

De danske regler for exitbeskatning af selskaber og deres forenelighed med etableringsretten

– efter Anti-tax avoidance-direktivet

Maj 2017



Mark Dyhr Petersen

Studennummer: 2012-3920
Specialeafhandling, juridisk institut, Aalborg Universitet

Titelblad

Projekttitel:	De danske regler for exitbeskatning af selskaber og deres forenelighed med etableringsretten – efter Anti-tax avoidance-direktivet.
English title:	The Danish regulation for exit taxation of companies and their compliance with the right of establishment – following the Anti-tax avoidance directive.
Uddannelse:	Cand.merc.jur
Fag:	EU-skatte ret
Afleveringsdato:	10. maj 2017
Antal sider:	61
Antal anslag:	137.070
Vejleder:	Lektor, Ph.D. Thomas Rønfeldt
Forfatter:	Mark Dyhr Petersen

1. EMNEFELT	4
1.1 VALG AF EMNE OG PROBLEMFOMULERING	5
1.2 METODE OG EMPIRI	5
1.3 AFGRÆNSNING	7
1.4 OPGAENS DISPOSITION	8
2. DE DANSKE REGLER FOR EXITBESKATNING AF SELSKABER	10
2.1 LEDELSENS SÆDE	10
2.2 OVERFØRSEL AF AKTIVER OG PASSIVER	13
2.3 HENSTANDSORDNINGEN	14
2.4 SAMMENFATTENDE OM DE DANSKE REGLER FOR EXITBESKATNING	17
3. EXITBESKATNING OG FÆLLESSKABSRETTENS INDFLYDELSE	18
3.1 RETTEN TIL FRI ETABLERING	18
3.2 DISKRIMINATIONS- OG RESTRIKTIONSFORBUDET	20
3.3 EU-DOMSTOLENS RETSPRAKSIS FOR EXITBESKATNING AF PERSONER	22
3.4 EU-DOMSTOLENS RETSPRAKSIS FOR EXITBESKATNING AF SELSKABER	25
3.5 SAMMENFATTENDE OM EXITBESKATNING AF SELSKABER	28
4. HARMONISERINGEN I EU	31
4.1 ANTI-TAX AVOIDANCE-PAKKEN	32
4.2 ATA-DIREKTIVET	32
4.3 CCCTB	35
4.4 CCCTB OG EXITSKAT	36
5. ER DE DANSKE REGLER FORENELIGE MED EU-RETEN?	38
5.1 AFDRAG PÅ HENSTANDSSALDOEN § 27, STK. 2	38
5.2 GENINDTRÆDELSE § 27, STK. 3	40
5.3 SELVANGIVELSE § 27, STK. 5	41
5.4 AUTOMATISK RENTEBETALING § 27, STK. 7	43
5.5 HENSTAND PÅ SYV ÅR AF ALLE AKTIVER	46
5.6 SAMMENFATTENDE OM DEN DANSKE HENSTANDSORDNING	47
6. KONKLUSION	50
ABSTRACT	53
LITTERATUR- OG KILDEFORTEGNELSE	55

1. Emnefelt

Hensigten med denne specialeafhandling er at afdække gældende ret for exitbeskatning af danske selskaber, herunder at analysere, hvorvidt den danske henstandsordning kan findes forenelig med etableringsretten, efter Anti-tax avoidance-direktivet.

De danske regler for exitbeskatning udgør en lille del af de danske værnsregler på det skatteretlige område. Værnsregler er overordnet kendetegnet ved, at en stat forsøger at fastholde sin beskatningsbase inden for medlemsstaten. I tilknytning til exitbeskatning vil aktiver kunne flyttes ud af dansk skattejurisdiktion til lavskattelande, med henblik på senere afhændelse, uden at blive beskattet af eventuelle avancer. Fraflytning ville da være en effektiv måde at reducere eller helt undgå beskatning og på den måde lede til uhensigtsmæssig skatteplanlægning. Danmark ville som konsekvens heraf miste de skatteindtægter, aktiverne havde genereret uden tilknytningen hertil. Exitbeskatningsregler er på den baggrund væsentlige for beskyttelse af den danske skattebase.

Medlemsstaterne i EU har siden finanskrisen i 2008 haft stort fokus på beskyttelse af deres respektive skattebaser. Dette har ledt til en række initiativer fra Europa-Kommissionen og Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) mod bekæmpelse af skatteunddragelse og uhensigtsmæssig skatteplanlægning. Europa-Kommission har i 2016 fremsat og vedtaget en Anti-tax avoidance-pakke i et forsøg på harmonisering af det selskabsskatteretlige område, herunder et direktiv indeholdende regler for exitbeskatning.¹

De danske regler for exitbeskatning er tidligere blevet underkendt af EU-domstolen for at udgøre en hindring, der begrænser muligheden for fri etablering omfattet af fællesskabsretten i TEUF art. 49. Danmark valgte på det grundlag, at indføre muligheden for henstand med skattebetalingen i 2014. Ikke desto mindre har det i retslitteraturen været omdiskuteret, hvorvidt de danske regler i deres nuværende udformning bringer overensstemmelse med EU-retten.² Vedtagelsen af Anti-tax avoidance pakken medfører, at der for første gang er et fælles sæt regler for exitbeskatningen indenfor EU. Det findes på den baggrund relevant at undersøge, hvorvidt de danske regler for exitskat i deres nuværende udformning kan findes forenelig med EU-retten, særligt set i lyset af det nye Anti-tax avoidance-direktiv. Direktivet er fremadrettet benævnt ”ATA-direktivet” i denne afhandling.

¹ Jf. pkt. 1 og 2 i ATA-direktivets præambel.

² Se hertil eksempelvis *Liselotte Madsen & Erik Werlauff* i ”Selskabers exitskat fortsat i støbeskeen”, TfS 2014, 184 samt *Anders Nørgaard Laursen* i ”International Skatteret 2014-2015”, SR 2015.0177.

1.1 Valg af emne og problemformulering

I denne specialeafhandling behandles reglerne for fraflytterbeskatning i selskabsskattelovens § 5, stk. 5 og 7, og § 8, stk. 4, samt henstandsordningen i §§ 26 og 27. Henstandsordningen blev indført på baggrund af EU-domstolens afgørelse i *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*.³ Den danske henstandsordning er imidlertid blevet kritiseret af både Europa-Kommissionen og i retslitteraturen.

En række medlemsstater har over en årække fået underkendt deres nationale regler for exitbeskatning. Overordnet set blev de nationale regler fundet i strid med EU-retten, fordi indholdet var for indgribende i forhold til det forfulgte mål. Dette har medført et ønske om og et behov for harmonisering indenfor EU. Modsvaret hertil kom i Europa-Kommissionens Anti-tax avoidance-direktiv, der i artikel 5 indeholder et sæt fælles regler for exitbeskatning af selskaber inden for EU.

Direktivet har til formål at løse de problematikker, der har været i forbindelse med exitbeskatning, bl.a. længden af henstandsperioden og renteopkrævning i forbindelse hermed. Det findes på den baggrund relevant at undersøge, hvorvidt de danske exitbeskatningsregler kan findes forenelige med de nye regler fra EU. Dette leder til følgende problemformulering:

Er de danske regler for exitbeskatning af selskaber forenelige med etableringsretten i TEUF art. 49 efter vedtagelsen af Anti-tax avoidance-direktivet?

I den forbindelse analyseres og vurderes, hvorvidt de elementer af den danske henstandsordning, der tidligere har været udsat for kritik, kan findes forenelige med etableringsretten, efter ATA-direktivet. Til dette benyttes analytisk metode på den danske henstandsordning, hvorved de enkelte delmomenter af henstandsordningen vurderes i relation til fællesskabsretten på baggrund af retspraksis, selskabsskatteloven, forarbejder, retslitteraturen samt skrivelser fra både Kommissionen og den danske stat.⁴ Desuden vurderes, hvilke krav EU-retten opstiller til udformningen af de danske exitbeskatningsregler. Afslutningsvis vurderes, hvorvidt direktivforslaget for et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB) kan medføre ændringer i retstilstanden på området for exitbeskatning af danske selskaber.

1.2 Metode og empiri

Til besvarelse af denne afhandlings problemformulering anvendes retsdogmatisk metode, der har til formål at beskrive, analysere og fortolke gældende ret – de lege lata. Den retsdogmatiske metode er

³ Jf. Folketingets lovforslag L 91 som vedtaget d. 6 februar 2014.

⁴ Jf. *Hansen & Werlauff* (2016), s. 227.

nært forbundet med den juridiske metode. Den adskiller sig imidlertid ved at have til formål at afklare retstilstanden på et givent tidspunkt i modsætning til løsning af en konkret problemstilling.⁵ Afhandlingen vil således analysere retstilstanden for exitbeskatning af selskaber i Danmark med udgangspunkt i den danske henstandsordning omfattet af selskabsskattelovens §§ 26 og 27. Omdrejningspunktet herfor vil være selskabsskatteloven og dennes forarbejder samt retspraksis, da henstandsordningen er udformet på baggrund heraf.

Udviklingen i den europæiske fællesskabsret – *acquis communautaire* – har en naturlig og fremtrædende indflydelse på dansk selskabsskatteret. Afhandlingen vil på den baggrund indeholde en analyse af de danske reglers forenelighed med retten til fri etablering, med afsæt i traktaten for Den Europæiske Unions funktionsmåde samt retspraksis fra EU-domstolen. En analyse af udvalgt retspraksis fra EU-domstolen er central, hvor retstilstanden skal fastlægges, idet harmoniseringen på området har været begrænset. Retspraksis udgør en vigtig retskilde i EU og bidrager til at fastlægge indholdet samt præcisere udstrækningen af de fællesskabsretlige regler.⁶ Afhandlingen indeholder yderligere henstillinger og udtalelser fra blandt andet Europa-Kommissionen, der ikke er retligt bindende, men bidrager som fortolkningshjælp.

Danmarks medlemskab i EU medfører, at fællesskabsretten kan gøres gældende i Danmark, og at Danmark er forpligtet til en unionskonform lovgivning på alle retsområder omfattet af EU-retten, herunder også selskabsskattelovgivningen.⁷

I sin egenskab af retsskabende samt primærfortolker af fællesskabsretten har EU-domstolen kompetence til at udvikle udfyldende retsgrundsætninger, der indgår i fortolkningen af EU-lovgivningen, deriblandt proportionalitetsprincippet.⁸ De nationale skatteregler for selskaber skal udformes og fortolkes i overensstemmelse med disse retsgrundsætninger.

For at EU-domstolen kan opfylde sit virke som beskytter af det indre marked, er det nødvendigt, at EU-lovgivningen har forrang og direkte virkning i forhold til national ret. Det er imidlertid vigtigt at holde sig for øje, at domstolen ikke anvender nordisk retstradition, men en retstradition der forbindes med Common Law.

⁵ Jf. *Munk-Hansen* (2014), s. 202.

⁶ Jf. *Naundrup Olesen & Lilja* (2016), s. 32.

⁷ Jf. *Engsig Sørensen m.fl.* (2014), s. 151 f.

⁸ Jf. *Engsig Sørensen m.fl.* (2014), s. 112.

Common Law er den dommerskabte ret, hvor tidligere retspraksis skal lægges til grund ved senere afgørelser af tilsvarende karakter, og hvor et grundigt kendskab til retspraksis er en forudsætning. EU-domstolen er som udgangspunkt ikke bundet af disse tidligere afgørelser, hvilket antageligvis skal ses i sammenhæng med, at domstolen anvender en dynamisk formålsfortolkning. Dette indebærer, at der lægges stor vægt på den pågældende regel eller retsakts betydning i forhold til EU's overordnede formål, når domstolen fortolker.⁹ EU-retten udvikles og fortolkes på den baggrund dynamisk, hvorved domstolen formelt set ikke er bundet af tidligere retspraksis og ikke nødvendigvis tillægger tidligere afgørelser den samme betydning, som det er tilfældet ved den nordiske retstradition. Området for direkte skatter har traditionelt været underlagt medlemsstaterne selv, og harmoniseringen på EU-niveau har været begrænset. EU-domstolen har på den baggrund haft en afgørende betydning, idet retspraksis har medvirket til en negativ afgrænsning. I tilknytning til exitbeskatning har EU-domstolen taget stilling til, hvad de nationale exitregler ikke må indeholde.¹⁰

Til analysen af de danske exitbeskatningsregler inddrages ligeledes retslitteratur, der indeholder fageksperter subjektive holdninger og kommentarer til den behandlede problemstilling. Retslitteraturen udgør ikke en retskilde, men bidrager til forståelse af problematikkerne i relation til de danske regler.

I denne afhandling anvendes som udgangspunkt retsdogmatisk metode. Det kan dog ikke undgås, at specialet vil indeholde retspolitiske betragtninger – de lege ferenda. Selskabsskatteretten er et produkt af dansk og international skattepolitik og påvirkes af fællesskabsretten, og på den baggrund er en fuldstændig afgrænsning fra retspolitiske udtalelser uundgåeligt.¹¹

1.3 Afgrænsning

Specialeafhandlingen behandler exitbeskatning af anpartsselskaber og aktieselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Der drages paralleller til retspraksis af exitbeskatning på fysiske personer, hvor dette kan bidrage til at beskrive og analysere retstilstanden for exitbeskatning af juridiske personer. De mest centrale hjemler for exitbeskatning af juridiske personer udgør selskabsskattelovens § 5, stk. 5 og 7, samt § 8, stk. 4, hvorved specialeafhandlingen vil behandle netop disse.

Omdrejningspunktet vil være exitbeskatning af juridiske personer, der vælger at fraflytte eller overføre aktiver ud af dansk beskatningsret. Genindtrædelse i dansk skattepligt efter fraflytning og problematikker hermed behandles kortfattet. Udgangspunktet for besvarelse af problemformuleringen

⁹ Jf. *Engsig Sørensen* m.fl. (2014), s. 154 f.

¹⁰ Jf. *Winther-Sørensen* m.fl. (2013), s. 606.

¹¹ Jf. *Munk-Hansen* (2014), s. 202 f.

vil være selskabsskatteloven, Traktaten for Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) samt sekundære retskilder i form af de væsentligste direktiver og afgørelser på området. De anvendte EU-retskilder behandles udelukkende i relation til exitskat.

CCCTB-direktivet er i skrivende stund ikke vedtaget, hvorved udgangspunkt herfor vil være udkastet. Der tages på den baggrund forbehold for eventuelle indholdsmæssige ændringer fra udkastet til det endeligt vedtagne direktiv.

EU-domstolen har traditionelt anvendt én frihedsrettighed i forbindelse med afgørelser på området for exitskat, hvor især etableringsretten har været benyttet.¹² Afhandlingen angår således udelukkende etableringsretten i TEUF art. 49 og 54.

1.4 Opgavens disposition

Denne specialeafhandling indeholder seks afsnit. Hvert af disse afsnit indeholder en række underpunkter, der er både markeret og nummereret i indholdsfortegnelsen. Derudover vil enkelte ikke-nummererede sektioner være markeret i selve afhandlingen af hensyn til læserens overblik.

Afsnit 1 udgør en introduktion til de problemfelter, specialet strækker sig over, herunder metode, retskilder og afgrænsning. I afsnit 2 uddybes de danske regler for exitbeskatning af selskaber samt muligheden for henstand med skattebetalingen. For at kunne vurdere, hvorvidt de danske regler er forenelige med EU-retten, kræves et dybdegående kendskab til de danske regler for exitskat og deres opbygning. I afsnit 3 introduceres EU-retten og dennes indflydelse på dansk selskabsskatteret, herunder retten til frit at kunne etablere sig indenfor EU. Ydermere analyseres fire fundamentale domme på området for exitskat, idet retspraksis fra EU-domstolen er medvirkende til at fastlægge gældende ret. Ved gennemgangen af EU-domstolens praksis lægges fokus på de afgørende faktorer, hvorpå domstolen har baseret sin afgørelse. Domsanalysen tilstræbes at holdes kortfattet og præcis af hensyn til læseren. I afsnit 4 diskuteres det nyligt vedtagne Anti-tax avoidance-direktiv med henblik på at klarlægge EU-rettens nuværende udviklingstrin i forhold til exitskat. Ligeledes gennemgås direktivforslaget om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB), idet direktivet i fremtiden kan få stor betydning for den danske selskabsbeskatning. I afsnit 5 benyttes analytisk metode på den danske henstandsordning, hvorved de enkelte delmomenter af henstandsordningen vurderes i relation til EU-retten. Afslutningsvis inddrages det foreslåede CCCTB-direktiv. Slutteligt konkluderes i afsnit 6, hvorvidt de danske regler kan findes forenelige med fællesskabsretten på nuværende

¹² Jf. *Koerver Schmidt* m.fl. (2015), s. 225.

tidspunkt. Ydermere konkluderes, hvorvidt ATA-direktivet og CCCTB-direktivet medfører ændringer på området for exitbeskatning af danske selskaber.

2. De danske regler for exitbeskatning af selskaber

De danske regler for exitbeskatning af selskaber fremgår af selskabsskattelovens § 5, stk. 5 og 7 ved flytning af ledelsens sæde, og i selskabsskattelovens § 8, stk. 4, 3 pkt. ved overførsel af aktiver og passiver til et fast driftssted eller et hovedkontor til et andet EU-land. Danmark foretog i 2014 en lovændring som en konsekvens af EU-domstolens underkendelse af selskabsskattelovens § 8, stk. 4, i *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*. Lovændringen medførte ikke indholdsmæssige ændringer i selskabsskattelovens § 8, stk. 4, men fastslog, at der skulle gives mulighed for henstand med skattebetalingen. Henstandsordningen blev indført i selskabsskattelovens §§ 26 og 27. For at kunne vurdere, hvorvidt henstandsordningen kan findes forenelig med EU-retten kræves et dybere kendskab til reglerne for exitbeskatning af selskaber og deres opbygning.

Selskabers skattepligt afhænger overordnet af deres tilknytning til Danmark. Skattepligten gælder for selskaber, der er registreret i Danmark, samt udenlandske selskaber, der driver virksomhed på dansk grund. Skattepligten gælder for selskaber, der er registreret i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1. Ligeledes er selskaber, der kan anses som hjemmehørende i Danmark på grund af ledelsens sæde, skattepligtige, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Det er relativt simpelt at konstatere, hvornår et selskab opfylder registreringskriteriet, hvorimod der i situationer kan opstå tvivl om skattepligt på baggrund af ledelsens sæde. Betydningen af ledelsens sæde for skattepligt til Danmark behandles i det følgende afsnit.

