

*Fraflytterbeskatning af selskaber og aktionærers aktiver ved flytning fra ét EU-medlemsland til et andet og dennes forenelighed med de traktatsikrede rettigheder*

*- med fokus på de danske reglers forenelighed med EU-retten*

Af Sarah Wortmann Nikolajsen

Aalborg Universitet

Cand.merc.jur

Vejleder: Thomas Rønfeldt

12. maj 2015

# Abstract

This master thesis is focusing on some of the issues arising from the member states in the European Union as they treat assets as abandoned when these assets are moved from one Member State to another within the EU. This results in a latent gains which European citizens becomes taxed on before there is a genuine accomplishment.

Denmark has, in the Commission Case C-261/11 against Denmark, changed two of the Danish laws, so it is now possible for the vacated getting the amount owed deferred. The thesis highlights whether the Danish rules after the change is in line with EU law or whether those rules are still in breach of the Treaty.

Likewise the thesis also illustrates the problem with the valuation of shares when these are brought into and out of a member state and the difference between the valuations of these situations.

This master thesis gives an account of the Danish legislation for exit taxation and how to valuate shares in Denmark for tax purposes.

It explains the European Court’s case law in the area of ​​exit taxation and how this is contrary to the Treaty of Lisbon.

The chapter "The Community legal issues" discuss the issues surrounding the taxation of unrealized capital gains when moving from a Member State to another within the EU. The chapter also discusses the Member States' different valuation of shares in and out of countries and the new Danish rules on postponement arrangement. There is in this chapter possible solutions for these problems.

Finally the thesis concludes on the various issues. It is in accordance with the European court’s case law consistent with the Treaty that member states taxing latent capital gains arising on emigration from the country. However the court notifies that the member states have to provide additional time for the amount due and that the member states shall not require collateral for this postponement. Exactly how such postponement arrangement should be designed is not described in the case law but a postponement arrangement must not be more burdensome for the company or the person than if the collection had happened immediately after his departure.

It can be argued that the new Danish postponement arrangement is more onerous than if the collection was done immediately after the time of moving. According to the two Danish legislation, person and companies, if these taxpayers gets postponement, shall pay off a seventh part a year of the full deferred amount from the postponement balance, and at the same time, each year submit a tax return on the assets still, and in which country these are. This can be considered more onerous than if the collection was done immediately, whereby the person or company should only submit one tax return.

Besides this it is also in the new provisions of the two Danish laws’ made possible that Denmark can double-tax the same share if this share again becomes subject to Danish taxation, after that taxation was ceased due to transfer to another EU member state. Under these provisions, a person or a company, who got a postponement arrangement have to pay the remaining amount of the postponement balance if the asset, that the postponement arrangement concerned, once again become subject to Danish taxation. This may lead to an opportunity for Denmark, where Denmark cans double-tax the same share. The possibility of this is that Denmark valuing shares high out of the country but low in, making it possible that there may be a double taxation. This is not something that can be regulated in the EU and not through a double taxation agreement when it takes place purely national. Denmark can regulate this rule, but it is inconceivable that Denmark will say no to a legitimate double taxation.

The European Union court has not yet taken a position on the various member countries valuation of shares and it is therefore not known how the court will solve this problem further.

Indhold

[Abstract 1](#_Toc419138297)

[Indledning 1](#_Toc419138298)

[Afgrænsning 2](#_Toc419138299)

[Problemfelt 2](#_Toc419138300)

[Fremgangsmåde og metode 3](#_Toc419138301)

[Fremgangsmåde 3](#_Toc419138302)

[Metode 4](#_Toc419138303)

[Begrebsafklaring 4](#_Toc419138304)

[Rent kunstige konstruktioner 4](#_Toc419138305)

[Tvingende almene hensyn 5](#_Toc419138306)

[Proportionalitetsprincippet 6](#_Toc419138307)

[EU-rettens forrang 6](#_Toc419138308)

[De traktatsikrede rettigheder 7](#_Toc419138309)

[Diskriminations- og restriktionsforbuddet 7](#_Toc419138310)

[Diskriminationsforbuddet 7](#_Toc419138311)

[Restriktionsforbuddet 8](#_Toc419138312)

[Etableringsretten og arbejdskraftens frie bevægelighed 9](#_Toc419138313)

[Kapitalens frie bevægelighed 9](#_Toc419138314)

