolen att de skatteregler som är aktuella i målet vid den nationella domstolen begränsar utövandet av etableringsfriheten.

40 Av domstolens fasta rättspraxis följer emellertid att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av fördraget kan godtas, om det syfte som eftersträvas är av allmänintresse, om de är ägnade att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet de Lasteyrie du Saillant, punkt 49).

41 Beträffande villkoret att åtgärden skall eftersträva ett syfte av allmänintresse och vara ägnad att uppnå detta syfte med hjälp av de aktuella skattereglerna, har den nationella domstolen fastställt att bakgrunden till de nationella bestämmelserna i fråga tyder på att dessa syftar till att säkerställa en uppdelning enligt territorialitetsprincipen mellan medlemsstaterna av rätten att beskatta värdeökningar på bolagsandelar. Enligt den nederländska regeringen syftar bestämmelserna även till att förhindra dubbelbeskattning.

42 För det första skall det erinras om att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt syfte som erkänts av domstolen (för ett liknande resonemang, se domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 45). För det andra skall medlemsstaterna enligt artikel 293 EG, i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen.

43 Bortsett från konventionen 90/436/EEG om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, s. 10) har det emellertid inom gemenskapen inte antagits någon bestämmelse om samordning eller harmonisering som har till syfte att avskaffa dubbelbeskattning, och medlemsstaterna har för detta ändamål inte ingått något multilateralt avtal enligt artikel 293 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet D, punkt 50).

44 Det är mot denna bakgrund som domstolen har slagit fast att eftersom det inte har angivits några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser, har medlemsstaterna fortfarande behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem, särskilt när det gäller att avskaffa dubbelbeskattning (domen i det ovannämnda målet Gilly, punkterna 24 och 30, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 57, av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 93, och av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkterna 47 och 48).

45 Det är inte orimligt att medlemsstaterna i detta avseende låter sig inspireras av internationell praxis, särskilt av de modellavtal som har utarbetats av Organisa-

tionen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) (se domarna i de ovannämnda målen Gilly, punkt 31 och Hilten-van der Heijden, punkt 48).

46 Vinster från avyttring av tillgångar beskattas, i enlighet med artikel 13.5 i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet i 2005 års lydelse, i den avtalsslutande stat där överlåtaren är bosatt. Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 96 och 97 i sitt förslag till avgörande föreskrivs emellertid i de nationella bestämmelserna i fråga att de värdeökningar som registrerats i Nederländerna skall beskattas, varvid skattebeloppet fastställs när den skattskyldige i fråga flyttar ut ur landet och uppskov med betalningen beviljas till dess att andelarna faktiskt avyttrats. Detta är ett uttryck för territorialitetsprincipen sammankopplad med en tidsrelaterad komponent, nämligen vistelsen i landet under den period när den skattepliktiga vinsten uppkom.

47 Härav följer för det första att genom den bestämmelse som är aktuell i målet vid den nationella domstolen eftersträvas ett syfte av allmänintresse och, för det andra, att bestämmelsen är ägnad att säkerställa förverkligandet av detta syfte.

48 Avslutningsvis skall prövas om en sådan bestämmelse som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.

49 Det har visserligen konstaterats i punkt 38 ovan att den deklaration för beräkning av inkomstskatten som krävs vid tidpunkten för utflyttningen utgör en formalitet som är ägnad att hindra eller göra det mindre attraktivt för en skattskyldig person att utöva sina grundläggande friheter, men den kan inte anses vara oproportionerlig i

förhållande till det legitima syftet att dela upp beskattningsrätten, särskilt när denna uppdelning syftar till att avskaffa dubbelbeskattning mellan medlemsstater.

50 Även om det vore möjligt att vänta med att fastställa den del av skatten som skall tillfalla ursprungsmedlemsstaten till dess att aktierna faktiskt avyttras, skulle detta inte medföra skyldigheter som skulle vara mindre betungande för en sådan skattskyldig person. Den skattskyldige skulle då vara tvungen att inge en skattedeklaration till de ansvariga nederländska myndigheterna vid tidpunkten för avyttrandet av aktierna. Dessutom skulle den skattskyldige vara tvungen att bevara samtliga handlingar avseende beräkningen av marknadsvärdet av aktierna vid tidpunkten för utflyttningen av sitt hemvist såväl som eventuella avdragsgilla kostnader.