2.1 Ledelsens sæde

Hvorvidt et selskab har ledelses sæde her i landet, hviler på det enkelte selskabs ledelsesstruktur. Det væsentligste kriterium er, hvor den daglige ledelse af selskabet foretages. Der kan indenfor EU være forskelle i ledelsesstrukturer i de respektive medlemsstaters selskabslove. I Danmark benyttes ofte en struktur, hvor bestyrelsen varetager den overordnede strategiske ledelse, og hvor direktionen varetager den daglige ledelse. Dette medfører, at der her i landet ofte er sammenfald mellem den daglige ledelse og direktionen. Såfremt selskabet benytter en ledelsesstruktur, hvor der ingen direktion er, og det i stedet for er bestyrelsen, der varetager den reelle ledelse, er det afgørende, hvor bestyrelsen foretager sine beslutninger. Såfremt en aktionær i selskabet udøver den faktiske ledelse, eller selskabet drives i en form uden krav om direktion eller bestyrelse, kan aktionærens bopæl være afgørende for den skattepligtige tilknytning til Danmark. Hvor ledelsen har sit sæde, varierer på den baggrund efter selskabsform samt struktur og skal vurderes individuelt.¹³

¹³ Jf. *Rønfeldt* (2010), s. 496 ff.

Vælger et selskab at flytte ledelsens sæde ud af Danmark, finder selskabsskattelovens § 5, stk. 5 og 7, anvendelse, muligvis med exitbeskatning til følge. Overordnet kan bestemmelserne inddeles i to led. Selskabsskattelovens § 5, stk. 5 og 7, lyder som følgende:

”Stk. 5. Hvis et selskab eller en forening m.v. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening m.v. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, finder stk. 1-3 og ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, tilsvarende anvendelse (...).

Stk. 7. Hvis et selskab eller en forening m.v. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening m.v. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet (...).”

I det første led ophører den ubegrænsede skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, f.eks. hvor et udenlandsk registreret selskab flytter sin ledelses sæde fra Danmark til udlandet. Selskabet vil således fremadrettet være omfattet af den begrænsede skattepligt i selskabsskattelovens § 2. Dette indebærer, at den danske stats beføjelser til at opkræve skatter begrænses.¹⁴ Den ubegrænsede skattepligt i selskabsskattelovens § 1 medfører, at selskaber som udgangspunkt skal beskattes af al indkomst, ”(...) hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke (...)”, hvilket også benævnes globalindkomstprincippet og fremgår af statskattelovens § 4. Dette udgangspunkt blev modificeret efter indførslen af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, der indebærer et territorialprincip.¹⁵ Denne modificering medfører, at skatteindtægter eller udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom i udlandet, ikke beskattes, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

Der har tidligere hersket tvivl om, hvorvidt den ubegrænsede skattepligt til Danmark var betinget af, at ledelsen havde sit sæde her i landet. Denne problematik blev forelagt Højesteret i TfS 2007.264 H, hvor domstolen fastslog, at et dansk registreret selskabs ubegrænsede skattepligt til Danmark ikke var betinget af, at ledelsen havde sæde her i landet. Sagen omhandlede to dansk registrerede selskaber, der blev overtaget af en amerikansk virksomhed, hvor den nye ledelse var bosiddende i USA. Højesteret fandt, at indregistrering af selskabet var tilstrækkeligt til at konstituere ubegrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 1. Et dansk selskab, der er registreret, kan derfor ikke ophøre

¹⁴ Jf. *Trojahn Kølle* (2009), s. 16.

¹⁵ Jf. *Rønfeldt* (2010), s. 147.

med at være ubegrænset skattepligtig til Danmark ved at flytte ledelsens sæde til udlandet.¹⁶ Et dansk registreret selskab, der flytter ledelsens sæde til udlandet, men hvor aktiver og passiver forbliver, skal på den baggrund ikke exitbeskattes. Selskabet er fortsat ubegrænset skattepligtig til Danmark på baggrund af dennes registrering.¹⁷ Ledelsens sæde kan imidlertid have stor betydning for selskaber registreret i udlandet, hvor ledelsen er bosiddende i Danmark. Selskabet kan da ifalde ubegrænset skattepligt, da det efter en konkret vurdering anses som hjemmehørende i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Vælger selskabet derefter at flytte ledelsens sæde til udlandet, vil flytningen være omfattet af selskabsskattelovens § 5, stk. 5.

Det andet led i bestemmelsens stk. 5 og stk. 7 er, hvor et selskab anses for hjemmehørende i udlandet, på baggrund af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette medfører på samme vis en begrænsning i Danmarks beskatningsret, idet selskabet fremadrettet kun skal beskattes af de indkomster, Danmark som kildestat er tillagt i henhold til pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I OECD's modeloverenskomst foreskrives, at såfremt en ikke-fysisk person bliver hjemmehørende i begge kontraherende stater, findes vedkommende at være hjemmehørende i den stat, hvor den virkelige ledelse er.¹⁸ Dette kunne tidligere medføre en juridisk dobbeltbeskatningsproblematik,¹⁹ idet Danmark på baggrund af Højesterets afgørelse i Tfs 2007.264 H anså selskabet som hjemmehørende i Danmark på baggrund af registreringen og i udlandet på baggrund af den virkelige ledelse. Et selskab kunne i denne situation få status af dobbeltdomicil, idet selskabet er registreret i et land og har ledelsens sæde i et andet, uden mulighed for lempelse i skattebetalingen.²⁰

Hvis et selskab ophører med at være skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, anses dette som skatteretligt ophør, hvorved selskabsskattelovens § 5, stk. 1 til 3, finder anvendelse, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 5. Et selskab, der vælger at flytte sit faktiske hovedsæde til udlandet og ikke længere er omfattet af dansk beskatningsret, skal derfor ophørsbeskattes, med en afsluttende skatteansættelse til følge, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7. Aktiver og passiver anses for afhændet til handelsværdi på fraflytningstidspunktet til udlandet, hvilket udløser exitbeskatning. Idet aktiverne beskattes inden den faktiske afståelse, bryder bestemmelsen i udgangspunktet med dansk skatteret, hvor en eventuel gevinst eller et tab først skal medregnes ved realisation. Situationen er imidlertid anderledes, hvor aktiver og passiver fortsat er tilknyttet et fast driftssted eller en fast ejendom i Danmark.

¹⁶ Jf. *Rønfeldt* (2010) s. 495.

¹⁷ Jf. *Koerver Schmidt m.fl.* (2015), s. 48 f.

¹⁸ OECD's modeloverenskomst, art. 4, stk. 3.

¹⁹ Juridisk dobbeltbeskatning kendetegnes ved, at det samme skattesubjekt beskattes af to lande af samme indkomst, f.eks. hvor både fraflytterstaten og tilflytterstaten beskatter selskabet.

²⁰ Jf. *Rønfeldt* (2010), s. 499.

Selskabet vil da fortsat være underlagt dansk beskatning efter flytning af ledelsens sæde i henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a og b.

Sammenfattende bemærkes, at det ved ubegrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 1 er selskabets tilknytning til Danmark, der er afgørende, hvor det for ubegrænsede skattepligt, omfattet af selskabsskattelovens § 2, er indkomstens tilknytning til Danmark, der er afgørende. Helt grundlæggende udgør selskabsskattelovens §§ 1 og 2 den danske beskatningsbase på området for selskabsskat. En overførsel af aktiver ud af Danmark vil dermed nedbringe den danske skattebase og det danske skatteprovenu, hvilket illustrerer behovet for exitbeskatningsregler.

2.2 Overførsel af aktiver og passiver

Beskatning i henhold til selskabsskattelovens § 8, stk. 4, udløses, når aktiver og passiver overføres til et fast driftssted eller et hovedkontor i udlandet samt Færøerne og Grønland. Selskabsskattelovens § 8, stk. 4, lyder som følger:

”Stk. 4. Overførsel af aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, internt i selskabet til et fast driftssted eller hovedkontor i Danmark sidestilles med erhvervelse fra koncernforbundet selskab. § 8 B finder tilsvarende anvendelse. Overførsel af aktiver og passiver, som efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland sidestilles med salg til koncernforbundet selskab til handelsværdien på overførselstidspunktet.”

Da et fast driftssted og tilsvarende hovedkontor udgør ét retssubjekt, sker der ved overførslen en fiktiv beskatning. Aktiverne og passiverne anses som afstået til handelsværdi på overførselstidspunktet uden reelt at være afhændet.²¹ Begrebet 'fast driftssted' fremgår af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5.²² For at statuere et fast driftssted skal der foreligge et forretningssted. Dette forretningssted skal være geografisk fast, og virksomhedsudøvelsen skal foretages gennem dette faste forretningssted (virksomhedsudøvelseskriteriet).²³ Som hovedregel vil et fast driftssted efter OECD's modeloverenskomst, der er placeret indenfor EU's grænser, blive anset som en etablering omfattet af TEUF art. 49.²⁴

²¹ Jf. *Trojahn Kølle* (2009), s. 19 f.

²² Jf. *Winther-Sørensen m.fl.* (2013), s. 151 f.

²³ Jf. Kommentaren til OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 1, pkt. 2.

²⁴ Jf. *Engsig Sørensen* (2014), s. 802.

Selskabsskattelovens § 8, stk. 4, skal ses i tilknytning til territorialprincippet, hjemlet i § 8, stk. 2. Princippet medfører, at indtægter og udgifter fra danske selskabers faste driftssteder i udlandet som hovedregel ikke skal indgå i den skattepligtige indkomst til Danmark. Dette udgangspunkt fraviges, såfremt regler for international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A benyttes, hvormed selskabet beskattes efter globalindkomstprincippet, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 1.

Bestemmelsen sidestiller en rent intern overførsel i selskabet til et fast driftssted i udlandet med salg til et koncernforbundet selskab. Bestemmelsen hjemler på den baggrund skattebetaling ved en rent intern overførsel inden for det samme retssubjekt.²⁵ Det skattepligtige beløb udgør differencen mellem anskaffelses- og handelsværdi. En overførsel af aktiver og passiver skal fortolkes som en transaktion, hvor disse tilknyttes en erhvervsmæssig aktivitet i udlandet, hvor Danmark som konsekvens heraf mister retten til at opkræve skatter.²⁶ For at exitskatten udløses, kræves et grænseoverskridende element, forstået på den måde, at en overførsel af et aktiv fra Aalborg til København ikke udløser nogen beskatning.

2.3 Henstandsordningen

Den danske henstandsordning blev indført i selskabsskattelovens §§ 26 og 27 i 2014 på baggrund af Folketingets lovforslag L 91 af 4. december 2013. Af lovens § 26 fremgår, hvornår henstandsordningen kan finde anvendelse, hvor § 27 angiver, hvordan ordningen i praksis skal administreres. Motivet for indførelsen af den danske henstandsordning var at bringe de danske regler for exitkat i forenelighed med EU-retten på baggrund af *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*. Udformningen af den danske ordning bygger på principper fra EU-domstolens retspraksis på området.²⁷

Selskaber, der er ubegrænset skattepligtige til Danmark, kan pålægges exitbeskatning, hvor den ubegrænsede skattepligt ophører, eller hvor selskabet bliver hjemmehørende i udlandet på baggrund af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 5 og stk. 7. Ligeledes ved overførsel af aktiver og passiver til faste driftssteder eller hovedkontor i et andet EU-land, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4. Udgangspunktet er fortsat, at selskaber skal exitbeskattes af aktiver og passiver umiddelbart, hvor der sker et ophør i den danske beskatningsret på baggrund af en flytning. Det er nu muligt for selskaberne at udskyde denne skat mod betaling af renter, såfremt der flyttes til et andet EU-land, jf. § 26, stk. 1. Dette medfører en likviditetsmæssig byrde for selskaberne, idet beskatningen foretages på baggrund af en fiktiv realisation. Exitbeskatningsreglerne bryder derfor

²⁵ Jf. Trojahn Kølle (2009), s. 21 f.

²⁶ Jf. Trojahn Kølle (2009), s. 22.

²⁷ Jf. Skatteministeriets bemærkninger til Folketingets lovforslag ved fremsættelsen af L 91, s. 1.

med realisationsprincippet i dansk skatteret, og skattebetalingen rykkes frem til ophøret i den danske beskatningsret.

Det eneste opstillede krav for benyttelsen af henstand er en rettidig selvangivelse til told- og skatteforvaltningen i det indkomstår, hvori overførslen har fundet sted, jf. § 26, stk. 2. Såfremt meddelelse om henstand ikke selvangives rettidigt, udløber muligheden. Henstandsordningen finder alene anvendelse, hvor der er betalbar exitskat – hvis selskabet har fremført underskud, skal disse benyttes først.²⁸ Henstandsordningen blev senest revideret ved L 2015 202, hvorefter det ikke er muligt at opnå henstand for exitskatten, hvor gevinst og tab opgøres efter lagerprincippet.

Henstandssaldoen

For at benytte ordningen foretages en skatteansættelse af overførte aktiver og passiver på fraflytningstidspunktet svarende til en afståelse. Denne skatteansættelse udgør henstandssaldoen, jf. selskabsskattelovens § 27, stk. 1. Henstandssaldoen anses som gæld til Danmark og skal afdrages, i takt med at de overførte aktiver omfattes af henstanden genererer indtægter.²⁹ Selskaber afdrager med alle afkast, herunder indtægter, udbytter og avancer, såfremt disse ville have været underlagt beskatning, havde aktiverne ikke været overført til udlandet. Der skal som minimum afdrages med en syvendedel årligt, hvormed henstandssaldoen skal være afbetalt inden år 7, jf. selskabsskattelovens § 27, stk. 2. Værdien af afkastet fastsættes i henhold til ligningslovens § 2, hvormed opgørelsen skal fastsættes på armslængdevilkår. Den skattemæssige værdi af de genererede indtægter opgøres årligt efter gældende skattesats for indkomståret, fastsat i selskabsskattelovens § 17, stk. 1. Afdragene skal betales senest d. 1/11 året efter indkomståret i henhold til selskabsskattelovens § 27, stk. 6. Såfremt selskabet misligholder sine betalingsforpligtelser, pålægges renter i overensstemmelse med opkrævningslovens § 7.

Genindtrædelse

Skulle aktiver eller passiver genindtræde i dansk skattepligt, ændrer dette intet i forhold til henstandssaldoen. Det vil sige, at henstandssaldoen afdrages, som om genindtrædelse ikke var sket, jf. selskabsskattelovens § 27, stk. 3. Hvis et selskab flytter retur til Danmark, fastsættes aktiver og passiver til handelsværdien på indflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 4 A, stk. 1. Det gælder dog for afskrivningsberettigede aktiver, at disse skal anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens §

²⁸ Jf. *Henriette Wetke Korsgaard & Kim Wind Andersen*: "Ny valgfri henstandsordning for betaling af selskabers exitskat", SR.2014.104.

²⁹ Skatteministeriets bemærkninger til Folketingets lovforslag ved fremsættelsen af L 91, s. 4.

4 A, stk. 2. Dette medfører, at aktiver ved en tilbageflytning værdiansættes lavest muligt. Selskaber, der genindtræder i dansk skattepligt, kan på den baggrund havne i en dobbeltbeskatningssituation.

Dobbeltbeskatningsproblematikken kan indtræde, hvor der er uoverensstemmelser mellem værdiansættelser på tværs af grænserne indenfor EU. Dobbeltbeskatningen opstår ikke udelukkende ved genindtrædelse i dansk skattepligt, men også ved en almindelig flytning til udlandet. Problematikken vises bedst ved et eksempel:

Et selskab ejer et aktiv, der har genereret en avance på 500 kr., og ønsker at flytte dette aktiv til udlandet. Det antages, at anskaffelsessummen udgør 0 kr. Med en skatteprocent på 25 pct. giver dette 125 kr., der skal exitbeskattes, når aktivet forlader Danmark. Det står nu selskabet frit for at betale skatten umiddelbart eller få henstand med betalingen i maksimalt syv år. Det er imidlertid ikke sikkert, at tilflytterstaten værdiansætter aktivet til 500 kr. Dette er forståeligt, idet der er mere at beskatte ved at benytte lave indgangsværdier og høje udgangsværdier for den enkelte medlemsstat. Udlandet værdiansætter på den baggrund aktivet til 250 kr. i forbindelse med overførslen. Efter et år er aktivet steget i værdi til 500 kr. og har dermed genereret en avance på 250 kr. i udlandet. Aktivet afhændes derefter, hvilket udløser skat i udlandet på 20 pct. af denne avance svarende til 62,5 kr. Selskabet oplever da en beskatning, som havde aktivet opnået en avance på 750 kr., men reelt er værdien på aktivet kun 500 kr. Selskabet oplever da en dobbeltbeskatning, idet Danmark beskatter avancen fra 0 til 500 kr., hvor udlandet beskatter fra 250 kr. til 500 kr. Udgangspunktet for dobbeltbeskatning er lempelse efter ligningslovens § 33, men idet dobbeltbeskatningen opstår på grund af forskellige værdiansættelser landene imellem, gives der ikke lempelse. Ligeledes findes løsningen heller ikke i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, idet dobbeltbeskatningen opstår med en tidsmæssig forskydning og dermed ikke omfattes af overenskomsterne.³⁰

Det samme princip gør sig gældende ved genindtrædelse i dansk skattepligt, idet Danmark benytter lavest mulige værdiansættelse i forbindelse med tilbageflytningen. Vælger selskabet at overføre aktivet retur til Danmark uden realisation, kan det risikere at skulle betale skat af det samme aktiv to gange. Danmark exitbeskatter først aktivet i forbindelse med fraflytningen til markedsværdien og igen senere, hvor aktivet reelt afhændes, efter tilbageførslen er sket, hvilket kan koste selskabet dyrt.

Selvangivelse

³⁰ Jf. *Thomas Rønfeldt*, "Dobbelt domicil – en pseudo- problemstilling for fraflytterbeskatningen – om dobbeltbeskatning og lempelse som følge af henstandsordningen for aktieavancer", TFS 2010, 402.

Selskaber, der benytter henstand, er underlagt dansk selvangivelsespligt for hvert år, hvor der fortsat er en positiv henstandssaldo, jf. § 27, stk. 5. Samtidig skal selskabet årligt selvangive, i hvilket medlemsland aktiverne omfattet af henstandsordningen er placeret. Aktivernes geografiske placering skal ses i relation til § 27, stk. 4, hvormed aktiver anses som afstået ved overførsel ud af EU. Sker overførslen alene indenfor EU, anses dette ikke som realisation. Ved en overførsel ud af EU gives der ikke kreditlempelse af eventuel skattebetaling i udlandet, idet henstandssaldoen udgør gæld.³¹

Fristen for indbetaling af afdrag og selvangivelse er d. 1. november, kalenderåret efter indkomståret. Betales afdragene for sent, pålægges renter efter opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. selskabsskattelovens § 27, stk. 6.