[De danske skatteflugtsregler 10](#_Toc419138315)

[Fysiske personer 10](#_Toc419138316)

[For selskaber 12](#_Toc419138317)

[Fraflytning ved fusion 12](#_Toc419138318)

[Fraflytning ved ændring af selskabets hjemsted 14](#_Toc419138319)

[Hjemsted flyttes – likvidation 14](#_Toc419138320)

[Filial efterlades 14](#_Toc419138321)

[Fiktiv realisering og henstand 15](#_Toc419138322)

[Værdiansættelse af aktiver ind og ud af Danmark 16](#_Toc419138323)

[De EU-retlige regler 17](#_Toc419138324)

[Fysiske personer 17](#_Toc419138325)

[C-9/02 - Du Saillant 17](#_Toc419138326)

[C-470/04 – N-dommen 22](#_Toc419138327)

[Selskaber 27](#_Toc419138328)

[C-371/10 – National Grid Indus 27](#_Toc419138329)

[C-261/11 – Kommissionen mod Danmark 30](#_Toc419138330)

[Sammenfatning af EU-domstolens retspraksis 32](#_Toc419138331)

[De fællesskabsretlige problemstillinger 34](#_Toc419138332)

[Fraflytterbeskatning 34](#_Toc419138333)

[Værdiansættelse af aktier 36](#_Toc419138334)

[Danmarks nye henstandsordning ved fraflytterbeskatning, i strid med EU eller ej? 39](#_Toc419138335)

[Konklusion 44](#_Toc419138336)

[Litteraturliste 46](#_Toc419138337)

[Bøger og Kompendier 46](#_Toc419138338)

[Love 46](#_Toc419138339)

[Danske love 46](#_Toc419138340)

[EU-retten 46](#_Toc419138341)

[Domsregister 46](#_Toc419138342)

[Nationale domme (Danmark) 46](#_Toc419138343)

[EU-domme 47](#_Toc419138344)

# Indledning

I takt med, at det er blevet lettere at flytte sig fysisk mellem lande, benytter flere og flere, både fysiske personer og selskaber, sig af muligheden for at etablere sig i andre lande end det land de oprindeligt var etableret i.

Inden for den Europæiske Unions område er en sådan ret beskyttet i Lissabontraktaten, nemlig retten til frit at etablere sig inden for EU’s medlemsstater.

Disse rettigheder bliver også misbrugt, idet mange selskaber eller fysiske personer flytter fra deres oprindelige medlemsstat til en anden medlemsstat, blot for at afstå aktiver et sted, hvor beskatningen er lavere end i deres oprindelige medlemsstat.

Dog er der mange af medlemsstaterne, der kræver beskatning når medlemsstaten fraflyttes, den såkaldte ”havelågebeskatning” eller ”exitbeskatning”, når denne EU-borger eller et selskab flytter fra en medlemsstat til en anden. Dette kan give problemer ved at aktiver bliver fiktiv realiseret og der sker herfor en beskatning af en latent avance, før der sker en faktisk realisering.

Er dette lovligt i forhold til EU-retten eller er traktaten til hinder for at medlemsstaterne laver nationale bestemmelser der forebygger skatteunddragelse eller skattesvig, men som også kan gå udover fysiske personer og selskaber der ikke har til mening at lave skatteunddragelse?

Danmark har efter Kommissionens sag C-261/11 mod Danmark ændret Selskabsskatteloven og Kildeskatteloven, så de nu gør det muligt for de fraflyttede, at få ydet henstand med det skyldige beløb.

Men er de nye danske regler efter ændringen overensstemmende med EU-retten, eller er bestemmelserne i de danske love stadig i strid men denne?

Dette speciale vil belyse nogle af de problemstillinger, der opstår ved, at medlemslandende i EU behandler aktiver som afstået, når disse flyttes fra en medlemsstat til en anden inden for EU. Herved sker der en latent avance som EU-borgeren, der vælger at flytte hjemsted, bliver beskattet af, før der er sket en egentlig realisering. Ligeledes vil specialet belyse problemstillingen med værdiansættelse af aktier, når disse føres ind og ud af et medlemsland og forskellen på værdiansættelsen i disse situationer.

# Afgrænsning

I dette speciale bliver der kun redegjort for den frie Etablering, kapitalens frie bevægelighed og ganske lidt om arbejdskraftens frie bevægelighed. De andre traktatsikrede har ikke den store indflydelse på specialets emne og er derfor ikke taget med i denne betragtning.