51 Kravet på ställande av en säkerhet, vilket är en förutsättning för beviljandet av uppskov med betalning av den skatt som normalt skall erläggas, går däremot längre än vad som är absolut nödvändigt för att säkerställa effektiviteten i ett skattesystem som är baserat på territorialitetsprincipen och säkerställa att det faktiskt fungerar, även om kravet utan tvekan underlättar beskattningen av en person som är bosatt i utlandet. Det existerar nämligen andra metoder med mindre restriktiv inverkan på de grundläggande friheterna.

52 Som generaladvokaten med rätta har påpekat i punkt 79 i sitt förslag till avgörande, har gemenskapen redan vidtagit harmoniseringsåtgärder vilka i sak har samma målsättning. Enligt 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 (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/106/EG av den 16 november 2004 (EUT L 359, s. 30), har en medlemsstat rätt att från de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat begära alla uppgifter som den behöver för att fastställa den korrekta inkomstskatten (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).

53 Dessutom föreskrivs i 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; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 (EGT L 175, s. 17), att medlemsstaterna har rätt att begära bistånd för indrivning av fordringar på vissa skatter, bland annat inkomst- och förmögenhetsskatt.

54 Avslutningsvis kan, med hänsyn till syftet med ett sådant system för indrivning av skatt på kapitalvinst på värdepapper, i detta sammanhang endast ett system för indrivning av skatt som tar hänsyn till hela den värdeminskning som kan uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttas vara proportionerligt, såvida dessa värdeminskningar inte redan beaktats i värdmedlemsstaten.

55 Följaktligen skall den tredje och den femte frågan besvaras så att artikel 43 EG skall tolkas så att den utgör ett hinder för en medlemsstat att införa skatteregler som dem i tvisten vid den nationella domstolen avseende kapitalvinster vid utflyttningen av en skattskyldig persons hemvist från denna medlemsstat, enligt vilka det för beviljande av uppskov med betalningen av skatten krävs att en säkerhet ställs och hänsyn inte tas fullt ut till sådan värdeminskning som kan uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttades ut vilken inte beaktats i värdmedlemsstaten.

Den fjärde frågan

56 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida frisläppandet av en säkerhet som ställts för beviljandet av ett uppskov med

betalningen av kapitalvinstskatten på värdepapper, kan medföra att det föreliggande hindret under omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen upphävs retroaktivt. Den hänskjutande domstolen undrar vidare huruvida typen av rättsakt som ligger till grund för frisläppandet har någon betydelse för denna bedömning. Till sist undrar den nationella domstolen om den eventuella skada som härmed har uppstått skall ersättas.

57 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 128 i sitt förslag till avgörande är ställandet av en säkerhet normalt sett förenat med vissa indirekta kostnader. Särskilt en pantsättning av aktier är ägnat att minska förtroendet för innehavarens betalningsförmåga, vilket leder till att innehavaren liksom i föreliggande fall får sämre kreditvillkor. Sådana konsekvenser kan inte undanröjas retroaktivt genom ett frisläppande av säkerheten.

58 I övrigt kan det konstateras att typen av rättsakt som ligger till grund för frisläppandet av säkerheten helt saknar relevans i detta sammanhang.

59 Vad gäller möjligheten att erhålla ersättning för den skada som uppstått genom kravet på att en säkerhet ställs för att erhålla uppskov med betalning av den aktuella skatten, erinrar domstolen om att det i enlighet med samarbetsprincipen i artikel 10 EG åligger medlemsstaternas domstolar att säkerställa det rättsliga skydd för enskilda som följer av gemenskapsrättens direkta effekt. I avsaknad av gemenskapsrättslig reglering på området skall det i den nationella rättsordningen i varje medlemsstat anges vilka domstolar som är behöriga och regleras vilka förfaranden som finns tillgängliga för att väcka talan som är avsedd att tillförsäkra enskilda de rättigheter som följer för dem av gemenskapsrättens direkta effekt. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande talan enligt nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra utövandet av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten praktiskt taget omöjligt eller alltför svårt (effektivitetsprincipen) (se för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe, REG 1976, s. 1989, punkt 5, svensk specialutgåva, volym 3, s. 261, av den 14 december 1995 i mål C-312/93, Peterbroeck, REG 1995, s. I-4599, punkt 12, 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).