Rentebetaling

Det står til hver en tid selskabet frit for at indfri den resterende henstandssaldo, hvilket kan være fordelagtigt, idet henstandssaldoen forrentes. Renten er fikseret til en procent over Nationalbankens diskonto, dog minimum tre pct. årligt, jf. selskabsskattelovens § 27, stk. 7. Rentesatsen er svarende til den, der benyttes ved henstand med betaling af bo- og gaveafgift.³²

Fristen for betaling af renten er tilsvarende afdragsbetalingen i selskabsskattelovens § 27, stk. 6.

2.4 Sammenfattende om de danske regler for exitbeskatning

Det kan på baggrund af ovenstående konstateres, at der ved flytning af ledelsens sæde til udlandet udløses exitskat, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7, dog ikke for aktiver, der fortsat er omfattet af dansk beskatning efter fraflytningen. Ligeledes udløses exitskat, hvor aktiver og passiver overføres til et fast driftssted eller hovedkontor i udlandet, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4. Selskaber er i begge disse situationer beskyttet under TEUF.

Den skatteudløsende begivenhed er ophør af den danske beskatningsret. Selskaber exitbeskattes af eventuelle avancer genereret under tilknytning til Danmark eller genvundne afskrivninger.

Udgangspunktet i dansk selskabsskatteret er fortsat, at exitskatten indtræder umiddelbart i forbindelse med fraflytningen, hvilket har været kritiseret i forhold til etableringsretten. Danmark indførte på den baggrund henstandsordningen, hvor det i forbindelse med en fraflytning eller overførsel af aktiver er muligt at udskyde skattebetalingen, mod betaling af renter.

³¹ Jf. Skatteministeriets bemærkninger til Folketingets lovforslag ved fremsættelsen af L 91, s. 9

³² Jf. Skatteministeriets bemærkninger til Folketingets lovforslag ved fremsættelsen af L 91, s. 4.

3. Exitbeskatning og fællesskabsrettens indflydelse

Fællesskabsretten spiller uden tvivl en væsentlig rolle, når medlemsstaterne skal udforme deres nationale skattelovgivning. Ikke desto mindre har harmonisering på skatteområdet traditionelt været yderst begrænset. På den baggrund har området for direkte skatter historisk set været underlagt medlemsstaternes egne kompetencer.³³

Et af hovedformålene i EU er opretholdelse og effektivering af det indre marked, jf. EU-traktaten, art. 3, stk. 3. EU tilstræber at skabe en union uden indre grænser, hvor varer, tjenesteydelser og personer med videre kan bevæge sig frit. Disse rettigheder benævnes i EU-retslig sammenhæng for de grundlæggende frihedsrettigheder og er traktatfæstede, hvilket medfører, at de kan have direkte virkning og kan påberåbes for en national domstol.³⁴ De grundlæggende frihedsrettigheder udgør fundamentet i EU og er helt centrale for et velfungerende og effektivt indre marked. Danmark og de øvrige medlemsstater skal ved udøvelse af deres kompetencer overholde deres forpligtelser til fællesskabet samt de grundlæggende frihedsrettigheder på ethvert retsområde. Dette medfører i tilknytning hertil, at medlemsstaterne skal respektere etableringsfriheden i TEUF art. 49 og 54 ved udarbejdelse af national lovgivning på det selskabsskatteretlige område.

3.1 Retten til fri etablering

Retten til frit at etablere sig i et andet medlemsland for fysiske personer fremgår af TEUF art. 49 og indebærer:

” (...) adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 54 anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere”.

Etableringsretten efter TEUF art. 49 finder tilsvarende virkning for juridiske personer, hvormed selskaber og borgere ligestilles i forbindelse med en etablering, jf. TEUF art. 54. Traktaten definerer delvist, hvad der forstås ved en etablering, og suppleres af retspraksis fra EU-domstolen. Det gælder for både fysiske som juridiske personer, at der skal være en vedvarende og stabil tilknytning til det økonomiske liv i den anden medlemsstat for at kunne påberåbe sig etableringsretten.³⁵ Ved etablering skelnes der overordnet mellem primær og sekundær etablering.

³³ Jf. *Engsig Sørensen* (2014), s. 786 f.

³⁴ Jf. *C-26/62, Van Gend en Loos*.

³⁵ Jf. *C-55/94, Gebhard*, præmis 25.

Primær etablering som omfattet af fællesskabsretten finder sted, hvor selskabet stifter en ny virksomhed fra bunden, overtager en hel virksomhed eller flytter den eksisterende virksomhed til et andet EU-land. Denne form for etablering kan yderligere opdeles i to, oprindelig primær og efterfølgende primær etablering. En oprindelig primær etablering er, hvor et selskab stifter en ny virksomhed fra bunden eller overtager en hel virksomhed. Den efterfølgende primære etablering er, hvor selskabet ønsker at flytte den eksisterende virksomhed til et andet medlemsland. Det er særligt ved den efterfølgende primære etablering, at problemerne har opstået, idet der tidligere herskede tvivl om, hvorvidt denne etableringsform var beskyttet i TEUF art. 49.³⁶ Denne situation er omfattet af selskabsskattelovens § 5, stk. 5.

EU-domstolen tog i afgørelsen *C-81/87 Daily Mail* første gang stilling til problematikken, hvor selskabet Daily Mail ønskede at flytte sit hovedsæde fra England til Holland. Domstolen fastslog, at denne form for etablering ikke var beskyttet i fællesskabsretten. Flytningen i Daily Mail-dommen kunne på EU-rettens daværende udviklingstrin ikke støtte ret på etableringsfriheden, og flytningen kunne alene ske, såfremt der var intern national lovgivning herom.³⁷ Tvivlen opstod, fordi selskaber kun eksisterer på baggrund af den nationale lovgivning, hvorpå de er stiftet. En flytning vil da alene kunne foretages ved at opløse det eksisterende selskab for derefter at stifte et nyt selskab i tilflytterstaten.³⁸

Afgørelsen *C-81/87 Daily Mail* konstaterede en immobilitet i forhold til selskabers flytning inden for EU uden at skulle lade sig opløse. Dette blev i en lang årrække anset som et problem i fællesskabsretten. På den baggrund blev SE-forordningen vedtaget i 2001. Denne skulle sikre mobilitet ved at tillægge SE-selskaber muligheden for at flytte til en anden medlemsstat uden opløsning. SE-forordningen fik imidlertid aldrig den forventede indflydelse eller succes, hvilket må ses i sammenhæng med EU-domstolens afgørelse i *C-411/03 SEVIC*.³⁹

Domstolens afgørelse i *C-411/03 SEVIC* medførte, at grænseoverskridende fusioner kan anses som en beskyttelsesværdig etableringsform i henhold til TEUF art. 49 og 54.⁴⁰ Afgørelsen ændrede retstilstanden, ikke blot for den efterfølgende primære etablering, men også ved at tillade fusion som etableringsform. En eftervirkning af dommen var, at en grænseoverskridende fusion skulle tillades, såfremt det var tilladt at fusionere indenlands. Selskaber kan på den baggrund flytte deres hjemsted ved at stifte et datterselskab i tilflytterstaten for derefter at fusionere det danske moderselskab ned i

³⁶ Jf. *Rønfeldt* (2010), s. 186 ff.

³⁷ Jf. *C-81/87, Daily Mail*, præmis 25.

³⁸ Jf. *Rønfeldt* (2010), s. 190.

³⁹ Jf. *Rønfeldt* (2010), s. 185 ff.

⁴⁰ Jf. *Weber* (2013), s. 238.

datterselskabet, også benævnt en modificeret hjemstedsflytning.⁴¹ Såfremt der ikke foreligger et fast driftssted på dansk grund, og den erhvervmæssige aktivitet fortsætter i udlandet, vil overførte aktiver og passiver ikke længere være omfattet af dansk beskatningsret. Disse aktiver og passiver skal da beskattes på tidspunktet for overførslen, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7.

Ved den sekundære etablering forstås overtagelse eller oprettelse af et agentur, filial eller datterselskab i udlandet med henblik på erhvervsaktivitet, men hvor hovedaktiviteten forbliver i hjemlandet, jf. TEUF art. 49.⁴² Denne situation er omfattet af selskabsskattelovens § 8, stk. 4, hvor hovedaktiviteten stadig foregår i Danmark, men passiver og aktiver føres ud af dansk beskatningsret til et fast driftssted eller hovedkontor i et andet EU-land.

Danmark er på den baggrund forpligtet til at indrette de nationale regler for exitbeskatning i overensstemmelse med EU-retten, hvor en flytning medfører en reel etablering i en anden medlemsstat. Dette gælder både ved den primære og sekundære flytning til et andet EU-land.⁴³

EU-domstolens afgørelse i *C-55/94 Gebhard* var i vid udstrækning medvirkende til at definere, hvad der forstås ved en etablering. Domstolen udvidede ydermere det indbyggede diskriminationsforbud i art. 49 til også at indeholde et restriktionsforbud.⁴⁴ Omfanget heraf berøres i følgende afsnit.

3.2 Diskriminations- og restriktionsforbuddet

Det står nu klart, at Danmark og de øvrige medlemsstater i deres indretning af exitbeskatningsregler skal efterleve EU-retten. Dette gælder ikke udelukkende på traktatniveau, men også ved sekundære EU-retskilder, herunder forordninger, direktiver samt retspraksis fra EU-domstolen.

Der er i TEUF art. 49 indbygget et diskriminations- og restriktionsforbud. Forbuddet sikrer, at der ikke sker en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, f.eks. ved at favorisere egne statsborgere på grund af nationalitet. EU-domstolen lægger ved sine afgørelser stor vægt på, at der ikke må ske forskelsbehandling af sammenlignelige situationer.⁴⁵ Diskriminationsforbuddets anvendelsesområde er mere snævert end restriktionsforbuddet og omfatter alene diskrimination på baggrund af nationalitet, etnicitet og lignende forhold.

⁴¹ Jf. *Werlauff* (2016), s. 540.

⁴² Jf. *Winther-Sørensen* m.fl. (2013) s. 525

⁴³ Jf. *Martin Poulsen*, "Exit-beskatning af selskaber og det EU-retlige proportionalitetsprincip", SU 2011, 485.

⁴⁴ Jf. *C-55/95, Gebhard*, præmis 37.

⁴⁵ Jf. *Winther-Sørensen* m.fl. (2013), s. 539

Restriktionsforbuddet dækker et bredere spektrum og rammer situationer, hvor medlemsstaterne opstiller hindringer, der reelt gør det mindre attraktivt at etablere sig i en anden medlemsstat, fordi det bliver dyrere eller mere besværligt.⁴⁶ I tilknytning til denne afhandling må medlemsstaterne dermed som udgangspunkt ikke opstille skatteretlige hindringer, der kan hæmme et selskabs etablering i en anden medlemsstat. Der foreligger ingen nedre grænse for udstrækningen af restriktionsforbuddet, selv hindringer af begrænset rækkevidde og ringe betydning er i strid med traktaten.⁴⁷ Restriktionsforbuddet er i relation til exitbeskatningsreglerne interessant, idet medlemsstaterne ikke må opstille restriktive skatteregler, der forhindrer egne statsborgere eller selskaber i at etablere sig i andre medlemsstater. De danske exitbeskatningsregler udgør på den baggrund altid en restriktiv foranstaltning, fordi et dansk selskab, der overfører sine aktiver til et andet medlemsland, behandles anderledes end et selskab, der flytter aktiver fra Aalborg til København. Selskaber, der udelukkende foretager en rent intern, national flytning, skal først svare skat af eventuelle avancer ved afhændelsen, hvorimod selskaber, der vælger at flytte aktiver til udlandet, oplever en fiktiv realisation på fraflytningstidspunktet, hvilket kan udgøre en hindring.

Der er imidlertid undtagelser, hvor nationale foranstaltninger, i form af skatteregler i denne kontekst, der har restriktiv virkning, kan opretholdes. Domstolen har i *C-55/94 Gebhard* angivet, hvilke fire trin den nationale skatteregel skal efterprøves med for at kunne findes proportionel og forenelig med EU-retten.⁴⁸ Disse fire trin eller kriterier benævnes ofte Gebhard-testen. De nationale foranstaltninger skal:

- anvendes uden forskelsbehandling
- være begrundet i tvingende almene hensyn
- være egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger
- må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet.⁴⁹

Gebhard-testen fungerer kumulativt, hvormed den nationale foranstaltning skal kunne godkendes på alle fire trin. De tvingende almene hensyn er skabt af EU-domstolen og skal fortolkes dynamisk, hvorved udstrækningen ændres i takt med samfundsudviklingen.⁵⁰ Udover de dommerskabte hensyn er der en række traktatfæstede hensyn i TEUF art. 36, f.eks. menneskers sundhed, den offentlige orden mv., som dog sjældent finder anvendelse på skatteområdet. De dommerskabte og traktatfæ-

⁴⁶ Jf. *Engsig Sørensen m.fl.* (2014), s. 266.

⁴⁷ Jf. *C-9/02, du Saillant*, præmis 43.

⁴⁸ Jf. *Engsig Sørensen* (2014), s. 266 f.

⁴⁹ Jf. *C-55/95, Gebhard*, præmis 37.

⁵⁰ Jf. *Koerver Schmidt* (2015), s. 230.

stede hensyn benævnes samlet de retfærdiggørende hensyn. Såfremt en national skatteregel, der udgør en hindring, kan retfærdiggøres efter et tvingende alment hensyn, behøver reglen ikke nødvendigvis at være forenelig med EU-retten. Skattereglen skal ligeledes være egnet til at opfylde det påberåbte retfærdiggørende hensyn og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet (proportionalitetstesten). Proportionalitetsprincippet tillægges stor betydning ved afgørelser fra EU-domstolen og stiller særlige krav til indholdet i de nationale exitbeskatningsregler.⁵¹

Retspraksis fra EU-domstolen har en central rolle ved fortolkning og vurdering af den selskabsskatteretlige lovgivning. På området for exitbeskatning har EU-domstolen været forelagt en række sager, hvor de nationale exitregler medførte en skattemæssig forskelsbehandling af grænseoverskridende aktiviteter og aktiviteter foretaget rent nationalt. Den første afgørelse på området kom i 2002, i *C-9/02 Lasteyrie du Saillant*, hvor domstolen tog stilling til, hvorvidt de franske exitbeskatningsregler for fysiske personer var forenelige med fællesskabsretten. Denne afgørelse har en stor præjudikat værdi, ikke blot fordi den var den første afgørelse på området, men fordi den danner præcedens for hele udviklingen i medlemsstaternes exitbeskatningsregler både for fysiske og juridiske personer. Dommen er fremadrettet benævnt ”du Saillant” og analyseres i det følgende afsnit.

3.3 EU-domstolens retspraksis for exitbeskatning af personer

C-9/02 Lasteyrie du Saillant, afsagt d. 11. marts 2004.

Afgørelsen omhandlede Lasteyrie du Saillant, der var skatteyder i Frankrig og i 1998 flyttede til Belgien. Du Saillant blev pålagt exitbeskatning af en ikke-realiseret avance i forbindelse med flytningen og gjorde gældende, at de franske regler var i strid med etableringsretten i TEUF art. 52 (nu art. 49). De franske regler forbød ikke du Saillant i at udøve hans etableringsfrihed, men udgjorde en hindring herfor, idet du Saillant ikke var blevet beskattet, såfremt han var blevet bosiddende i Frankrig. Domstolen fremhævede, at selv hindringer af ringe betydning er i strid med etableringsretten.

De franske regler indeholdte muligheden for henstand med skattebetalingen. EU-domstolen var imidlertid ikke tilfreds med udformningen af denne ordning, idet henstanden var underlagt strenge betingelser i form af en selvangivelsespligt og et krav om sikkerhedsstillelse, hvilket domstolen i sig selv anså som en restriktion.⁵² Domstolen benyttede derefter de fire trin på Gebhard-testen til at efterprøve, hvorvidt de franske foranstaltninger kunne retfærdiggøres.

⁵¹ Jf. *Martin Poulsen*, ”Exit-beskatning af selskaber og det EU-retlige proportionalitetsprincip”, SU 2011, 485.

⁵² Jf. *C-9/02, du Saillant*, præmis 47.

Formålet med de franske regler var at hindre skatteydere i at flytte til udlandet midlertidigt, afhænde eventuelle aktiver og på den måde undgå avancebeskatning i Frankrig. De franske regler blev begrundet med effektiv skattekontrol og imødegåelse af skatteunddragelse som formål og retfærdiggørende tvingende almene hensyn.⁵³ EU-domstolen kom imidlertid frem til, at de franske regler var for abstrakte og generelle, idet lovgivningen ikke specifikt sigtede på at undgå kunstige konstruktioner, men ramte enhver flytning – også transaktioner, der ikke havde misbrug for øje.⁵⁴ Domstolen konstaterede, at en mindre indgribende foranstaltning kunne finde anvendelse, f.eks. avancebeskatning af aktiver, hvor skatteyderen kun havde forladt landet midlertidigt, men hvor aktiverne var blevet afhændet i udlandet i mellemtiden.⁵⁵ Ydermere vurderedes kravet om sikkerhedsstillelse ikke for proportionelt og for byrdefuldt for borgeren.⁵⁶

Afgørelsen fik således stor betydning, ikke kun for udformningen af de franske regler, men for alle medlemsstater, der havde tilsvarende lovgivning. Den kendsgerning, at fraflytterstaten opsætter en restriktion, der kan hindre statsborgere eller selskaber i at etablere sig i en anden medlemsstat, illustrerer uoverensstemmelsen mellem medlemsstaternes protektionistiske tilgang til deres skattebase og fællesskabsretten.

EU-domstolen tog igen stilling til beskatningen af ikke-realiserede avancer for fysiske personer i *C-470/04 N*, i det følgende benævnt: ”N”.

C-470/04 N, afsagt d. 7. september 2006.