Specialet redegør kun lidt for emnet værdiansættelse af aktier. Dette emne er et meget omfangsrigt emne og ville være et helt speciale blot i sig selv. Derfor er dette emne kun berørt således, at læseren har en overordnet forståelse for hvordan aktier værdiansættes i Danmark.

CCCTB beskatning er en harmonisering af nogle af de skatteregler der findes inden for den Europæiske union. Dette tiltag, som stadig er på et ide stadie hos den Europæiske kommission, omfatter ikke direkte regler, der ville kunne løse problemstillingerne i dette speciale og er derfor heller ikke nærmere beskrevet i denne afhandling.

Der findes mange domme fra EU domstolen på området for fraflytterbeskatning. Der er i dette speciale kun valgt at tage disse fire domme med, to for selskaber og to for fysiske personer. Dommene er valgt på baggrund af, at for fysisk personer var Du Saillant og N-dommen de to banebrydende domme på dette område, der også er den retspraksis, som domstolen stadig henviser til den dag i dag. National Grid dommen er valgt på baggrund af, at denne omhandler selskaber og dommen Kommissionen mod Danmark er valgt for at belyse problemstillingen med de danske skatteregler.

I henhold til de danske skatteregler kunne der i specialet være gået mere i dybden med de andre love end blot SEL og KSL. Da det er SEL, der har været til genstand for Kommissionens sag mod Danmark, er det valgt, at det er denne, der bliver gået i dybden med. Ligeledes er det KSL og SEL der har været genstand for de to ændringslove, hvilket gør at de er interessante at se nærmere på.

# 

# Problemfelt

Hvis et selskab eller en fysisk person i Danmark vælger at flytte sit hjemsted fra Danmark til en anden stat inden for EU, kan dennes skattepligt til Danmark ophøre. Herved sker der en fiktiv afståelse af selskabets eller den fysiske persons aktiver. Ved en sådan fiktiv afståelse sker der også en fiktiv realisering som selskabet eller den fysiske person, vil blive beskattet af i Danmark. Hvis aktivet eller aktiverne senere afstås i det nye hjemland, vil der i dette land også ske en beskatning af det realiserede beløb. Herved sker der en dobbeltbeskatning. Er dette legalt i forhold til EU-retten?

Udover dobbeltbeskatningen af det samme aktiv sker der en beskatning af et endnu ikke realiseret beløb. Dette gør, at selskabet eller den fysiske person muligvis ikke har likviditet nok til at kunne betale denne skat af de latente gevinster. Hvordan forholder EU-domstolen sig til dette problem?

Ved flytningen af hjemstedet fra Danmark til en anden EU-medlemsstat sker der som ovenfor nævnt en fiktiv realisering af aktiver. For at finde det skattepligtige beløb værdiansættes aktiverne, og man kan herved finde den latente gevinst, som beskatningen er beregnet efter. Idet man får hjemsted i en ny medlemsstat værdiansættes aktiverne på ny i denne medlemsstat og ved et eventuelt senere salg af aktiverne i samme medlemsstat, sker der en beskatning af differensen på disse to. Hvilke problemer kan der opstå hvis Danmark, og det nye hjemland ikke værdiansætter disse aktiver ens?

# Fremgangsmåde og metode

## Fremgangsmåde

I projektet vil der blive redegjort for lovgivningen i Danmark samt EU-rettens lovgivning for området omkring den frie etablering og fraflytterbeskatning. Der vil ligeledes blive redegjort for EU-rettens forrang i forhold til national lovgivning, og hvordan EU-retten definere begreberne ”rent kunstige konstruktioner” og ”reel økonomisk aktivitet”.

Herudover vil der blive analyseret fire domme inden for området, hvoraf to af dommene vil være om fysiske personer og de sidste to domme om selskaber.

Til sidst i projektet vil de fire af EU Domstolens afgørelser blive holdt op mod hinanden, og på bagrund af dette blive konkluderet, hvad EU-domstolen ud fra disse afgørelser mener om beskatning af latente avancer ved en flytning af hjemsted fra én medlemsstat til en anden, samt om Danmarks love stemmer overens med denne retspraksis. Herudover vil problemstillingen vedrørende forskellig værdiansættelse af aktiver i de forskellige medlemslande i EU blive diskuteret. Til slut vil der være en konklusion på diskussionen, og der vil blive givet eventuelle løsningsforslag til problemstillingerne.