60 Domstolen har vidare slagit fast att frågor som sammanhänger med återbetalning av felaktigt uppburna avgifter, såsom eventuell betalning av ränta, däribland från vilken dag de skall beräknas och räntesatsen, skall regleras i nationell lagstiftning, med iakttagande av ovanstående principer (dom av den 21 maj 1976 i mål 26/74, Roquette frères mot kommissionen, REG 1976, s. 677, punkterna 11 och 12, av den 12 juni 1980 i mål 130/79, Express Dairy Foods, REG 1980, s. 1887, punkterna 16 och 17, svensk specialutgåva, volym 5, s. 227, samt domen i det ovannämnda målet Handelsgesellschaft m.fl., punkt 86).

61 Detsamma gäller i fråga om en begäran avseende betalning av dröjsmålsränta avsedd att ersätta eventuella kostnader som kan ha uppstått till följd av ställandet av säkerheten, på grund av de likheter som föreligger mellan en återbetalning av felaktigt erlagda avgifter och frisläppandet av en säkerhet som krävts i strid med gemenskapsrätten.

62 För övrigt kan en skada som uppstått till följd av ställandet av en säkerhet som krävts i strid med gemenskapsrätten medföra att den medlemsstat som antagit den omtvistade bestämmelsen blir skadeståndsskyldig för skadan.

63 Av domstolens rättspraxis följer att en medlemsstat är skadeståndsskyldig för skada som har vållats enskilda genom sådana överträdelser av gemenskapsrätten som kan tillskrivas medlemsstaten under följande tre förutsättningar, nämligen att den rättsregel som har överträtts har till syfte att ge enskilda rättigheter, att det är en tillräckligt klar överträdelse och att det finns ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har lidit. Bedömningen av huruvida dessa förutsättningar är uppfyllda görs utifrån omständigheterna i det enskilda fallet (dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame, REG 1996, s. I-1029, punkt 51, av den 8 oktober 1996 i de förenade målen C-178/94, C-179/94 och C-188/94–C-190/94, Dillenkofer m.fl., REG 1996, s. I-4845, punkt 21, samt av den 4 juli 2000 i mål C-424/97, Haim, REG 2000, s. I-5123, punkt 36).

64 Beträffande den andra förutsättningen har domstolen slagit fast dels att en överträdelse är tillräckligt klar om en medlemsstat vid utövandet av sin normgivningsbefogenhet uppenbart och allvarligt har överskridit sina befogenheter (se domarna i de ovannämnda målen Brasserie du pêcheur och Factortame, punkt 55, och Dillenkofer, punkt 25), dels att det förhållandet att gemenskapsrätten har överträtts i sig kan vara tillräckligt för att det skall vara fråga om en tillräckligt klar överträdelse, om den ifrågavarande medlemsstaten vid tidpunkten då den begick överträdelsen inte stod inför något normativt val och förfogade över ett i hög grad begränsat, eller till och med obefintligt, utrymme för skönsmässig bedömning (dom av den 23 maj 1996 i mål C-5/94, Hedley Lomas, REG 1996, s. I-2553, punkt 28).

65 För att avgöra om en överträdelse av gemenskapsrätten är tillräckligt klar, skall en nationell domstol vid vilken en skadeståndstalan har väckts ta hänsyn till alla omständigheter som kännetecknar situationen i fråga. Till dessa omständigheter hör särskilt den överträdda regelns grad av klarhet och precision, fördragsbrottets eller den vållade skadans avsiktliga eller oavsiktliga karaktär, den ursäktliga eller oursäktliga karaktären av en eventuell rättsvillfarelse samt den omständigheten att en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt har kunnat bidra till antagandet eller upprätthållandet av bestämmelser eller nationell praxis som strider mot gemenskapsrätten (se domarna i de ovannämnda målen Brasserie du pêcheur och Factortame, punkt 56, och Haim, punkt 43).

66 De i målet aktuella gemenskapsrättsliga bestämmelserna är fördragsbestämmelser, vilka trädde i kraft och var direkt tillämpliga långt innan omständigheterna i det föreliggande målet uppstod. Emellertid hade domstolen vid tidpunkten när skattesystemet trädde i kraft den 1 januari 1997 ännu inte meddelat domen i det ovannämnda målet de Lasteyrie du Saillant, i vilken domstolen för första gången slog fast att kravet på ställandet av en säkerhet för beviljande av uppskov med betalningen av skatt på kapitalvinster avseende värdeökningar på värdepapper, ett krav som i flera avseenden motsvarar kravet i det föreliggande målet, utgjorde ett hinder för etableringsfriheten.