Afgørelsen omhandlede N, der flyttede fra Holland til England og blev exitbeskattet af de aktieavancer, hans aktier havde oparbejdet under tilknytning til Holland. N ansøgte de hollandske skattemyndigheder om henstand med denne skattebetaling. Den hollandske henstandsordning var betinget af en sikkerhedsstillelse, hvilket efter domsfældelsen i *du Saillant* ikke kunne opretholdes. N anlagde derefter sag ved den nationale domstol, idet de hollandske regler fandtes i strid med EU-retten. Den nationale domstol foretog derefter en præjudiciel forelæggelse ved EU-domstolen.

Det bemærkedes ligesom i *du Saillant*, at de hollandske regler begrænsede udøvelsen af etableringsfriheden, da N ved fraflytningen blev pålagt en beskatning, som ikke havde været pålagt, såfremt han var blevet boende. De hollandske regler indeholdt en forskelsbehandling, der var egnet til at afholde skatteydere i at flytte ud af landet. Formålet med reglerne var at sikre en balanceret fordeling af

⁵³ Jf. *C-9/02, du Saillant*, præmis 24-25.

⁵⁴ Jf. *C-9/02, du Saillant*, præmis 50-52.

⁵⁵ Jf. Generel Advokatens forslag til afgørelsen i *C-9/02, du Saillant*, præmis 64.

⁵⁶ Jf. *C-9/02, du Saillant*, præmis 37.

beskatningskompetence mellem medlemsstaterne samt at undgå dobbeltbeskatning. I modsætning til de tvingende almene hensyn, der blev gjort gældende i *du Saillant*, anerkendte EU-domstolen fordelingen af beskatningskompetence som et tvingende alment hensyn, der kunne retfærdiggøre en national foranstaltning. Ligeledes accepterer domstolen dobbeltbeskatningsbetragtningen på baggrund af daværende TEUF art. 293.⁵⁷

Domstolen bevægede sig derefter ét trin ned ad Gebhard-testen og vurderede, hvorvidt reglerne var proportionelle i forhold til målet. Domstolen kom ligesom i *du Saillant* frem til, at kravet om sikkerhedsstillelse for at opnå henstand var uforholdsmæssig i forhold til det forfulgte mål. Domstolen påpeger, at proportionaliteten af en national foranstaltning "(...) ikke må gå videre, end hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, den forfølger".⁵⁸ Domstolen opstiller på den baggrund høje krav til proportionaliteten af de nationale exitregler. Ligeledes, at det mindst indgribende middel til at opnå målet bør finde anvendelse.

Domstolen fremhæver, at en betingelsesløs henstandsordning med skattebetalingen var et mindre indgribende middel til at opnå målet.⁵⁹ Domstolen godtager kravet om selvangivelsespligt i forbindelse med fraflytningen, men betoner, at dette kan gøre det mindre attraktivt at udøve de grundlæggende friheder.⁶⁰ Domstolen konkluderede derpå, at de hollandske regler udgjorde en hindring, der ikke var retfærdiggjort. Desuden påpeges problematikken i, at den hollandske ordning ikke tog hensyn til de kurstab, der kunne opstå efter fraflytningen.

Det kan på den baggrund konstateres, at EU-domstolen anerkender nødvendigheden af exitbeskatningsregler. Det kan desuden udledes, at EU-domstolen ikke accepterer værnsregler, der rammer alle grænseoverskridende transaktioner, og at værnsregler skal beskytte mod specifikke situationer.⁶¹

Der har tidligere hersket tvivl om, i hvor stor en udtrækning retstilstanden for fysiske personer kan udstrækkes til at gælde for juridiske personer på området for exitbeskatning. Det må antages, at de betragtninger og principper, domstolen benyttede i *du Saillant* og *N*, i et vist omfang også finder anvendelse på juridiske personer, idet rettighederne udspringer af de samme bestemmelser og principper.

⁵⁷ Jf. *C-470/04, N*, præmis 41-42.

⁵⁸ Jf. *C-470/04, N*, præmis 48

⁵⁹ Jf. *C-470/04, N*, præmis 51.

⁶⁰ Jf. *C-470/04, N*, præmis 49.

⁶¹ Jf. *C-9/02, du Saillant*, præmis 51.

Ligeledes er begge afgørelser blevet tillagt betydning og har været benyttet i den retlige argumentation af EU-domstolen ved senere afgørelser angående exitbeskatning af juridiske personer. I hvor stort et omfang retstilstanden kunne udtrækkes til at dække selskaber, blev nærmere afklaret i *C-371/10 National Grid Indus*, i det følgende benævnt: ”NGI”.

3.4 EU-domstolens retspraksis for exitbeskatning af selskaber

C-371/10 National Grid Indus, afsagt d. 29. november 2011.

NGI var den første sag, hvor EU-domstolen tog stilling til exitbeskatning af juridiske personer. Dommen omhandlede det hollandske selskab NGI, der ønskede at flytte sit faktiske hovedsæde fra Holland til England. Idet NGI fortsatte som selskab i Holland, men havde hovedsæde i London, overgik beskatningskompetencen til de engelske skattemyndigheder i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Holland og England. NGI skulle derfor exitbeskattes af en ikke-realiseret valutagevinst, der var opstået på baggrund af det britiske pounds kursstigninger i forhold til euroen på fraflytningstidspunktet.

Holland benyttede på tidspunktet for afgørelsen registreringskriteriet som afgørende for selskabers skattemæssige tilknytning til landet. Flytningen af NGI's hovedsæde berørte således ikke dets egenkab af selskab, idet selskabet fortsat var registreret i Holland. NGI opfyldte på trods af hovedsædets flytning sin selskabsretlige status i Holland, hvorved selskabet kunne påberåbe sig etableringsretten i TEUF art. 49.⁶² Afgørelsen bryder på dette punkt med antagelsen i *C-81/87 Daily Mail*, hvor et selskab ikke kunne flytte sit faktiske hovedsæde uden at skulle lade sig opløse. Dette ræsonnement drager paralleller til SE-selskaberne, der netop kan flytte ledelsens sæde, uden at dette påvirker dets retssubjektivitet i fraflytterstaten. Afgørelsen bidrager på den baggrund til rækkevidden af etableringsretten.

Efter at have konstateret, at NGI nød beskyttelse under etableringsretten, fandt domstolen, at de hollandske regler udgjorde en restriktion i strid med TEUF art. 49. NGI stilledes ved flytningen dårligere end et selskab, der ikke flyttede. Selskaber kunne på den baggrund afskrækkes fra at flytte deres faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat. Denne forskelsbehandling kunne retfærdiggøres af hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, der udgjorde et egnet middel i forhold til målet.⁶³

⁶² Jf. *C-371/10, NGI*, præmis 32.

⁶³ Jf. *C-371/10, NGI*, præmis 73.

Domstolen konstaterede imidlertid, at de hollandske regler var for indgribende overfor selskabet ved ikke at tillade henstand med skattebetalingen. Ydermere påpegedes, at en henstandsordning, hvor beskatningen først finder sted, når der er sket realisation, er et mindre indgribende middel. Domstolen erkendte i samme ombæring, at nogle selskabers aktiver kan være yderst komplekse, og at en nøjagtig opfølgning på alle aktiverne frem til realisation kunne være besværlig, med store administrative byrder for både stat og selskab til følge.⁶⁴ EU-domstolen fandt imidlertid, at den administrative byrde for staten var tålelig, hvor den for et selskab kunne udgøre en restriktion i sig selv, afhængig af udformningen.⁶⁵ I modsætning til domstolens afgørelse i N fandtes det ikke uforholdsmæssigt i forhold til det forfulgte mål, at fraflytterstaten ikke tog hensyn til eventuelle kurstab efter flytningen.⁶⁶ Den realitet, at tilflytterstaten muligvis ikke tager hensyn til eventuelle kurstab efter fraflytningen, kan ikke pålægges fraflytterstaten at skulle gøre det.⁶⁷

En væsentlig ændring i forhold til retstilstanden for fysiske personer var, at domstolen accepterer, at medlemsstaterne inden for rammerne af egen lovgivning, kan stille krav om bankgaranti for juridiske personer. Det må antages, at bankgarantien kan finde anvendelse, hvor der er reel risiko for, at skatten ikke kan opkræves efter fraflytningen.⁶⁸

Domstolen fandt på ovenstående baggrund, at den hollandske ordning for exitbeskatning ikke var forenelig med fællesskabsretten, idet skattebetalingen faldt umiddelbart. Dommen kan tillægges en anselig præjudikat værdi, fordi den fastlægger, at skatteansættelsen må foretages umiddelbart ved flytningen eller overførslen. Ligeledes antydes de første principper for, hvordan en henstandsordning for juridiske personer skal udformes for at kunne findes forenelig med EU-retten. EU-domstolen anerkender, at det er mindre indgribende, såfremt selskabet får valget mellem umiddelbar beskatning, hvilket medfører en likviditetsmæssig byrde, eller henstand med skattebetaling mod forrentning efter national lovgivning. Domstolen præciserer imidlertid ikke entydigt, i hvilke situationer der kan pålægges renter. Den hollandske lovgivning, der ligger til grund for sagen, indeholder ikke automatisk forrentning af henstandsbeløbet tilsvarende den danske ordning, kun morarenter ved for sen eller udeblivende betaling.⁶⁹ Det kan på den baggrund antages, at EU-domstolen har anerkendt morarenter ved udeblivende betaling.

⁶⁴ Jf. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-371/10 *NGI*, præmis 69, jf. C-371/10, *NGI*, præmis 70.

⁶⁵ Jf. C-371/10, *NGI*, præmis 65 ff.

⁶⁶ Jf. C-371/10, *NGI*, præmis 59.

⁶⁷ Jf. C-371/10, *NGI*, præmis 54.

⁶⁸ Jf. C-371/10, *NGI*, præmis 74.

⁶⁹ Jf. C-371/10, *NGI*, præmis 74.

Afgørelsen fastslår, at principperne for exitbeskatning af fysiske personer i *du Saillant og N* i et væsentligt omfang kan overføres på reglerne for juridiske personer. Allerede inden der faldt afgørelse i *NGI-sagen*, anlagde Kommissionen en traktatbrudssag mod Danmark. De danske regler foretog en umiddelbar opkrævning af ikke-realiserede avancer på aktiver og passiver uden mulighed for henstand med skattebetalingen. Kommissionen gør Danmark og skatteministeren opmærksom på problematikken i åbningsskrivelsen nr. 2157 i 2008 og senere i en udtalelse til skatteministerens svar i 2010.⁷⁰ Danmark fastholdte imidlertid sin daværende praksis, hvilket ledte til sagen *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*, i det følgende benævnt: ”Kommissionen mod Danmark”.

C-261/11 Kommissionen mod Danmark, afsagt d. 18. juli 2013.

Kommissionen gjorde i afgørelsen gældende, at Danmark ved at opretholde selskabsskatteovens § 8, stk. 4, havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til TEUF art. 49, og at den daværende praksis udgjorde en hindring for etableringsfriheden.⁷¹ Danmark anfægtede ikke, at den daværende ordning udgjorde en restriktion for etableringsfriheden. EU-domstolen skulle derfor ikke tage stilling til, hvorvidt de danske regler udgjorde en hindring, men hvorvidt hindringen kunne retfærdiggøres.

Danmark begrundede restriktionen med hensynet til at sikre en balanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og til at undgå en vilkårlig fordeling af det danske beskatningsgrundlag.⁷² Hensynet til at sikre en balanceret fordeling af beskatningskompetencen anerkendes af Kommissionen til at kunne retfærdiggøre en restriktion, men påpeger, at reglerne i det konkrete tilfælde var uforholdsmæssige i forhold til det forfulgte mål.⁷³

Danmark gjorde gældende, at domstolen ikke havde taget stilling til, hvorvidt det er forholdsmæssigt at beskatte ikke-realiserede avancer af andre aktiver end finansielle aktiver, idet *NGI-dommen* kun omhandlede et finansielt aktiv.⁷⁴ Danmark var af den holdning, at der var betydelig forskel på finansielle aktiver og aktiver, som anvendes til erhvervsmæssige formål, og at de to situationer var objektivt forskellige. Problematikken lå i, at visse erhvervsmæssige aktiver efter overførslen til udlandet muligvis aldrig afhændes. Her tænkes primært på immaterielle aktiver, f.eks. patenter, goodwill, licenser mv. Denne type aktiver bibeholdes ofte over meget lang tid, hvorved skattebetaling ville kunne udskydes i det uendelige, såfremt der ikke foretages en umiddelbar beskatning. Et erhvervsmæssigt aktiv kunne ligeledes være et driftsaktiv, der ofte taber værdi i takt med dets anvendelse. Sådanne aktiver vil ofte benyttes, indtil de ikke længere har nogen reel værdi på grund af slid og

⁷⁰ Jf. *C-261/11, Kommissionen mod Danmark*, præmis 6.

⁷¹ Jf. *C-261/11, Kommissionen mod Danmark*, præmis 9.

⁷² Jf. *C-261/11, Kommissionen mod Danmark*, præmis 10.

⁷³ Jf. *C-261/11, Kommissionen mod Danmark*, præmis 11.

⁷⁴ Jf. *C-261/11, Kommissionen mod Danmark*, præmis 12.

forældelse.⁷⁵ På baggrund af forskellene i de to typer af aktiver anser Danmark umiddelbar beskatning af erhvervsmæssige aktiver som både egnet og forholdsmæssigt i tilknytning til målet. I den henseende påpeger Danmark, at der ikke foreligger en mindre indgribende ordning, som kan sikre beskatning fyldestgørende.⁷⁶

Danmark gør subsidiært gældende, at medlemsstaterne har krav på betaling af renter samt en bankgaranti, fra det øjeblik hvor aktiverne forlader dansk beskatningsret, og indtil skatten betales.⁷⁷ De danske regler for overførsel af aktiver og passiver til udlandet findes at udgøre en hindring, fordi der sker en forskelsbehandling i forhold til en tilsvarende indenlands transaktion, hvor et aktiv flyttes fra Sjælland til Jylland. Denne forskelsbehandling udgør en restriktion for etableringsfriheden, således at selskabsskattelovens § 8, stk. 4, og § 5, stk. 5 og stk. 7, tilsidesætter TEUF art 49.⁷⁸ Denne hindring kunne ikke begrundes med, at situationen fra NGI til Kommissionen mod Danmark var objektivt forskellige. Domstolen angiver hertil, at retstilstanden ved flytning af hovedsæde til udlandet, fastslået i *C-371/10 NGI*, kan udstrækkes til at dække flytning af aktiver og passiver til udlandet. EU-domstolen konkluderede derpå, at retstilstanden for finansielle aktiver også gælder erhvervsmæssige aktiver, til trods for at disse muligvis aldrig afhændes. Domstolen accepterer dermed ikke umiddelbar beskatning af hverken finansielle eller erhvervsmæssige aktiver, men anerkender, at Danmark kan anvende et mindre indgribende kriterium for udløsning af beskatningen af aktiver, der ikke er bestemt til at skulle afstås.⁷⁹

Domstolen tager ikke stilling til Danmarks subsidiære påstande om rentebetaling i henstandsperioden.

3.5 Sammenfattende om exitbeskatning af selskaber

De analyserede afgørelser fra EU-domstolen angik beskatning af latente avancer i forbindelse med en grænseoverskridende flytning eller overførsel af aktiver. Den umiddelbare beskatning, som skattemodtagerne oplevede, blev fundet uforholdsmæssig i forhold til det forfulgte mål og på den baggrund i strid med TEUF art. 49. Det kan fastslås, at exitbeskatning som udgangspunkt udgør en begrænsning af etableringsfriheden både for fysiske og juridiske personer. Ydermere anerkender domstolen exitbeskatning som et egnet middel til at gennemføre beskatning af ikke-realiserede avancer, såfremt lovgivningens indretning kan findes forenelig med EU-retten efter de fire trin i Gebhard-

⁷⁵ Jf. *C-261/11, Kommissionen mod Danmark*, præmis 12 og 13.

⁷⁶ Jf. *C-261/11, Kommissionen mod Danmark*, præmis 15.

⁷⁷ Jf. *C-261/11, Kommissionen mod Danmark*, præmis 18.

⁷⁸ Domstolen tog i den konkrete afgørelse kun stilling til selskabsskattelovens § 8, stk. 4, men det lægges til grund, at afgørelsen fik virkning på § 5, stk. 5 og stk. 7, idet bestemmelsen ligeledes medførte en umiddelbar beskatning.

⁷⁹ Jf. *C-261/11, Kommissionen mod Danmark*, præmis 37.

testen. Det EU-retslige krav om proportionalitet udgjorde i alle fire domme den største hindring for opretholdelse af de nationale regler for exitbeskatning.

I den behandlede retspraksis har flere forskellige retfærdiggørende hensyn været benyttet, bl.a. effektiv skattekontrol, imødegåelse af skatteunddragelse og undgåelse af dobbeltbeskatning m.fl. Flere af disse er imidlertid blevet afvist. Ikke desto mindre blev fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne anerkendt af EU-domstolen i både *C-470/04 N*, *C-371/10 NGI* og *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*. EU-domstolen fastslog, at nationale regler, hvor skattesubjekter bliver umiddelbart beskattet ved en flytning eller overførsel af aktiver, oplever en forskelsbehandling, idet skattesubjekter, der forbliver, først skal svare skat af eventuelle avancer ved afhændelse. Denne forskelsbehandling udgjorde en restriktion for etableringsretten. Restriktionen kunne i alle tre tilfælde retfærdiggøres. Det ville muligvis bringe fordelingen af beskatningskompetencen i fare, såfremt selskaber kunne overføre aktiver og passiver til udlandet uden at skulle lade sig beskatte. EU-domstolen konstaterede imidlertid, at det ikke var proportionelt at opkræve skattebetalingen umiddelbart i forbindelse med flytningen, og at selskaber i stedet skulle have mulighed for at opnå henstand hermed.

Med effektiv skattekontrol som et retfærdiggørende hensyn tilsigtes, at skattemyndighederne har mulighed for at kontrollere skatteforhold, såfremt et selskab har aktiviteter i en anden medlemsstat.⁸⁰ De nødvendige skatteoplysninger er i dag lettere tilgængelige for skattemyndighederne end ved domsafsigelsen i du Saillant i 2002. Der er vedtaget flere direktiver med henblik på assistance og informationsudveksling på skatteområdet. Effektiv skattekontrol antages på den baggrund at få mindre betydning i dag end tidligere. Ikke desto mindre kan det ikke udelukkes, at hensynet finder anvendelse, hvor de nødvendige skatteinformationer ikke er tilgængelige.