## Metode

Projektet vil vise den retsdogmatiske metode ved at beskrive, fortolke og analysere gældende ret både i Danmark men også inden for EU-retten.[[1]](#footnote-1) Dette ses ved, at der bliver redegjort for de dansk gældende regler inden for fraflytterbeskatning. Ligeledes ses det ved, at EU-rettens retspraksis inden for emnet gennemgås, og at der til sidst analyseres på det hele. Der vil også i specialet være retspolitiske elementer, som ses i det afsluttende afsnit, hvor dette vil komme til udtryk i forslag til, hvordan de fællesskabsretlige problemstillinger ville kunne løses.

EU-rettens retspraksis vil blive sammenholdt, og her vil der blive brugt komparativ metode. Herudover vil der kunne anes retssociologiske træk, hvor der diskuteres om dobbeltbeskatningen vil hindre borgernes færden mellem medlemsstaterne.

I afsnitte hvor EU-retten bliver gennemgået, er der en forbindelse til det engelske Common Law retssystem. Common Law er kendetegnet ved, at domstolene har en lovgivende funktion, idet domstolene har mulighed for at fortolke ret og også skabe den. I henhold til EU-retten ses dette ved, at EU-domstolen har en medvirkende rolle til at fortolke men også udfylde traktatens bestemmelser. Det er derfor vigtigt for at forstå EU-retten, at man også læser domstolens praksis.[[2]](#footnote-2)

# Begrebsafklaring

## Rent kunstige konstruktioner

Begrebet rent kunstige konstruktioner eller rent kunstige arrangementer bliver flere gange brugt i den følgende analyse af fire dommen fra EU-domstolen (herefter kaldet Domstolen).

Rent kunstige konstruktioner bruges ofte i sammenhæng, hvor en national lovgivning i en medlemsstat forsørger, at lovliggøre en ellers traktatstridig bestemmelse ved at sige, at det er et alment tvingende hensyn, og at bestemmelse er til bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig.

Rent kunstige konstruktioner ses som en fiktiv etablering i en medlemsstat, hvorfra der ikke bliver udøvet nogen form for økonomisk erhvervsvirksomhed. Hvis et selskab eller et fast driftssted ikke skal ses som en ren kunstig konstruktion, skal der altså være en reel etablering og der skal ske økonomisk erhvervsvirksomhed.***[[3]](#footnote-3)***

I dommen C-221/89, Factortame II, fastslog domstolen for første gang, hvad en reel økonomisk aktivitet egentlig er. En reel økonomisk aktivitet eller en økonomisk erhvervsvirksomhed som skrevet ovenfor er, at der er en fast indretning i en medlemsstat, og at denne indretning ikke kun er midlertidig.***[[4]](#footnote-4)***

I sagen C-524/04 fastslog Domstolen følgende:

*”For at en restriktion for etableringsfriheden vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af misbrug, skal det specifikke formål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område”[[5]](#footnote-5)*

Herved fastslog Domstolen også, at for at kunne karakteriseres som en ren kunstig konstruktion, skulle man have til mening at undgå skattepligten i sit hjemland ved for eksempel flytning af hjemsted eller anden form for flytning af aktiver. Denne konklusion fra Domstolen ses stadig i dag som definitionen af begreberne rent kunstige konstruktioner og reel økonomisk aktivitet/økonomisk erhvervsvirksomhed.

## Tvingende almene hensyn

Begrebet tvingende almene hensyn kan bruges som en begrundelse for medlemslandes restriktive forhold. Retspraksis har nogenlunde klarlagt, hvad der ligger inden for begrebet ”tvingende almene hensyn”, men det den klare definition er dog endnu ikke fundet. Tvingende almene hensyn kan være hensynet til miljø eller god handelsskik. Det kan også defineres som samfundsmæssige og offentlige hensyn. [[6]](#footnote-6)

En bestemmelse i en lov, som specifikt har til formål at udelukke rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå en skattelovgivning, kan anses for at opfylde kravene til et tvingende alment hensyn.[[7]](#footnote-7)

## Proportionalitetsprincippet

Proportionalitetsprincippet er et af de forhold, som medlemsstaternes bestemmelser eller foranstaltninger skal overholde for ikke gå ind under diskriminations- eller restriktionsforbuddet, jf. senere afsnit.