67 Följaktligen skall den fjärde frågan besvaras så att ett eventuellt hinder som är ett resultat av att en säkerhet har ställts i enlighet med ett krav som strider mot gemenskapsrätten inte kan upphävas retroaktivt genom att den ställda säkerheten släpps fri. Vilken typ av rättsakt som ligger till grund för frisläppandet av säkerheten saknar helt relevans i detta sammanhang. I de fall där medlemsstaten betalar dröjsmålsränta vid återlämnandet av en ställd säkerhet som krävts i strid med den inhemska rätten, skall sådan ränta även erläggas när säkerhet krävts i strid med gemenskapsrätten. Vidare åligger det den nationella domstolen att i enlighet med de riktlinjer som domstolen har angett och med beaktande av effektivitets- och likvärdighetsprinciperna bedöma huruvida den berörda medlemsstaten är skadeståndsskyldig för den skada som orsakats av skyldigheten att ställa en sådan säkerhet.

Bestämmelserna avseende ersättning för rättegångskostnader

68 Även om den hänskjutande domstolen i sitt beslut formellt sett endast har ställt de fem frågor som behandlats ovan, framgår det av hänvisningen i detta beslut till domstolens dom i det ovannämnda målet D att den hänskjutande domstolen även önskar få klarhet i huruvida de nederländska bestämmelserna om ersättning för rättegångskostnader är förenliga med gemenskapsrätten. Detta är en fråga som den hänskjutande domstolen ställts inför i det nationella målet.

69 Av fast rättspraxis framgår emellertid att det krävs att den nationella 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, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av gemenskapsrätten som är användbar för den nationella domstolen (se bland annat dom av den

26 januari 1993 i de förenade målen C-320/90–C-322/90, Telemarsicabruzzo m.fl., REG 1993, s. I-393, punkterna 6 och 7, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-1, av den 21 september 1999 i mål C-67/96, Albany, REG 1999, s. I-5751, punkt 39, och av den 13 april 2000 i mål C-176/96, Lehtonen och Castors Braine, REG 2000, s. I-2681, punkt 22).

70 De uppgifter som lämnas i begäran om förhandsavgörande skall inte bara göra det möjligt för domstolen att lämna användbara svar utan skall också ge såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda parter möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga. Det åligger domstolen att se till att denna möjlighet finns. Den skall därvid beakta att det enligt nyssnämnda bestämmelse endast är begäran om förhandsavgörande som skall delges de berörda parterna (se bland annat beslut av den 23 mars 1995 i mål C-458/93, Saddik, REG 1995, s. I-511, punkt 13, samt domarna i de ovannämnda målen Albany, punkt 40, och Lehtonen och Castors Braine, punkt 23).

71 Domstolen konstaterar att de nämnda villkoren inte är uppfyllda avseende bestämmelserna om ersättning för rättegångskostnader.

72 Domstolen finner därför att målet i den delen inte kan tas upp till prövning.

Rättegångskostnader

73 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **Artikel 43 EG kan åberopas av en gemenskapsmedborgare som, i likhet med klaganden i målet vid den nationella domstolen, efter utflyttning har sitt hemvist i en medlemsstat och som innehar samtliga aktier i vissa bolag etablerade i en annan medlemsstat.**

2) **Artikel 43 EG skall tolkas så att den utgör ett hinder för en medlemsstat att införa skatteregler, som dem i tvisten vid den nationella domstolen, avseende kapitalvinster vid utflyttningen av en skattskyldig persons hemvist från denna medlemsstat, enligt vilka det för beviljande av uppskov med betalningen av skatten krävs att en säkerhet ställs och hänsyn inte tas fullt ut till sådan värdeminskning som kan uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttades ut vilken inte beaktats i värdmedlemsstaten.**

3) **Ett eventuellt hinder som är ett resultat av att en säkerhet har ställts i enlighet med ett krav som strider mot gemenskapsrätten kan inte upphävas retroaktivt genom att den ställda säkerheten släpps fri. Vilken typ av rättsakt som ligger till grund för frisläppandet av säkerheten saknar helt relevans i detta sammanhang. I de fall där medlemsstaten betalar dröjsmålsränta vid återlämnandet av en ställd säkerhet som krävts i strid med den inhemska rätten, skall sådan ränta även erläggas när säkerhet krävts i strid med gemenskapsrätten. Vidare åligger det den nationella domstolen att i enlighet med de riktlinjer som domstolen har angett och med beaktande av effektivitets- och likvärdighetsprinciperna bedöma huruvida den berörda medlemsstaten är skadeståndsskyldig för den skada som orsakats av skyldigheten att ställa en sådan säkerhet.**

Underskrifter