EU-domstolen accepterer, at skatteansættelsen foretages på overførselstidspunktet. Retstilstanden i relation til kurstab findes i relation til juridiske personer at være afvigende fra tidligere praksis. Hvor EU-domstolen i *C-470/04 N* krævede, at fraflytterstaten tog hensyn til efterfølgende kurstab, var dette ikke gældende for juridiske personer.

Domstolen anerkender ligeledes, at muligheden for at opnå henstand mod forrentning fremfor umiddelbar opkrævning af det skattepligtige beløb er en mindre indgribende og mere proportionel foranstaltning. Hvordan en henstandsordning helt konkret skal indrettes, tager domstolen ikke direkte stilling til, men indikerer, at henstand frem til faktisk realisation vil være mindst indgribende

⁸⁰ Jf. Rønfeldt (2013), s. 129 f.

– som minimum for aktiver bestemt til at blive afhændet. Ved at tilbyde henstand frem til den faktiske realisation elimineres forskelsbehandlingen af sammenlignelige situationer, idet en grænseoverskridende flytning behandles, som hvis flytningen var foretaget rent nationalt.

4. Harmoniseringen i EU

Den begrænsede EU-retlige harmonisering på området for direkte skatter har gennem tiden medført en lang række tvister og et behov for konformitet inden for EU. På området for indirekte skatter (afgifter, told mv.) foreligger en del vedtagne direktiver og antages i høj grad for at være harmoniseret. Det modsatte gør sig gældende på området for direkte skatter, hvor udviklingen har været begrænset. Den tilbagestående udvikling skyldes delvis modstand fra medlemsstaterne samt den kendsgerning, at skatteretlige direktiver kræver enstemmighed, jf. TEUF art. 115.⁸¹

Harmonisering af direkte skatter møder naturlig modstand, fordi medlemsstaterne er særdeles protektionistiske i forhold til deres skattebaser. Det er dog lykkedes at nå til enighed om en række direktiver, hvor medlemsstaternes beskatningskompetence begrænses, blandt andet ved moder-/datterselskabsdirektivet og rente-/royaltydirektivet m.fl.

Kommissionen fremlagde i 2015 en handlingsplan med det formål at sikre en fair og effektiv selskabsbeskatning indenfor EU. Udviklingen mod et mere harmoniseret EU på området for direkte skatter kan på den baggrund antages at fortsætte fremadrettet. Hensigten bag handlingsplanen er at modernisere området for selskabsbeskatning. De nationale lovgivninger er ikke gearret til den globalisering og mobilitet, det økonomiske liv inden for EU indeholder i dag.⁸² Kommissionens plan sætter ind på fem områder, der skal sikre et mere fair og effektivt skattesystem. Især punkt to har betydning for den viderebehandling af exitbeskatning og lyder som følger:

“Ensuring effective taxation where profits are generated (...) Bringing taxation closer to where profits are generated and ensuring effective taxation of profits”.⁸³

Dette understøtter, at Kommissionen ønsker at sikre, at beskatning forfalder i det medlemsland, hvor overskuddet reelt er genereret, hvilket er i overensstemmelse med hensigten bag de danske exitbeskatningsregler.

Kommissionen fremsatte på den baggrund ATA-pakken i januar 2016, der skal forhindre misbrug af skatteregler i EU og udgøre første skridt mod et mere fair og effektivt skattesystem. Herudover har Kommissionen yderligere fremsat to direktivforslag den 25. oktober 2016. Direktivet om et Common Corporate Tax Base (CCTB) og direktivet om et Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB),

⁸¹ Jf. *Winther-Sørensen* m.fl. (2013), s. 606 f.

⁸² Jf. Kommissionens handlingsplan (2015), s. 2.

⁸³ Jf. Kommissionens handlingsplan (2015), s. 8 f.

der skal løse en række af de skatteretlige problemer, EU oplever i dag, på længere sigt.⁸⁴ Anti-tax avoidance-pakken blev vedtaget i sommeren 2016 og behandles i det følgende. De to øvrige direktivforslag er i skrivende stund ikke vedtaget.

4.1 Anti-tax avoidance-pakken

Pakken indeholder i alt fire dele: 1) et Anti-tax avoidance-direktiv, 2) en revision af direktivet om administrativt samarbejde, 3) en henstilling om styrkelse af skatteaftalerne, 4) en meddelelse om en ekstern strategi for effektiv beskatning. Det er især Anti-tax avoidance-direktivet, der er vigtig for besvarelse af afhandlingens problemstilling.

4.2 ATA-direktivet

Direktivet har til formål at bekæmpe udhuling af skattegrundlaget i det indre marked og sikre, at overskud beskattes, hvor det genereres. Direktivet bygger på OECD's initiativ om bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud (BEPS).⁸⁵ Direktivet indfører værneregler på seks forskellige områder vedrørende rentefradragsbegrænsning, exitbeskatning, kontrollerede udenlandske selskaber (CFC), håndtering af hybride mismatch samt en generel regel for bekæmpelse af misbrug (GAAR). ATA-direktivet er det første positive harmoniseringstiltag på området for exit-skat.⁸⁶ Direktivet er udformet som et minimumsdirektiv, hvormed det som udgangspunkt står medlemsstaterne frit for at fastsætte mere vidtgående eller strengere regler end dem, der fremgår af direktivet.⁸⁷ ATA-direktivet finder anvendelse på alle selskaber omfattet af selskabsbeskatning i deres respektive medlemslande.⁸⁸

Reglerne for exitbeskatning fremgår af direktivets art. 5. Udgangspunktet i direktivet er det samme som i de danske exitregler, hvorved et selskab ved en række grænseoverskridende aktiviteter skal beskattes af et beløb svarende til markedsværdien af de overførte aktiver på aktivernes overførselstidspunkt.⁸⁹ Exitbeskatningen opstår, hvor et selskab flytter skattemæssigt hjemsted og på den baggrund bliver hjemmehørende i en anden medlemsstat. Ligeledes hvor aktiver overføres, således at medlemsstaten mister retten til at beskatte de overførte aktiver, mens aktiverne forbliver det samme skattesubjekts retmæssige ejerskab.⁹⁰

⁸⁴ Jf. Kommissionens handlingsplan (2015), s. 15.

⁸⁵ Jf. Pkt. 1 i ATA-direktivets præambel.

⁸⁶ Se *Otmar Thömmes & Alexander Linn* i "Deferment of exit taxes after National Grid Indus", hvor konsekvenserne ved manglende positiv harmonisering behandles, *Intertax* vol. 40 (2012), s. 487.

⁸⁷ Jf. *Engsig-Sørensen* (2014), s. 98.

⁸⁸ Jf. ATA-direktivet art. 1, stk. 1.

⁸⁹ Jf. ATA-direktivet art. 5, stk. 1.

⁹⁰ Jf. ATA-direktivet art. 2, stk. 7.

Markedsværdien skal fastsættes på armslængdevilkår, hvorved overførsler skal foretages til markedspris og til markedsvilkår, jf. direktivet art. 5, stk. 6.

Tilflytterstaten skal anerkende fraflytterstatens værdiansættelse af aktiver, jf. direktivets art. 5, stk. 5. Europa-Kommissionen tilstræber med denne bestemmelse at ensrette medlemsstaternes ind- og udgangsværdier i forbindelse med en grænseoverskridende flytning. Formuleringen i direktivet art. 5, stk. 5, antages imidlertid ikke at løse dobbeltbeskatningsproblematikken som følge af forskellige værdiansættelser. Tilflytterstaten skal anerkende den værdiansættelse, som fraflytterstaten fastsætter, medmindre ”denne ikke afspejler markedsværdien”. Såfremt der anvendes forskellige værdiansættelsesmetoder landene imellem, vil fraflytterstatens værdiansættelse næppe anerkendes i tilflytterstaten. Dette skal ses i lyset af, at medlemsstaterne er protektionistiske omkring deres skatteindtægter og har en skattemæssig fordel ved at benytte lave indgangsværdier og tilsvarende høje udgangsværdier. Såfremt det antages, at både fraflytter- og tilflytterstaten benytter samme metode til værdiansættelsen, kan regnskabspraksis alligevel medføre, at resultatet bliver forskelligt. Det er på den baggrund tvivlsomt, hvorvidt Kommissionens forslag til ensretning ved anerkendelse af fraflytterstatens udgangsværdier reelt løser problematikken.

Tilsvarende de danske regler indeholder artikel 5, stk. 2, retten til at få henstand med skattebetalingen, når der foretages en overførsel af aktiver indenfor EU. Vælges henstandsordningen, kan der opkræves renter i overensstemmelse med national lovgivning i det pågældende land. Det fremgår ikke af direktivet, hvor høje renter der må kræves, blot at disse skal være i overensstemmelse med national lovgivning, og at renterne kan opkræves ”efter omstændighederne”. Direktivet præciserer ikke, hvorvidt der kan kræves automatisk rentebetaling ved alle transaktioner som ved den danske ordning eller kun transaktioner, hvor der er en reel risiko for, at skattebetalingen aldrig finder sted. Ved at formulere rentespørgsmålet så kortfattet og upræcist øges risikoen for forkert implementering og misbrug, hvilket ikke er hensigtsmæssigt.

Medlemsstaterne kan betinge benyttelsen af henstandsordningen med en sikkerhedsstillelse, såfremt der er en reel og påviselig risiko for udeblivende skattebetaling. Direktivet bryder på den baggrund med EU-domstolens afgørelse i *C-470/04 N*, hvor sikkerhedsstillelse i forbindelse med henstand blev anset for uforholdsmæssig i forhold til reglernes formål.

Muligheden for henstand ydes over en femårig periode, jf. direktivets art. 5, stk. 2. En række aktiviteter kan imidlertid medføre, at henstanden ophører øjeblikkeligt. Såfremt den virksomhed, der overføres, eller de overførte aktiver afhændes, ophæves henstanden med skatteopkrævning til følge. Dette gælder endvidere, såfremt de overførte aktiver efterfølgende overføres til et tredjeland, og hvis

skattesubjektets skattemæssige hjemsted eller den virksomhed, der videreføres af dets faste driftssted, flyttes til et tredjeland. Ligeledes hvis selskabet går konkurs eller afvikles, jf. direktivet art. 5, stk. 5, litra a-d.

Direktivet indeholder intet om afdrag af indtægter genereret efter fraflytning, i modsætning til den danske selskabsskattelovs § 27, stk. 2.

I det vedtagne direktiv er der tilføjet en misligholdelsesklausul, hvorved henstanden ophører, såfremt afdragene ikke betales indenfor et rimeligt tidsrum, der ikke må overstige 12 måneder, jf. art. 5, stk. 4, litra e. Såfremt aktiver genindtræder i national skattepligt inden for en periode på 12 måneder, kan exitbeskatning ikke finde sted, hvilket er en ændring i forhold til den danske henstandsordning.

ATA-direktivets værnsregler for exitbeskatning har centrale lighedspunkter med de danske exitbeskatningsregler i selskabsskattelovens § 5, stk. 7 og 8, samt § 8, stk. 4. Ligeledes for henstandsordningen i selskabsskattelovens §§ 26 og 27. Direktivet anvender dog en kortere afdragsperiode end den danske på syv år. Direktivet skal implementeres inden d. 31. december 2018 med virkning fra 1. januar 2019, jf. art. 11, stk. 1. Reglerne for exitbeskatning udskydes dog med et år, hvorved implementeringsfristen er ultimo 2019, med virkning fra 1. januar 2020.

Direktivet vil uden tvivl få stor indflydelse på indretningen af værnsregler indenfor EU, især for de medlemslande, der ikke har værnsregler på områder omfattet af direktivet.⁹¹ Den danske regering finder imidlertid, at kun mindre justeringer er nødvendige for at opfylde direktivets krav, idet Danmark allerede har en lang række værnsregler på de givne områder.⁹²

Et direktiv er med hensyn til det tilsigtede formål bindende for medlemsstaterne. Ved implementering er det medlemsstaterne selv, der bestemmer, i hvilket form og med hvilket middel gennemførelsen af direktivet skal foretages, jf. TEUF art. 288. Dette er også udgangspunktet for ATA-direktivet. Det er imidlertid tvivlsomt, hvorvidt EU-domstolen accepterer en mere restriktiv lovgivning end den, der fremgår af direktivet, da kravene til proportionalitet er høje.⁹³ Dette til trods for, at ATA-direktivet er et minimumsdirektiv.

⁹¹ Jf. *Jakob Bundgaard & Peter Koerver Schmidt*, "Anti-tax avoidance-direktivet er nu en realitet – Nye værnsregler og flere tvister i vente i EU", SR. 2016.0383.

⁹² Jf. SAU alm. del 2015/16, bilag 215, s. 7.

⁹³ Jf. *Werner Haslehner*; "The Commission Proposal for an Anti-BEPS Directive: Some Preliminary Comments", *Kluwer International Tax Blog*, d. 5 februar 2016.

Hensigten med direktivet kan ikke opnås på en tilfredsstillende måde, ved at medlemsstaterne lovgiver individuelt. Medlemsstaternes skattesystemer er vidt forskellige, og rent nationale tiltag vil kunne medføre yderligere tvivl på området for direkte skatter.⁹⁴ Det er på den baggrund bemærkelsesværdigt, at Kommissionen vælger at fremsætte et minimumsdirektiv, hvorved der opstår risiko for 28 (27) forskellige implementeringer, med yderligere tvister og mulighed for dobbeltbeskatning til følge.⁹⁵ På den baggrund anses ATA-direktivet ikke at være den mest optimale løsning til at forhindre aggressiv skatteplanlægning og misbrug. Der er behov for yderligere konformitet, hvilket CCCTB-direktivet kan bidrage til, da det indeholder absolutte regler og ikke minimumsregler.

Et fælles sæt regler for selskabsbeskatningen indenfor EU har været diskuteret i Kommissionen i årevis. Ikke desto mindre blev der først alvor af snakken i 2011, hvor Kommissionen fremsatte CCCTB-forslaget. Det oprindelige CCCTB fra 2011 mødte stor modstand fra flere medlemslande og blev trukket tilbage ved relanceringen af det nye CCCTB-forslag i 2016. ATA-direktivet indeholder elementer fra det oprindelige CCCTB-direktiv, herunder værnsregler mod udhuling af skattebasen og overførsel af overskud.⁹⁶ CCCTB-forslaget udgør næste skridt i Kommissionens handlingsplan fra 2015 med henblik på at sikre en mere fair og effektiv behandling af selskabsbeskatning ved at indføre ét fælles regelsæt. De to direktivforslag behandles i det følgende afsnit.

4.3 CCCTB

Det nye forslag fra 2016 er niveauinddelt i to direktiver, et CCTB, der indeholder en fælles skattebase, samt et CCCTB om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag. Det antages, at opdelingen i to direktiver frem for ét er et forsøg på at gøre planen nemmere at blive enige om, især for de medlemsstater der var modstandere af det oprindelige CCCTB fra 2011. Direktiverne har til formål at lukke de huller, der i dag benyttes af multinationale selskaber til at undgå skattebetaling indenfor EU. Desuden har det til formål at gøre det nemmere og billigere at drive virksomhed på det indre marked.⁹⁷ CCTB-direktivet har implementeringsfrist 31. december 2018, såfremt det vedtages. Direktivet indeholder et fælles sæt regler for opgørelse og behandling af skattepligtig indkomst for selskaber indenfor EU.

CCCTB-direktivet indeholder et fælles regelsæt for opgørelse af overskud for virksomheder med en samlet årlig omsætning på over 750 mio. euro. Selskaber med en mindre omsætning vælger frivilligt,

⁹⁴ Jf. Pkt. 16 i ATA-direktivets præambel.

⁹⁵ Jf. *Jakob Bundgaard & Peter Koerver Schmidt*, "Anti-tax avoidance-direktivet er nu en realitet – nye værnsregler og flere tvister i vente i EU", SR.2016.0383

⁹⁶ Jf. SAU alm. del 2016/17, bilag 19, s. 1.

⁹⁷ Jf. Pkt. 2 i CCCTB-direktivets præambel.

hvorvidt de ønsker at være omfattet af direktivet. Benyttes ordningen, gælder et alt-eller-intet-princip, hvorved filialer eller datterselskaber, hvor moderselskabet har bestemmende indflydelse eller kontrollerer 75 pct. af stemmerne, ikke kan holdes udenfor, jf. CCCTB-direktivets art. 5, stk. 1.

Selskabernes indkomst konsolideres i EU, hvormed de enkelte medlemsstater mister retten til beskatning. Selskabets skattegrundlag allokeres derefter ud til de enkelte medlemsstater efter en fordelingsnøgle, hvor salg, arbejdskraft og aktiver hver vægtes en tredjedel. Selskaberne beskattes derefter i henhold til de enkelte medlemsstaters nationale skattesatser. Medlemsstaterne fastsætter stadig selskabsskattesatserne, og det er således udelukkende metoden til opkrævningen af den skattepligtige indkomst, der er fælles. CCCTB-direktivet har til hensigt at gøre det lettere at drive virksomhed i EU på flere områder. Koncerner skal blandt andet kun selvangive ét sted, hvilket indebærer et "one-stop-shop"-princip, i modsætning til selvangivelse i hver medlemsstat, hvor aktivitet haves. Selve skatteforvaltningen foretages, hvor moderselskabet er skattemæssigt hjemmehørende, på baggrund af, hvor den faktiske ledelse har sit sæde, jf. CCCTB-direktivets art. 4, stk. 1 og 2.

Der er valgt en niveauiuddelt fremgangsmåde, hvormed medlemsstaterne først skal blive enige om et fælles selskabsskattegrundlag (CCTB). Såfremt der opnås enighed her, skal direktivet om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag (CCCTB) behandles efterfølgende. Såfremt direktiverne vedtages, vil uhensigtsmæssig skatteplanlægning på grund af mismatch og ubalance mellem de forskellige nationale regelsæt langt hen ad vejen elimineres. Det er imidlertid tvivlsomt, hvorvidt CCCTB-direktivet vedtages i nuværende form.

4.4 CCCTB og exitbeskatning

Ved en vedtagelse af direktivet elimineres store dele af de værnsregler, der på nuværende tidspunkt eksisterer i EU, herunder exitbeskatning af selskaber med en omsætning på over 750 mio. euro. Direktivet overflødiggør både selskabsskattelovens § 5, stk. 5 og 7, samt § 8, stk. 4, fordi danske selskaber omfattet af direktivet ikke længere underlægges selskabsskatteloven, jf. CCCTB-direktivets art. 1, nr. 2. En grænseoverskridende flytning af aktiver omfattet af direktivet vil på den baggrund ikke skulle exitbeskattes. I stedet justeres allokeringen af skatteindtægter i fordelingsnøglen, jf. CCCTB-direktivets art. 22.