Medlemsstaterne taber ofte sager ved EU-domstolen, grundet de til trods for at varetage et legitimt hensyn ikke gør det på en sådan måde, at det er mindst muligt restriktivt for EU-borgerne. For at opfylde proportionalitetsprincippet skal medlemsstaterne varetage de legitime hensyn på en sådan måde, at det indebærer så få ulemper for den frie bevægelighed som muligt. Ligeledes skal de nationale foranstaltninger der kan udgøre en restriktion, være egnet til at realiserer det legitime formål.[[8]](#footnote-8)

## EU-rettens forrang

Et af de vigtigste principper i EU-retten er EU-rettens forrang i forhold til andre lovgivninger. Dette princip regulerer situationerne mellem EU-retten og national ret, men også situationen mellem EU-retten og folkeret og EU-rettens indbyrdes rangorden. Herudover er EU-rettens forrang med til at sikre en ensartethed og en effektivitet af rettens anvendelse i medlemsstaterne. I nedenstående begrebsafklaring vil kun EU-rettens forrang i forhold til national ret blive gennemgået.

Ved en indtrædelse i EU opgiver medlemsstaterne en vis suverænitet inden for særligt afgrænsede områder til EU.***[[9]](#footnote-9)*** Domstolen fastslår i denne dom, at EU-retten går forud for en, hvilken som helst national bestemmelse, også de nationale grundlove, da EU-retten ellers ikke ville have den fællesskabsretlige karakter, som det er meningen, denne skal have. Hvis en national bestemmelse herfor er stridig med fællesskabsretten, vil denne bestemmelse ikke kunne gøres gældende. Havde EU-retten ikke sin forrang i forhold til de nationale lovgivninger, ville en forskelsbehandling opstå, ofte begrundet i en forskellig fortolkning af EU-retten. En sådan forskelsbehandling ville for eksempel kunne medføre, at retten til den frie etablering ikke ville kunne opretholdes, da medlemsstaterne højest sandsynligt ville have fortolket EU-retten forskelligt, og borgerne ville herfor, blive behandlet forskellige fra medlemsstat til medlemsstat.

I forhold til den indbyrdes rang i EU mellem de forskellige lovgivninger, er traktaten den højest rangerende lovgivning inden for EU.

# De traktatsikrede rettigheder

EU-retten bygger et princip om, at give det indre marked i EU de bedst mulige vilkår. For at opfylde dette princip har man opstillet nogle rettigheder for borgerne i EU, som er sikret i Traktaten.

Traktatens art. 18 er et generelt forbud mod forskelsbehandling på grund af nationalitet. Denne bestemmelse er subsidiær i forhold til de øvrige diskriminations- og restriktionsforhold.

Art. 49 i traktaten forbyder enhver form for restriktion, der hindre personer eller selskaber i frit, at etablerer sig i en anden medlemsstat, end i den personen eller selskabet er statsborgere.

Ligeledes er traktatens art. 63 også et restriktionsforbud mod restriktioner på kapitaloverførsler mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og et 3. land.

Der fremkommer også andre artikler i traktaten, som indeholder restriktionsforbud, men disse er ikke inden for specialets emne og er derfor ikke beskrevet yderligere i denne fremstilling.

## Diskriminations- og restriktionsforbuddet

Forbuddet mod restriktioner kan række bredere end forbuddet mod diskrimination. Diskriminationsforbuddet kan kun anvendes hvor vare, juridiske personer, tjenesteydelser eller kapital behandles anderledes på baggrund af deres nationalitet. Derimod kan restriktionsforbuddet anvendes til at tilsidesætte bestemmelser, som hindrer den frie bevægelighed. Undtagelsen til dette er, hvis hindringen kan begrundes i et tvindende alment hensyn.