Der vil imidlertid fortsat være et behov for exitregler, i og med at nogle selskaber falder udenfor CCCTB-systemet, ligeså i forhold til transaktioner ud af EU. Danmark vil derfor fremadrettet stadig have et behov for nationale exitregler af selskaber.⁹⁸

⁹⁸ Jf. *Koerver Schmidt m.fl.* (2015), s. 250

Direktivet vil løse en række af de problemer, EU oplever på nuværende tidspunkt på grund af mismatch i de forskellige medlemsstaters nationale lovgivning, f.eks. den tidligere nævnte dobbeltbeskatningsproblematik på baggrund af forskellige værdiansættelser. Det er imidlertid langt fra sikkert, hvorvidt direktivet vedtages og i hvilken form. Direktivet modtager kritik på flere punkter, blandt andet tab af suverænitæt, fordi medlemsstaterne skal overgive kompetence til opkrævning og kontrol af selskabsbeskatningen.⁹⁹ Traditionelt set har området for direkte skatter været underlagt medlemsstaterne, og CCCTB-direktivet bryder derfor med tidligere normer. Forslaget møder yderligere kritik, idet flere medlemsstater, herunder Danmark, muligvis står til et tab i skatteprovenu, idet skattebasen formindskes.¹⁰⁰ Det er tvivlsomt, hvorvidt der kan opnås enighed om et direktiv, hvor nogle medlemsstater står til et tab i skatteindtægter, imens andre står til en gevinst.¹⁰¹ Det er dermed fortsat usikkert, hvad fremtiden bringer for direktivforslaget.

⁹⁹ Jf. "The EU Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)", Global Tax News, d. 23. juni 2015.

¹⁰⁰ Jf. "The EU Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)".

¹⁰¹ Jf. SAU alm. del 2016/17, bilag 19, s. 12.

5. Er de danske regler forenelige med EU-retten?

Den danske henstandsordning blev indført med henblik på at gøre de danske regler forenelige med fællesskabsretten. Flere elementer i den danske henstandsordning er imidlertid blevet kritiseret i retslitteraturen og af både Kommissionen og EU-domstolen. Findes de danske regler ikke at være forenelige med fællesskabsretten, kan Danmark i sidste ende risikere en ny traktatbrudssag.

I det følgende afsnit analyseres de elementer af henstandsordningen, der på nuværende tidspunkt kritiseres, eller hvor der hersker tvivl om foreneligheden med fællesskabsretten. Analysen foretages i lyset af det nye ATA-direktiv.

5.1 Afdrag på henstandssaldoen § 27, stk. 2

Bestemmelsen medfører, at et selskab, der benytter henstandsordningen, skal afdrage på henstandssaldoen, i takt med at overførte aktiver oppebærer indtægt, såfremt disse indtægter skulle have været medregnet i den skattepligtige indkomst, havde aktivet fortsat været omfattet af dansk beskatningsret. Dette afkastkrav indebærer, at eventuelle indtægter eller udbyttebetalinger efter flytningen udløser skattebetaling.

Allerede inden vedtagelsen af Folketingets lovforslag L 91, indeholdende den danske henstandsordning, blev netop denne bestemmelse kritiseret. Det påpeges i skatteministeriets høringssvar til lovændringen, at afdrag, i takt med at der oppebæres indtægt, gør ordningen unødvendigt kompliceret og administrativt tung. Især hvor der overføres mange og/eller komplekse aktiver. Desuden fremhæves, at en fiksering af indtægt til det enkelte aktiv i praksis kan være yderst besværlig og i visse situationer næsten umulig for virksomheden at dokumentere. Dette gælder både for immaterielle aktiver og driftsaktiver.¹⁰² Det var imidlertid ikke kun fagorganisationerne, der var skeptiske overfor denne bestemmelse i henstandsordningen. Europa-Kommissionen anfører i en skrivelse til den danske stat, at Kommissionen er af den "(...) opfattelse, at dette står i misforhold til hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (...)".¹⁰³ Kommissionen fremhæver, at indtægt på aktiver ikke ville give anledning til skat på kapitalgevinster, såfremt selskabet var forblevet i Danmark, og at der på den baggrund forelægger en forskelsbehandling.

Afdragene opgøres til skatteværdien af det afkast, der oparbejdes efter overførslen, uden hensyn til eventuelle tab og udgifter på andre aktiver. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget L 91, at

¹⁰² Jf. Skatteministeriets høringssvar ved fremsættelsen af L 91, s. 2, 5 og 6.

¹⁰³ Jf. Bilag 6 til Folketingets behandling ved fremsættelsen af L 91.

der ikke foretages en nettoindkomstopgørelse. Afkastet baseres dermed på omsætning fremfor profit. Dette indebærer, at selskaber kan have svært ved at afdrage skatten, da det ikke er givet, at selskabet har genereret noget overskud til trods for, at det har haft en omsætning.¹⁰⁴ Kravet om afdrag af afkast på de overførte aktiver forringer dermed den likviditetsmæssige neutralitet, som en henstand burde medføre.¹⁰⁵

EU-domstolen påpegede i *C-371/10 NGI*, at det er mindre indgribende, at et fraflyttende selskab gives valget mellem at betale exitsskatten umiddelbart eller opnå henstand med betalingen. Selskabet, der benytter henstanden, kan da pålægges den administrative byrde, det er at følge op på de enkelte aktiver, der er flyttet til udlandet. Domstolens udtalelse bygger dog på den forudsætning, at den administrative byrde er en årlig erklæring om, hvorvidt aktiverne omfattet af henstanden er afstået eller ej.¹⁰⁶ Domstolens udtalelse kan næppe udstrækkes til at dække de administrative byrder, den danske ordning pålægger i relation til § 27, stk. 2.

Antages det imidlertid, at EU-domstolen anerkendte afkast af genererede indtægter efter fraflytningen som forenelige med EU-retten, vil dette indebære, at en række selskaber reelt ikke vil kunne benytte ordningen. En korrekt opfølgning på op til syv år af alle overførte aktiver vil administrativt være for besværligt og muligvis omkostningsfuldt for selskaberne. Her tænkes især på selskaber, hvor der overføres aktiver, der ikke er bestemt til realisering, samt ved overførsel af adskillige og komplekse aktiver.¹⁰⁷

Martin Poulsen vurderer i SU 2011, 485, at afdrag, i takt med at det overførte aktiv genererer indtægt, kan anses som en mindre indgribende foranstaltning end den umiddelbare skattebetaling i forbindelse med en flytning eller overførsel af aktiver. Det påpeges, at afkastkravet kan bidrage til at sikre, at skattebetalingen kan inddrives. Det fremgår imidlertid af skatteministeriets bemærkninger til lovforslaget L 91, at kreditrisikoen for den danske stat er minimal ved at tilbyde henstand.¹⁰⁸ Det er på den baggrund ikke nødvendigt at sikre skattebetalingen yderligere ved at kræve afdrag af alle genererede indtægter. Martin Poulsen konstaterer ligeledes, at skattesubjektet ved afdrag af indtægter kan risikere en dobbeltbeskatning, såfremt der ikke gives lempelse i tilflytterstaten, og at Danmark

¹⁰⁴ Jf. Skatteministeriets bemærkninger til Folketingets lovforslag ved fremsættelsen af L 91, s. 7.

¹⁰⁵ Se også i denne retning *Henriette W. Korsgaard & Kim W. Andersen*, i "Ny valgfri henstandsordning for betaling af selskabers exitsskat", SR.2014.104, s. 7.

¹⁰⁶ Jf. *C-371/10 NGI*, præmis 66.

¹⁰⁷ Jf. *C-371/10 NGI*, præmis 70.

¹⁰⁸ Jf. Skatteministeriets bemærkninger til Folketingets behandling ved fremsættelsen af L 91, s. 5

muligvis krænker sine folkeretlige forpligtelser.¹⁰⁹ Afkastkravet kan på den baggrund ikke anses som en optimal løsning.

Det angives i ATA-direktivets art. 5, stk. 2, at der skal ydes henstand ved skattebetaling af afdrag over frem år. Direktivet forholder sig imidlertid tavs omkring afdrag af genererede indtægter efter en fraflytning eller overførsel af aktiver til et andet EU-land.

EU-domstolen fremhævede i *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*, at et andet udløsende kriterium kunne finde anvendelse for aktiver, der ikke er bestemt til at skulle afstås.¹¹⁰ Afdrag af indtægter medfører, at et eventuelt overskud udløser beskatning, både for aktiver bestemt til at skulle afstås, men også aktiver bestemt til bibeholdelse. Indretningen af selskabsskattelovens § 27, stk. 2., medfører på den baggrund, at afkast på indtægter får virkning som udløsende kriterium for exitskatten.

Den danske henstandsordning kan på dette punkt ikke tiltrædes. Ordningen er administrativt tung og muligvis omkostningsfuld for selskaber at benytte. Afkast af overskud har på nuværende tidspunkt ikke været forelagt EU-domstolen – ikke desto mindre er det tvivlsomt hvorvidt selskabsskattelovens § 27, stk. 2, kan findes forenelig med EU-retten i en tilbundsgående proportionalitetstest.

5.2 Genindtrædelse § 27, stk. 3

Denne bestemmelse finder anvendelse, hvor et aktiv omfattet af en henstand genindtræder i dansk beskatningsret, samtidig med at henstandssaldoen fortsat er positiv.

Genindtrædelse efter § 27, stk. 3, findes som udgangspunkt forenelig med fællesskabsretten. Ikke desto mindre medfører bestemmelsen i visse tilfælde dobbeltbeskatning for de tilbageflyttende selskaber. International dobbeltbeskatning kan være ødelæggende for samhandlen på det indre marked og gøre det mindre attraktivt at etablere sig i et andet medlemsland. Dobbeltbeskatningen i det konkrete tilfælde opstår, hvor et aktiv flyttes til et andet EU-land, og selskabet opnår henstand på eventuelle latente avancer. Aktivet flyttes derefter tilbage til Danmark, imens der fortsat er en positiv henstandssaldo, der afdrages på. Danmark exitbeskatter da aktivet ved flytningen ud af Danmark og igen, når aktivet afhændes på et senere tidspunkt.

¹⁰⁹ Jf. *Martin Poulsen*, i "Exit-beskatning af selskaber og det EU-retlige proportionalitetsprincip", SU 2011, 485. I relation til Danmarks folkeretlige forpligtelser stilles spørgsmålstegn ved, om Danmark er berettiget til at beskatte de genererede indtægter efter flytningen. Problematikken opstår i, at størstedelen af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster tillægger domicillandet retten til beskatning af erhvervsindkomst, mens kildelandet alene kan beskatte indkomst tilknyttet et fast driftssted i landet. Ved at kræve afdrag, i takt med at det overførte aktiv genererer indtægt, vil reglerne muligvis krænke Danmarks folkeretlige forpligtelser efter de vedtagne dobbeltbeskatningsoverenskomster, og Danmark kan på den baggrund foretage *treaty override*.

¹¹⁰ *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*, præmis 37.

Problematikken er ikke i strid med de grundlæggende frihedsrettigheder, men kan være hæmmende i forhold til det indre markedes virkemåde. En løsning kunne være gensidig anerkendelse af fraflytterstatens værdiansættelse i tråd med ATA-direktivets art. 5, stk. 5. Direktivet løser imidlertid ikke problematikken i sin nuværende form, idet værdiansættelsesmetoder og regnskabspraksis er forskellig fra land til land. Direktivet tager ikke specifikt stilling til, hvordan aktivets værdi skal opgøres. Vedtagelse af CCCTB-direktivet vil imidlertid eliminere problematikken for selskaber omfattet af direktivet. Ikke desto mindre kunne et tiltag fra Kommissionens side ønskes, hvorved værdiansættelsesmetoden i forbindelse med exitskat blev harmoniseret i EU af hensyn til de selskaber, der falder udenfor CCCTB-direktivet.

5.3 Selvangivelse § 27, stk. 5

Et selskab, der benytter henstandsordningen, pålægges for hvert år, hvor der fortsat er en positiv henstandssaldo, en selvangivelsespligt. Denne selvangivelse skal indeholde den geografiske placering af aktiverne omfattet af henstanden.

Selvangivelsespligten i *C-9/02 du Saillant* blev ikke accepteret af domstolen, idet den franske ordning blev anset for byrdefuld.¹¹¹ Ligeledes fandt EU-domstolen i *C-470/04 N* og senere i *C-371/10 NGI*, at en årlig selvangivelse kunne udgøre en hindring og gøre det mindre attraktivt at etablere sig i en anden medlemsstat. Yderligere påpegedes, at personer eller selskaber, der fortsat er boende i medlemsstaten, først selvangiver, når der forekommer realisation.¹¹²

Generaladvokat J. Kokott fremhæver i sit forslag til afgørelsen af *C-371/10 NGI*, at en nøjagtig opfølgning på alle aktiver frem til realisering kan være nærmest umulig og medføre tunge administrative byrder for selskabet.¹¹³ Denne pointe understøttes i Kommissionens meddelelse om exitbeskatning fra 2006, hvoraf det fremgår: ”Det forekommer urimeligt, at der, indtil aktiverne er afhændet, skal gives en årlig erklæring om, at de ikke er afhændet”.¹¹⁴ Kommissionen finder på den baggrund selvangivelsespligten unødvendig i relation til exitskat og fremhæver, at der i stedet bør fokuseres på samarbejde mellem skattemyndighederne.

Der er på fællesskabsretligt niveau vedtaget både et direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (*Direktiv om administrativt samarbejde*) samt et direktiv om gensidig bistand

¹¹¹ Jf. *C-9/02 du Saillant*, præmis 56.

¹¹² Jf. *C-370/04 N*, præmis 49 sammenholdt med *C-371/10 NGI*, præmis 71.

¹¹³ Jf. *C-371/10 NGI*, præmis 70.

¹¹⁴ Jf. Kommissionens meddelelse om exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik, pkt. 5.

ved inddrivelse af skatter (*Inddrivelsesdirektivet*). Direktivet for administrativt samarbejde pålægger medlemsstaterne en pligt til at udveksle oplysninger, der kan bidrage til korrekt skatteansættelse i andre medlemsstater. Det er på den baggrund ikke nødvendigt, at selskaberne selv angiver, hvor aktiver omfattet af henstand befinder sig, eller hvorvidt disse er afhændet. Tilflytterstaten har pligt til at afsende disse oplysninger, såfremt det kan medføre tab i skatteprovenu eller skal anvendes ved skatteansættelsen i fraflytterstaten.¹¹⁵

De nødvendige skatteoplysninger kan opnås ved direktivet om administrativt samarbejde, hvilket vil udgøre en mindre restriktiv foranstaltning. Ligeledes er det muligt for skattemyndighederne i fraflytterstaten at få oplysninger fra skattemyndighederne i tilflytterstaten om, hvorvidt et aktiv er blevet realiseret eller ej, jf. *Inddrivelsesdirektivets* art. 5, stk. 1.

På den baggrund kunne det antages, at selvangivelsespligten ikke er forenelig med fællesskabsretten, særligt set i lyset af, at selskaberne kan risikere at ifalde strafansvar, såfremt selvangivelserne ikke er korrekte.¹¹⁶ Ikke desto mindre anerkender EU-domstolen i *C-371/10 NGI* en selvangivelsespligt, hvor selskaberne pålægges at indberette, hvorvidt aktiverne omfattet af henstanden er realiseret eller ej.¹¹⁷

Der tages ikke stilling til selvangivelsespligten direkte i ATA-direktivets artikel 5, der netop omhandler exitbeskatning. Det fremgår imidlertid af introduktionen i direktivet, at medlemsstaterne kan anmode om de nødvendige skattemæssige oplysninger i en erklæring.¹¹⁸

Der blev i forbindelse med vedtagelsen af ATA-pakken foretaget en revision af direktivet om administrativt samarbejde. Denne revision skal sikre større gennemsigtighed og indebærer, at betydningsfulde skattemæssige oplysninger i større grad skal udveksles mellem de nationale skattemyndigheder.¹¹⁹ Det fremgik ikke af de tidligere direktiver, hvilke konkrete skattemæssige oplysninger tilflytterstaten skulle indsamle. Det kunne på den baggrund være vanskeligt for fraflytterstaten at indsamle de nødvendige oplysninger i visse tilfælde. Revisionen i 2016 præciserer imidlertid, hvilke oplysninger der som minimum skal indsamles.

¹¹⁵ En medlemsstat har pligt til at underrette, såfremt der opstår formodning om, at der kan fremkomme et tab af skatteindtægter i en medlemsstat, jf. direktivet om administrativt samarbejde art. 9, stk. 1. Bestemmelsen suppleres i tilknytning til denne afhandling i art. 9, stk. 1, litra e, hvor en medlemsstat har pligt til at udveksle egne indsamlede oplysninger, som kan anvendes ved en skatteansættelse i en anden medlemsstat.

¹¹⁶ Jf. *Winther-Sørensen* m.fl. (2013), s. 474, i overensstemmelse med skattekontrollovens § 13, stk. 1.

¹¹⁷ Jf. *C-371/10, NGI*, præmis 77.

¹¹⁸ Jf. Pkt. 10 i ATA-direktivets præambel.

¹¹⁹ Jf. Rådets direktiv 2016/16/EU om ændring af direktiv 2011/16/EU.

En selvangivelsespligt, hvor selskaber indberetter, hvorvidt aktiverne omfattes af henstanden er afstået, findes forenelig med EU-retten på baggrund af domstolens praksis i *C-371/10 NGI*.

En nøjagtig opfølgning af alle aktiver i en periode på syv år udgør uden tvivl en byrde og medfører administrative vanskeligheder. Den administrative byrde kan for selskaber med flere og komplekse aktiver være så tung, at henstandsordningen reelt ikke kan benyttes.

Revisionen af direktivet om administrativt samarbejde samt den øgede udveksling af skatteoplysninger gør det nemmere for skattemyndighederne at indsamle de relevante skatteoplysninger. Behovet for årlige selvangivelser i forbindelse med henstand må på den baggrund antages at formindskes, i takt med at nødvendige skatteoplysninger bliver mere tilgængelige.

Medlemsstaterne har selv adgang til de nødvendige skatteoplysninger i relation til exitbeskatning, og det er derfor unødvendigt, at selskaber selvangiver den geografiske placering af alle overførte aktiver under hele henstandsperioden. Den danske selvangivelsespligt i selskabsskattelovens § 27, stk. 5, kan i sin nuværende udformning på den baggrund ikke findes proportionel og forenelig med fællesskabsretten.