### Diskriminationsforbuddet

For at se om der foreligger diskrimination, foretager domstolen ofte to test. Først ser domstolen på, om en medlemsstat behandler to ens situationer forskelligt. Dernæst ser domstolen på, om forskelsbehandlingen er sagligt begrundet. Er dette tilfældet, foreligger der ikke diskrimination. Som en sidste test kan domstolen finde på, at se om bestemmelsen overholder proportionalitetsprincippet. Dette er dog oftest ved restriktioner, at domstolen foretager denne test.[[10]](#footnote-10)

Direkte forskelsbehandling er, hvor et medlemsland i en lovgivning underlægger udenlandske selskaber og personer strengere regler end de selskaber og personer der har hjemsted i landet selv. Ligeledes gælder det, hvis indførte vare og tjenesteydelser er underlagt strengere regler end indlandsk producerede vare og tjenesteydelser.[[11]](#footnote-11)

Skjult forskelsbehandling eller indirekte forskelsbehandling er, hvor der foreligger forskelsbehandling på grund af andre kriterier end de angivet i traktaten, herunder nationalitet, vares oprindelse med mere, men hvor forskelsbehandlingen fører til samme resultat som havde disse kriterier forelagt, jf. C-152/73, Sotgiu præmis 11.

Fore vare og tjenesteydelser kan der også forekomme indirekte forskelsbehandling. Dette kan være, hvor en national lovgivning pålægger udenlandske vare og tjenesteydelser en byrde, som ikke pålægges indlandske vare og tjenesteydelser. Det kan også være, hvor indlandsk producerede vare eller tjenesteydelser får en begunstigelse, som udenlandsk producerede vare og tjenesteydelser ikke får, jf. C-178/84, Reinheitsgebot.

Diskriminationsbegrebet omfatter også tilfælde hvor forskellige situationer behandles ens, jf. C-8/82, Wagner præmis 18.

De saglige hensyn som kan begrunde en diskrimination, kan minde om de tvingende almene hensyn i restriktionsforbuddet. Der findes dog for medlemsstaterne flere undtagelsesmuligheder i restriktionsforbuddet end i diskriminationsforbuddet.[[12]](#footnote-12)

### Restriktionsforbuddet

For at finde ud af om en national lovgivning udgør en restriktion, foretager domstolen tre tests. For det første undersøger domstolen, om der foreligger en restriktion i henhold til restriktionsforbuddet og domspraksis. Dernæst undersøger domstolen, om restriktionen kan være begrundet i et tvingende alment hensyn, og til sidst om foranstaltningen eller bestemmelsen er proportional i forhold til proportionalitetsprincippet.

For at undersøge om noget er en restriktion, skal man konstatere, om en regel eller en foranstaltning er en hindring eller en restriktion for den frie bevægelighed. En restriktion kan defineres som en foranstaltning eller en bestemmelse, der gør det besværligt at udøve den frie bevægelighed og derved gør denne rettighed mindre attraktiv.

## Etableringsretten og arbejdskraftens frie bevægelighed

Grundlaget for etableringsretten findes i traktatens art. 49-55, hvor art. 49 er den generelle bestemmelse. Mens traktatens art. 45 sikre, at arbejdstagere kan søge beskæftigelse i andre EU-medlemslande, sikre art. 49 selvstændigt erhvervsdrivendes tilsvarende ret til, at udøve erhvervsvirksomhed i andre medlemslande. Etableringsretten sikre ikke kun fysiske personers mulighed for at udøve erhvervsvirksomhed i et andet medlemsland, men også selskabers ret er sikret heri.

Med art. 45 sikrer traktaten, at arbejdstagere frit kan tage arbejde i et andet EU-medlemsland end det arbejdstageren oprindeligt tilhørte. Herved sikres også den frie bevægelighed for personer inden for EU.

Hvor art. 49 sikrer, at fysiske personer og selskaber kan tage ophold i et medlemsland og drive erhvervsvirksomhed i medlemslandet, sikrer art. 45, at den fysiske person også kan søge arbejde i medlemslandet, hvor i denne har etableret sig.

## Kapitalens frie bevægelighed

Kapitalens frie bevægelighed hænger sammen med de øvrige traktatsikrede rettigheder. Kunne medlemsstaterne frit lægge hindringer for betalinger mellem medlemsstaterne, kunne varernes og tjenesteydelsernes frie bevægelighed ikke realiseres. Ligeledes ville etableringsretten, ikke kunne realiseres, hvis der i forbindelse med etablering i en medlemsstat ikke kunne blive overført de overførsler, som er nødvendige ved opstart af virksomhed eller erhvervelse af aktier i udlandet.[[13]](#footnote-13)