5.4 Automatisk rentebetaling § 27, stk. 7

For selskaber, der benytter henstandsordningen, forrentes henstandssaldoen, så længe denne fortsat er positiv, dog maksimalt i syv år. Rentesaften svarer til Nationalbankens diskonto tillagt en pct., dog minimum tre pct. årligt.

Det findes paradoksalt, at Danmark i forbindelse med udarbejdelsen af lovforslaget L 91 i 2014 tillægger automatisk rentebetaling, idet der først opstod klar hjemmel hertil i ATA-direktivet i 2016. Ydermere findes det paradoksalt, set i lyset af, at Kommissionen d. 29. januar 2014 sendte Danmark en skrivelse, hvor Kommissionens ikke fandt, at der kunne opkræves renter i forbindelse med henstand. Kommissionen begrundede denne påstand med, at hjemmehørende skattepligtige ligeledes beskattes af samme indkomst på et senere tidspunkt, uden tillæg af renter.¹²⁰ Ligeledes møder rentespørgsmålet modstand i retslitteraturen. *Liselotte Madsen & Erik Werlauff* antager i TfS 2014, 184, at automatisk opkrævning af renter bør findes uforholdsmæssig. Ved at kræve rentebetalinger i forbindelse med fraflytningen stilles selskaberne likviditetsmæssigt, som om de blev beskattet umiddelbart, hvilket domstolen i både *C-371/10 NGI* og *C-261/11 Kommissionen mod Danmark* fandt uforholdsmæssig. Denne kritik af den danske ordning kan tiltrædes.

¹²⁰ Jf. Bilag 6 til Folketingets behandling ved fremsættelsen af L 91, punkt 3.

Det fremgår af skatteministeriets bemærkningerne til lovforslaget L 91, at kreditrisikoen for den danske stat er minimal ved at tilbyde henstand i forbindelse med exitskat. Ydermere fremgår det, at rentesatsen svarer til den rente, som staten i gennemsnit kunne have opnået, dog mindst tre pct.¹²¹ Det antages på den baggrund, at der ikke er nogen direkte sammenhæng mellem rentens størrelse og risikoen for, at skattebetalingen udebliver, hvilket findes paradoksalt. Renten synes dermed at være fastsat vilkårligt, idet diskontoen siden 2012 har været på 0.¹²² Det er i forarbejderne til L 91 ligeledes svært at gennemskue, hvilken relevans diskontoen har i forhold til opkrævning af exitskat.

Otmar Thömmas og Alexander Linn påpeger i *Intertax* vol. 40 i 2012, at opkrævningen af renter ved enhver grænseoverskridende overførsel udgør en restriktion, idet en rent national afståelse ikke forrentes. Selskaber, der benytter henstandsordningen, stilles på den baggrund likviditetsmæssigt ringere ved grænseoverskridende flytninger end rent nationale flytninger, hvilket kan afholde selskaber fra et etablere sig i andre medlemsstater. Den restriktive rentebetaling skal på den baggrund bestå EU-domstolens proportionalitetstest.¹²³

Forrentningen blev i afgørelsen *C-261/11 Kommissionen mod Danmark* søgt retfærdiggjort i hensynet til en balanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Det kan imidlertid diskuteres, hvorvidt fordelingen af beskatningskompetencen er i fare, såfremt der ikke opkræves renter. EU-domstolen har i *C-371/10 NGI* anerkendt, at der i forbindelse med fraflytningen foretages en endelig skatteansættelse. En automatisk rentebetaling påvirker dermed ikke det skattepligtige beløb negativt for staten og bringer dermed ikke fordelingen af beskatningskompetencen i fare. Den automatiske rentebetaling kan da næppe retfærdiggøres.

EU-domstolen åbner imidlertid op for, at der kan opkræves renter i forbindelse med exitskat, såfremt der foreligger national hjemmel hertil. Ydermere, at henstand "(...) med tillæg af renter af i henhold til den nationale lovgivning" er mindre indgribende end umiddelbar beskatning i forbindelse med en flytning eller overførsel af aktiver.¹²⁴ I domstolens afgørelse *C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH* foretog selskabet en omdannelse, hvilket medførte, at der ikke længere forelå et fast driftssted i Tyskland. Den tyske skattelovgivning indeholdte en rentefri henstandsordning i forbindelse med en grænseoverskridende flytning. Domstolen henviser i dette tilfælde til *C-371/10*

¹²¹ Jf. Skatteministeriets bemærkninger til Folketingets behandling ved fremsættelsen af L 91, s. 5.

¹²² Se her bilag 4 til Folketingets behandling ved fremsættelsen af L 91, hvor *Jakob Bundgaard* og *Michael Tell* i en skrivelse til skatteministeren redegør for, hvorfor forrentningen syntes fastsat vilkårligt og på den baggrund uproportional.

¹²³ Jf. *Otmar Thömmas og Alexander Linn*, "Deferment of exit taxes after National Grid Indus", *Intertax* vol. 40 (2012), s. 490.

¹²⁴ Jf. *C-371/10, National Grid Indus*, præmis 73.

NGI præmis 73 og præciserer ikke yderligere, i hvilke situationer der kan opkræves renter.¹²⁵ Ligeledes præciseres renteopkrævningen ikke yderligere i afgørelsen *C-657/13 Verder LabTec*, der omhandlede exitbeskatning af immaterielle rettigheder, hvor der i relation til renteopkrævning henvises til standpunktet i ovenstående praksis.¹²⁶

De hollandske regler, der lå til grund for behandlingen i *C-371/10 NGI*, indeholdt alene morarenter. Det er dermed tvivlsomt, hvorvidt en automatisk rentebetaling ved benyttelse af henstand er blevet vurderet af EU-domstolen i den rette sammenhæng. Ydermere er domstolens behandling af rentespørgsmål i forbindelse med domsafsigelsen af *C-371/10 NGI* så kortfattet og upræcis, at denne tvivlsomt kan fungere som et præjudikat i relation til den danske renteopkrævning. Ligeledes har det næppe været domstolens hensigt at udstede et *carte blanche* i forbindelse med domsafsigelsen, hvorved medlemsstaterne efterfølgende frit kan pålægge renter ved benyttelse af henstand.¹²⁷

Det må antages, at EU-domstolen anerkender renteopkrævning ved udeblivende skattebetaling, hvilket er normal praksis i mange lande. Ved at yde henstand frem til den faktiske afståelse stilles den grænseoverskridende flytning på samme måde som ved en rent intern national flytning. Dette anså domstolen som mindre indgribende i *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*. Tilsvarende i *C-38/10 Kommissionen mod Portugal*, hvor domstolen opstiller principper for, at selskaber i videst muligt omfang skal stilles, som om fraflytningen ikke var foretaget.¹²⁸ Skal disse principper efterfølges, er der som udgangspunkt ingen skat til betaling, før afhændelsen er sket, og der pålægges kun renter ved udeblivende betaling af det skattepligtige beløb, hvorved der ikke er grund til at opkræve rentebetaling fra dag ét ved benyttelse af henstand.¹²⁹

ATA-direktivet behandler delvist problemstillingen med rentebetalingen. Det fremgår, at der kan opkræves renter ved benyttelse af henstand i overensstemmelse med national lovgivning, alt efter omstændighederne, jf. ATA-direktivets art. 5, stk. 3. Det er imidlertid tvivlsomt, hvorvidt der henvises til morarenter ved udeblivende betaling eller rentebetaling ved enhver flytning. Ligeledes er det tvivlsomt, hvorvidt ”alt efter omstændighederne” er et udtryk for rentens størrelse, eller om der kun kan kræves rentebetaling ved reel risiko for, at skattebetalingen udebliver.

¹²⁵ Jf. *C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, præmis 61.

¹²⁶ Jf. *C-657/13 Verder LabTec*, præmis 49.

¹²⁷ Se ligeledes om rentebetaling i forbindelse med henstand, *Otmar Thömmes & Alexander Linn* i ”Deferment of exit taxes after National Grid Indus”, hvor de i tolkningen af *C-371/10 NGI* ligeledes antager, at der ikke kan pålægges automatisk rentebetaling ved enhver benyttelse af henstand.

¹²⁸ Jf. *Werlauff* (2016), s. 209.

¹²⁹ Jf. *Otmar Thömmes & Alexander Linn*, ”Deferment of exit taxes after National Grid Indus”.

En rentebetaling svarende til selskabsskattelovens § 27, stk. 7, der ikke er et udslag af risikoen forbundet med at tilbyde henstand, anses for at udgøre en restriktion i sig selv. Denne restriktion kan næppe retfærdiggøres i at bringe fordelingen af beskatningskompetencen i fare.

Til trods for at EU-domstolen i *C-371/10 NGI*, præmis 73, anerkender henstand mod forrentning efter national lovgivning, vil de danske regler i selskabsskattelovens § 27, stk. 7 i en tilbundsgående proportionalitetstest næppe findes forenelige med etableringsretten. Det har antageligvis ikke været domstolens hensigt, at medlemsstaterne frit kan pålægge vilkårlige renter i forbindelse med henstand.¹³⁰ Selskabsskattelovens § 27, stk. 7, kan i sin nuværende udformning på den baggrund ikke tiltrædes og findes således uforenelig med EU-retten.

5.5 Henstand på syv år af alle aktiver

For at benytte henstandsordningen skal der afdrages på henstandssaldoen med minimum en syvendel årligt, hvorved den maksimale henstandsperiode er syv år, jf. selskabsskattelovens § 27, stk. 2.

Den danske ordning med afdrag over en syvårig periode må som udgangspunkt anses som mindre indgribende end en umiddelbar betaling af hele skattebeløbet og dermed foreneligt med etableringsretten. Det findes imidlertid ulogisk, at Danmark vælger henstand på syv år af alle aktiver, når EU-domstolen i afgørelsen mod Danmark har påpeget, at der bør ydes henstand frem til faktisk realisation – som minimum for aktiver bestemt til afhændelse. Denne tankegang understøttes af Kommissionens skrivelse til Danmark af 29. januar 2014, hvor Kommissionen fremhæver, at det for aktiver bestemt til afhændelse "(...) er i strid med EU-retten at kræve den opgjorte exitskat betalt, før der sker en afhændelse".¹³¹

Formålet med en henstandsordning er bl.a. at undgå de likviditetsmæssige problemer, som den umiddelbare opkrævning af exitskat kan medføre.¹³² Det er imidlertid tvivlsomt, hvorvidt selskabsskattelovens § 27, stk. 2, på tilstrækkelig vis tager det fraflyttende selskabs likviditetsmæssige ulemper i betragtning.

EU-domstolen foreskriver i *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*, at et andet udløsende kriterium end faktisk afhændelse kan finde anvendelse på aktiver, der ikke er bestemt til afhændelse – f.eks. henstand i syv år.

¹³⁰ Se ligeledes *Liselotte Madsen og Erik Werlauff* i TfS 2014, 184, hvor der argumenteres for, at der ikke kan kræves renter i forbindelse med henstand, kun ved udeblivende betaling.

¹³¹ Jf. Bilag 6 til Folketingets behandling ved fremsættelsen af L 91, punkt 3.

¹³² Jf. *C-311/10, National Grid Indus*, præmis 68.

Michael Tell antager i *European Taxation 2014*, at en syvårig henstandsperiode kan begrundes i, at aktiver genererer et løbende cash-flow efter fraflytningen, der kan anvendes til at afdrage exitsskatten. Ligeledes vil tilflytterstaten benytte step-up af indgangsværdierne, hvilket giver selskabet en skattemæssig fordel i form af et større afskrivningsgrundlag i tilflytterstaten.¹³³ Der anvendes imidlertid forskellige værdiansættelser på tværs af medlemsstaterne. Ligeledes er der ikke garanti for, at aktiverne genererer et positivt cash-flow efter flytningen. En henstand på syv år kan dermed medføre beskatning uden at have realiseret nogen gevinst. Det findes på den baggrund tvivlsomt udelukkende at basere henstandsperioden på sådanne formodninger.

EU-domstolen anerkender imidlertid i *C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH* en femårig henstandsperiode som værende proportionel i forhold til det forfulgte mål.¹³⁴ Ligeså i *C-657/13 Verder LabTech*, hvor en tiårig periode blev accepteret af domstolen.¹³⁵ En henstandsperiode på fem år tiltrædes ligeså i ATA-direktivets art. 5, stk. 2, og der foretages ingen sondring mellem aktiver bestemt til afhændelse og aktiver bestemt til bibeholdelse tidsubestemt.

Den kendsgerning, at Kommissionen ønsker et andet udløsende kriterium end den faktiske afståelse for aktiver bestemt til bibeholdelse, og at der bør sondres mellem aktivtyper, kan på baggrund af ovennævnte retspraksis ikke tiltrædes. EU-domstolen præciserer ikke, hvad der menes med et andet udløsende kriterium, hvilket indikerer, at det er op til medlemsstaterne selv at fastlægge dette, jf. *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*.

Den danske selskabsskattelovs § 27, stk. 2, indeholdende en henstand på syv år kan på den baggrund anses som forenelig med etableringsretten.

5.6 Sammenfattende om den danske henstandsordning

Danmark skal ved indretningen af den nationale lovgivning tilstræbe at lette de ulemper, der opstår i forbindelse med exitbeskatning i henhold til proportionalitetsprincippet.¹³⁶ Indførelsen af muligheden for henstand er uden tvivl et skridt i den rigtige retning, ikke desto mindre kan den nuværende danske henstandsordning ikke anses for at være nået i mål og opfyldt proportionalitetstesten på tilstrækkelig vis. Dette afsnit behandler de ændringer, der bør foretages i relation til exitbeskatning af danske selskaber på baggrund af den behandlede retspraksis og ATA-direktivet.

¹³³ Jf. *Michael Tell*, "Exit Taxation within the European Union/European Economic Area - After Commission v. Denmark" *European Taxation*, 2014 (Volume 54), No 2-3, s. 5.

¹³⁴ Jf. *C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, præmis 62.

¹³⁵ Jf. *C-657/13 Verder LabTech*, præmis 52.

¹³⁶ Jf. *Engsig Sørensen* (2014), s. 799.

Danmark bør ikke benytte eventuelle afkast fra de overførte aktiver til at afdrage på henstandssaldoen. Ordningen er for administrativt tung og kan medføre likviditetsmæssige vanskeligheder for selskaber, der benytter ordningen. Der foreligger på nuværende tidspunkt ikke retspraksis, der har taget stilling til denne problematik. EU-domstolen har anerkendt, at henstand frem til afståelse eller alternativt henstand med fem lige store afdrag over fem år er en egnet og proportionel foranstaltning for at sikre en balanceret fordeling af beskatningskompetencen. Det er imidlertid tvivlsomt, hvorvidt domstolen finder afkast af overførte aktiver, efter selskabsskattelovens § 27, stk. 2, forenelig med EU-retten på nuværende tidspunkt.

I den nuværende udformning udgør selvangivelsespligten desuden en unødvendig komplikation af regelsættet, og en korrekt opfølgning på alle aktiver i op til syv år, i henhold til selskabsskattelovens § 27, stk. 4, kan herefter ikke opretholdes. En selvangivelsespligt, hvor de fraflyttende selskaber udelukkende skal indberette, hvorvidt aktivet er afhændet eller ej, kan imidlertid tiltrædes i overensstemmelse med domstolens afgørelse i *C-371/10 NGI*. Det kan dog formodes, at denne ligeledes vil blive anset for unødvendig i fremtiden, i takt med at informationsudvekslingen af skatteoplysninger på tværs af medlemsstaterne øges.

Rentebetalingen i den danske ordning kan ikke anses for nødvendig i forhold til at opnå formålet og medfører store likviditetsmæssige ulemper for selskaber, der vælger at benytte ordningen. Såfremt renten var et udtryk for kreditrisikoen, i forbindelse med at skattebetalingen udeblev, kunne den muligvis anerkendes, hvilket måtte bero på en individuel vurdering af den enkelte flytning. Dette er imidlertid ikke tilfældet.

Det antages, at domstolen i *C-371/10 NGI* anerkender morarenter, men det er imidlertid yderst tvivlsomt, hvorvidt dette kan udstrækkes til at dække automatisk rentebetaling ved enhver benyttelse af henstand. Selskabsskattelovens § 27, stk. 7, findes på den baggrund ikke proportionel og er dermed ikke forenelig med fællesskabsretten.

Der skal ikke tages hensyn til eventuelle kurstab efter fraflytningen, hvorved selskabet principielt kan stå i en situation, hvor der skal svares skat af en avance, de reelt ikke har haft. EU-domstolen anerkender i *C-371/10 NGI*, at skatteansættelsen foretages endeligt på fraflytningstidspunktet. Eventuelle forskelle i medlemsstaternes nationale skatteregler er ikke underlagt EU-domstolens

kontrol på samme måde, som skattereglerne i den enkelte medlemsstat er. Medlemsstaterne er derfor ikke forpligtet til at tage hensyn til eventuelle tab efter fraflytningen.¹³⁷

ATA-direktivet er et minimumsdirektiv, hvorved Danmark og de øvrige medlemsstater som minimum skal implementere regler på området omfattet af direktivet. Danmark skal på den baggrund implementere en form for garantiordning, hvor der er en påviselig og reel risiko for udeblivende skattebetaling i forbindelse med ydelse af henstand, jf. ATA-direktivets art. 5, stk. 3. Danmark har på nuværende tidspunkt intet krav om sikkerhedsstillelse i forbindelse med henstand, hvilket der i fremtiden skulle implementeres. Størrelsen på den sikkerhed, der skal stilles, fremgår ikke af direktivet. Generaladvokaten tilskynder i sit forslag til afgørelsen i *C-38/10 Kommissionen mod Portugal*, at det næppe er forholdsmæssigt, hvis sikkerheden beløbsmæssigt skal svare til henstandssaldoen. Dette ville medføre, at selskabet likviditetsmæssigt stilles ligeså dårligt som ved den umiddelbare beskatning, og vil udgøre en tilsvarende restriktion.¹³⁸ Ligeledes præciseres det ikke i direktivet, i hvilke situationer der er en påviselig og reel risiko. Kravet om sikkerhedsstillelse er af domstolen blevet anset som en restriktion i sig selv og kan udgøre en hindring på højde med den umiddelbare beskatning. Det findes på den baggrund ulogisk, at medlemsstaterne selv skal fastlægge størrelsen på den krævede sikkerhed og i hvilke situationer den krævede sikkerhed kan finde anvendelse.

Danmark vil være nødsaget til at implementere regler ved midlertidige flytninger, hvor aktiver flyttes retur indenfor en tidsperiode på 12 måneder, i overensstemmelse med ATA-direktivet art. 5, stk. 7. Ligeledes skal der foretages ændringer i selskabsskattelovens § 4 A, så indgangsværdierne bliver lig med den fastsatte markedsværdi fra fraflytterstaten (step-up), medmindre denne ikke afspejler den reelle værdi.

¹³⁷ Jf. Tom O'Shea, "European Tax Controversies: A British-Dutch Debate: Back to Basics and Is the EJC consistent" *World Tax Journal*, 2013 (Volume 5), No. 1, s. 106 f.

¹³⁸ Jf. Generaladvokatens forslag til afgørelse, sag *38/10 Kommissionen mod Portugal*, præmis 82.

6. Konklusion

I denne specialeafhandling er det undersøgt, hvorvidt den danske henstandsordning kan findes forenelig med etableringsretten, efter Anti-tax avoidance-direktivet.

De danske regler om exitbeskatning blev tidligere underkendt, hvorefter Danmark i 2014 indførte mulighed for henstand med skattebetalingen i selskabsskattelovens §§ 26 og 27. Den danske henstandsordning har imidlertid været genstand for en del kritik på baggrund af dennes forenelighed med fællesskabsretten. Medlemsstater i EU skal ved udformning af skattelovgivning iagttage fællesskabsretten, herunder særligt etableringsretten i denne kontekst. Det fremgår af retspraksis fra EU-domstolen, at nationale foranstaltninger, der gør det mindre attraktivt eller medfører ulemper for udøvelsen af retten til at etablere sig, udgør en restriktion. I tilknytning til denne afhandling må medlemsstaterne som udgangspunkt ikke indføre restriktive regler for exitbeskatning, der hæmmer et selskabs etablering i en anden medlemsstat. Der foreligger ingen nedre grænse for udstrækningen af restriktionsforbuddet. Selv hindringer af ringe betydning er i strid med TEUF art. 49 fastslået af domstolen i *C-9/02 du Saillant*. Restriktioner kan konkret være retmæssige, såfremt der ligger retfærdiggørende hensyn bag. Opkrævningen af exitskat kan på den baggrund legitimeres af hensynet til at sikre en balanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, konstateret af domstolen i bl.a. *C-261/11 Kommissionen mod Danmark*. Reglerne for exitbeskatning skal imidlertid være egnede til deres beskyttelsesværdige formål, og der stilles høje krav til proportionaliteten af de nationale regler, jf. EU-domstolen i *C-470/04 N*. EU-domstolen fastslog ligeledes, at det er mindre indgribende end umiddelbar beskatning at tilbyde henstand mod forrentning efter national lovgivning, jf. *C-371/10 NGI*. Exitbeskatning skal på den baggrund ses i tilknytning til territorialprincippet, hvorved Danmark blot udøver sin beskatningsret af gevinster oparbejdet på dansk grund.

Exitbeskatning og de tvister, der har været forbundet hermed, har i stor grad været et udslag af manglende positiv harmonisering fra Kommissionens side. Problematikken er, at reglerne for exitbeskatning i stor grad har været styret af EU-domstolen, der underkender de nationale exitregler – uden decideret at komme med alternativer. EU-domstolen har på den baggrund medvirket til at fastlægge, hvordan exitregler ikke bør udformes.

Hensigten med Anti-tax avoidance-direktivet var at harmonisere området for exitskat og på den baggrund eliminere den tvivl, der måtte forelægge, og undgå fremtidige tvister. Direktivet er imidlertid udformet som et minimumsdirektiv, hvorved der er risici for forskellig og forkert implementering fra medlemsstaternes side. Ligeledes indeholder direktivet elementer i relation til exitskat, som

Kommissionen selv og EU-domstolen tidligere har været kritiske over for. Det er på den baggrund langt fra sikkert, at direktivet er kommet i mål.

ATA-direktivet indebærer, at Danmark indfører en garantiordning, idet Danmark ikke må have lempeligere regler på området. Selskabet, der benytter ordningen, kan dermed tvinges til at skulle stille sikkerhed, såfremt der er en påviselig og reel risiko for udeblivende skattebetaling. Det fremgår ikke, hvornår der foreligger en reel risiko, og det antages på den baggrund, at det er op til den enkelte medlemsstat selv at fastlægge, med risiko for forkert eller uhensigtsmæssig implementering. Ligeledes vil Danmark være nødsaget til at indføre regler for midlertidige flytninger og revidere reglerne for værdiansættelsen af aktiver og passiver i selskabsskattelovens § 4 A. Den danske henstandsordning har i store træk lighedspunkter med Kommissionens Anti-Tax Avoidance-direktiv, selvom der dog, jf. denne afhandling, skal foretages ændringer.

Såfremt det foreslåede CCCTB-direktiv vedtages, vil dette uden tvivl medføre store ændringer på det selskabsskatteretlige område. Selskabsskatteloven og reglerne for exitskat vil ikke længere finde anvendelse på danske selskaber omfattet af direktivet, og CCCTB-direktivet anses som et stort skridt i retning mod bekæmpelse af skatteunddragelse inden for EU. Det er imidlertid tvivlsomt, hvorvidt et CCCTB-direktiv nogensinde bliver vedtaget. Flere medlemsstater anser direktivet som en suverænitetsafgivelse og forventer, at det vil medføre, at flere lande mister skatteindtægter, idet skattegrundlaget indskrænkes. Det er på den baggrund tvivlsomt, om direktivet i sin nuværende udformning kan opnå den krævede enstemmighed for at blive vedtaget.

Danmark har efter lovændringen i 2014 givet mulighed for henstand med betalingen af exitskat. Ikke desto mindre indeholder den danske henstandsordning elementer, der næppe kan forsvares i de retfærdiggørende hensyn, der i den analyserede retspraksis blev forelagt EU-domstolen. For det *første* skal selskaber, der flytter til et andet EU-land, afdrage på henstandssaldoen med afkast af overskud fra de overførte aktiver. Dette medfører, at valg af henstand bliver administrativt byrdefuld, hvilket kan udgøre en hindring på højde med umiddelbar beskatning i forbindelse med en flytning, jf. domstolens afgørelse i *C-371/10 NGI*, præmis 70 og 71. For det *andet* skal selskaberne årligt selvangive, hvor aktiver omfattet af henstanden er placeret, hvilket kræver en nøjagtig opfølgning på alle aktiver, der ligeledes kan udgøre en restriktion i sig selv. For det *tredje* forrentes henstandssaldoen med en rentesats, der synes fastsat vilkårligt og unødvendigt i forhold til det forfulgte mål. Det er ydermere tvivlsomt, hvorvidt der kan udledes en generel retsregel, hvor medlemsstaterne frit kan pålægge automatisk rentebetaling ved benyttelse af henstand, på baggrund af EU-domstolens behandling af rentespørgsmålet i *C-371/10 NGI*.

Indføringen af henstand i dansk selskabsskatteret var uden tvivl et skridt i retningen mod forenelighed med EU-retten. EU-domstolen fastslog imidlertid i *C-470/04 N*, at der stilles høje krav til proportionaliteten af de nationale exitregler, og at det mindst indgribende middel til at opnå målet bør finde anvendelse. Tilsvarende i *C-38/10 Kommissionen mod Portugal*, hvor EU-domstolen opstiller principper for, at selskaber i bredest muligt omfang skal stilles, som om fraflytningen ikke var foretaget. Den danske henstandsordning i selskabsskattelovens §§ 26 og 27 findes i nuværende udformning ikke at anvende det mindst indgribende middel til at opnå det forfulgte mål. Ligeledes stilles et selskab anderledes ved en grænseoverskridende flytning end et selskab, der flytter rent internt i Danmark, bl.a. ved at kræve renter fra dag ét ved benyttelse af henstand.

En endelig fastlæggelse af retstilstanden kan først med sikkerhed foretages, når de behandlede problematikker i den danske henstandsordning vurderes i den rette sammenhæng af EU-domstolen. Det er dog tvivlsomt, hvorvidt den danske henstandsordning i sin nuværende udformning kan findes forenelig med fællesskabsretten i en tilbundsgående proportionalitetstest af EU-domstolen.

Abstract

The main objective of this thesis is to analyse whether the Danish rules on exit taxation of companies are compatible with the European community law, after the new Anti-Tax Avoidance Directive.

To complete this objective, an analytical method was used on the Danish taxation rules, whereby the individual elements in the Danish deferral scheme were assessed in compliance with the European Community law. Regarding exit taxation of companies, no real positive harmonization has been made until the Anti-Tax Avoidance Directive in 2016. The area was therefore mostly regulated by the jurisprudence of the European Court of Justice (ECJ). On that basis, four important rulings from the ECJ were analysed to determine the present state of law.

The Danish rules for exit taxation have previously been overruled by the ECJ because they triggered immediate taxation of unrealized gains, which was found to be in violation with TFEU art. 49. Previous case law stated, however, that exit taxation may be compatible with EU law, if justified. In C-371/10 *National Grid Indus*, the Court held that the balanced allocation of powers between Member states was a suitable remedy for achieving the pursued objective. However, the national legislation must not go beyond what is necessary to achieve the pursued objective, otherwise the national legislation is disproportionate.

It is regarding the last condition that the Danish rules meet criticism – the proportionality. The current Danish rules require companies using the deferred option to pay off the exit tax with the income the assets generate after the transfer abroad. This is found to be too unnecessarily administratively burdensome and may cause liquidity problems for companies using the deferral.

Likewise, the yearly tax statement in the present form constitutes an unnecessary complication of the legislation and causes the company to follow up on all assets for up to 7 years after the transfer abroad.

To use the deferral, the companies must pay automatic interest. In its current form, the interest payment cannot be regarded as necessary to achieve the objective and may cause major liquidity disadvantages for companies choosing deferral.

The purpose of the Anti-Tax Avoidance Directive was to harmonize exit taxation within the EU, thus eliminating the present doubts about exit taxation of companies. However, the Directive is designed as a minimum directive, which poses risks for different and incorrect implementation. Likewise, the

directive contains elements which the European Commission itself and the ECJ previously have been skeptical about. On this basis, it is far from certain that the directive has come to an end.

The introduction of deferral in Danish corporate taxation law was undoubtedly a step towards compliance with the European law. However, the current Danish legislation on deferral of company exit tax goes beyond what is necessary to achieve the pursued objective. The starting point for the ECJ's proportionality test is still assumed to be that the least restrictive remedy for achieving the goal should be applied - this is not the case in the Danish legislation.

A final determination of the present state of law can only be done with certainty when the issues discussed in the Danish legislation are assessed in the right context by the ECJ. It is doubtful, however, whether the Danish legislation on exit tax in its present form can be found to be compatible with EU law in a thorough proportionality test by the ECJ.

Litteratur- og kildefortegnelse

Bøger

Bruun Nielsen (2011)

Bruun Nielsen, Ole: *Juraspecialiet, en håndbog*, 2. udgave, 1. oplag, Jurist- og økonomiforbundets Forlag.

Engsig Sørensen m.fl. (2014)

Engsig Sørensen, Karsten m.fl.: *EU-Retten*, 6. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2014.

Hansen & Werlauff (2016)

Hansen, Lone & Werlauff, Erik: *Den Juridiske Metode – en introduktion*, 2. udgave, 1. oplag, Jurist – og økonomiforbundets forlag, 2016.

Koerver Schmidt m.fl. (2015)

Koerver Schmidt, Peter m.fl.: *International Skatteret – i et dansk perspektiv*, 1. udgave, 1. oplag, Hans Reitzels Forlag, 2015.

Trojahn Kølle (2009)

Trojahn Kølle, Marianne: *Beskatning af danske selskabet – I EU-retligt perspektiv*, 1. udgave, 1. oplag, Thomas Reuters Professional A/S København, 2009.

Munk-Hansen (2014)

Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og økonomiforbundets Forlag, 2014.

Naundrup Olsen & Lilja (2016)

Naundrup Olesen, Karsten & Lilja, Troels Michael: *Domsanalyse 2. udgave*, 1 oplag, Samfundslitteratur, 2016.

OECD's modeloverenskomst (2014)

Winther-Sørensen, Niels: *OECD's modeloverenskomst 2014 – Med kommentarer*, 6. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S.

Rønfeldt (2010)

Rønfeldt, Thomas: *Skatteværn og EU-frihed*, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og økonomiforbundets Forlag, 2010.

Rønfeldt (2013)

Rønfeldt, Thomas: *Europæisk skatteret I - misbrug og andre legitime hensyn*, 1. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S.

Weber (2013)

Weber, Dennis: *EU Income Tax Law: Issues for the Years Ahead*, Volume 9, IBFD Publications BV, 2013.

Werlauff (2016)

Werlauff, Erik: *Selskabsskatteret 2016/17*, 18. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S.

Winther-Sørensen m.fl. (2013)

Winther-Sørensen, Niels m.fl.: *Skatteretten 3*, 6. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S.

Artikler

Bundgaard, Jakob & Koerver Schmidt, Peter: "Anti-tax avoidance-direktivet er nu en realitet – Nye værneregler og flere tvister i vente i EU". SR.2016.0383, 3/2016.

Haslehner, Werner: "The Commission Proposal for an Anti-BEPS Directive: Some Preliminary Comments", Kluwer International Tax Blog, d. 5. februar 2016.

Madsen, Liselotte & Werlauff, Erik: "Selskabers exitsskat fortsat i støbeskeen", TfS 2014, 184.

Nørgaard Laursen, Anders: "International Skatteret 2014-2015", SR.2015.0177, oktober 2014.

O'shea, Tom: "European Tax Controversies: A British-Dutch Debate: Back to Basics and Is the ECJ Consistent?", World Tax Journal, 2013 (Volume 5), No 1.

Poulsen, Martin: "Exit-beskatning af selskaber og det EU-retlige proportionalitetsprincip", SU 2011, 485.

Rønfeldt, Thomas: ”Dobbeltdomicil – en pseudo-problemstilling for fraflytterbeskatningen – om dobbeltbeskatning og lempelse som følge af henstandsordningen for aktieavancer”, TfS 2010, 402.

Tell, Michael: “Exit taxation within the European Union/European Economic Area – After Commission v. Denmark (C-261/11)”, European Taxation, 2014 (Volume 54), no. 2-3.

“The EU Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)”, Global Tax News, d. 23. juni 2015.

Thömmes, Otmar & Linn, Alexander: “Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirements to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?”, Intertax, Volume 40 (2012), s. 485-493.

Wetke Korsgaard, Henriette & Wind Andersen, Kim: ”Ny valgfri henstandsordning for betaling af selskabers exitsskat”, SR.2014.104.

Domsregister

Danske domme

TfS 2007.264 H

Domme fra EU-domstolen

C-26/62, Van Gend en Loos

C-81/87, Daily Mail

C-55/94, Gebhard

C-9/02, Lasteryie du Saillant

C-411/03, Sevic

C-470/04, N

C-38/10, Kommissionen mod Portugal

C-371/10, National Grid Indus

C-261/11, Kommissionen mod Danmark

C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft

C-657/13, Verder LabTec

Generaladvokat Jean Mischo, forslag til afgørelse i sag C-9/02 Lasteryrie du Saillant, d. 13. marts 2003.

Generaladvokat J. Kokott, forslag til afgørelse i sag C-371/10 National Grid Indus, d. 8. september 2011.

Generaladvokat P. Mengozzi forslag til afgørelse i C-38/10 Kommissionen mod Portugal, d. 28. juni 2012.

Love og forarbejder mv.

Ligningsloven, LBKG nr. 1162, af 1. september 2016.

Optrækningsloven, LBKG nr. 1224 af 29. september 2016.

Selskabsskatteloven, LBKG nr. 1164 af 6. september 2016.

Skattekontrolloven, LBKG nr. 1264 af 31. oktober 2013.

Statsskattelovens, LBKG nr. 149 af 10. april 1922.

Bilag 4 til Folketingets behandling af L 91

Lovforslag nr. L 91, bilag 4: *Spørgsmål til Skatteministeren vedrørende L 91 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven*. Skrivelse fra Cort Advisory d. 20 januar 2014. LFF 2013-12-04 nr. 91.

Bilag 6 til Folketingets behandling af L 91

Lovforslag nr. L 91, bilag 6: *Vedr. dom afsagt af EU-domstolen i sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark - exitbeskatning af selskaber*. Skrivelse fra kommissionen, j. nr. (2013) 4065303, d. 21 januar 2014. LFF 2013-12-04 nr. 91.

Folketingets lovforslag L 91, som vedtaget 06/02/2014

Lovforslag nr. L 91: *Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven*, vedtaget d. 6 februar 2014.

SAU alm. del 2015/16, bilag 215

SAU alm. del 2015/2016, bilag 215: *Samlenotat vedrørende rådsmødet (ECOFIN)*, d. 17. juni 2016.

SAU alm. del 2016/17, bilag 19

SAU alm. del 2016/2017, bilag 10: *EU-note E 7 om den fælles konsoliderede selskabsskattebase*, SU 2016.1212, d. 27. oktober 2016.

Skatteministeriets bemærkninger til Folketingets lovforslag L 91

Lovforslag nr. L 91 som fremsat, Folketingstidende Tillæg A, samling 2013/2014: *L91 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven*, fremsat d. 4. december 2013.

Skatteministeriets høringssvar til Folketingets lovforslag L 91

Lovforslag nr. L 91, bilag 1, høringssvar fra skatteministeriet, d. 4. december 2013: *L91 Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven*. (Henstand med exitskat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU-/EØS-land). LFF 2013-12-04 nr. 91.

EU-lovgivning

Direktivet om Administrativt samarbejde

Rådets direktiv om administrativ samarbejde på skatteområdet, 2011/16, af 15. februar 2011.

Anti-tax avoidance-direktivet

Rådets direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, 2016/1164, af 12. juli 2016.

CCTB

Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, 2016/0337, af 25. oktober 2016.

CCCTB

Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag, 2016/0336, af 25. oktober 2016.

Inddrivelsesdirektivet

Rådets direktiv om gensidig bistand ved inddrivelse af skatter, 2010/24, af 16. marts 2010.

EU-traktaten

Traktaten om Den Europæiske Unions.

TEUF

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde.

Materiale fra kommissionen

Kommissionens handlingsplan (2015)

COM(2015) 302 final, d. 17. juni 2015: *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action.*

Kommissionens meddelelse om exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik

COM(2006) 825 final, d. 19. december 2006: *Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik.*

Anslagsdokumentation