Traktatens art. 63 beskytter overførsler af alle lovlige betalingsmidler. Der stilles ikke krav til hvordan overførslen skal finde sted, men det må være et krav at der foreligger et grænseoverskridende element, for at man kan påberåbe sig traktatens art. 63. Det er dog ikke krav, at kapitalen skifter ejer, for at man kan påberåbe sig traktatens art. 63, blot der foreligger et grænseoverskridende element.[[14]](#footnote-14)

# De danske skatteflugtsregler

## Fysiske personer

I henhold til kildeskatteloven (KSL) kan den danske beskatningsret ophøre, hvis en person ikke længere er omfattet af bestemmelserne heri. Det vil sige, at personen ikke er, eller ikke længere er skattepligtig til Danmark efter de danske skatteregler. Da reglerne i KSL §1, for ubegrænset skattepligt til Danmark, ikke længere er opfyldt, vil den herfor ophøre. Det anses som følge af dette, i henhold til de danske skatteflugtsregler, at aktier m.m. som den pågældende person besidder, er afstået på tidspunktet for den danske skattepligts ophør. Ophøret af skattepligten til Danmark udløser en fiktiv realisation af aktier, som var omfattet af dansk beskatningsret, jf. ABL §38 til trods for, at der endnu ikke er sket en faktisk realisation af aktierne.

Værdiansættelsen ved den fiktive realisering af aktierne sker på baggrund af en avanceopgørelse i Danmark på fraflytningstidspunktet og med den tilvækst, der kan konstateres på fraflytnings-tidspunktet.

Udover ABL §38 er der også yderligere to bestemmelser, der særligt har direkte indvirkning ved en persons fraflytning fra Danmark. KGL §37’s ordlyd er stort set den samme som i ABL §38. Begge beror på et regelsæt om avancer, som Danmark har beskatningsretten til, og hvor disse avancer ses for realiseret ved fraflytning fra Danmark. Også i denne bestemmelse sker der en fiktiv realisering, før den faktiske realisering egentlig er sket. Ligeledes, som i ABL §38, sker værdiopgørelsen på afståelsestidspunktet, fraflytningstidspunktet og værdiopgørelsen er en avanceopgørelse plus en beregnet tilvækst, der kan konstateres på fraflytningstidspunktet. Den anden bestemmelse, som har direkte indvirkning ved en persons fraflytning fra Danmark, er KSL §10. I henhold til KSL §10 har Danmark lov til at genbeskatte foretagne afskrivninger ved fraflytning fra Danmark, som Danmark efter fraflytningen ikke længere har beskatningsretten over. I denne bestemmelse sker der ikke en beskatning af avancer, da man forudsætter, at der her er tale om aktiver, hvis værdi ikke opnår tilvækst men, at Danmark kan genbeskatte de nedskrivninger/afskrivninger, som den pågældende person har kunnet nedsætte sin skattebetaling med i de år, hvor personen var skattepligtig til Danmark. I lighed med KGL og ABL’s bestemmelser, sker værdiopgørelsen af aktivet også her på ophørstidspunktet for den danske skattepligt.

I henhold til de danske regler kan personer, som flytter ud af Danmark til et andet EU-land eller et land som er medlem af EØS, opnå henstand med fraflytterbeskatningen på aktiver, hvor der er beregnet latente gevinster ved den danske beskatningsrets ophør. Indtil den 27. februar 2015 skulle denne fiktive beskatning som udgangspunkt betales, når aktiverne efterfølgende blev solgt, men i visse tilfælde blev der forlangt betaling i afdrag på fraflytterbeskatningen inden et salg. Dette kunne opstå, hvis der f.eks. blev udloddet udbytte. Personer, som flyttede til en anden medlemsstat i EU, ville dermed kunne komme til at betale skat af latente gevinster uden afståelse eller en egentlig realisering. Dette var og er ikke tilfældet for personer, som blot flytter inden for Danmarks grænser.

Efter, at EU-kommissionen har sendt to begrundede udtalelser til Danmark, hvor de mente, at de danske beskatningsregler for fraflytterbeskatning var i strid med EU-retten[[15]](#footnote-15), har Danmark pr. 27. februar 2015 vedtaget en ændringslov, der blandt andet ændrer i kildeskattelovens § 10 og § 73, jf. Lov nr. 202 af 27.02.2015. Med ændringen af KSL § 73 B og C er det nu gjort muligt også for personer at få en henstandsordning i forbindelse med den skydige skat, beregnet ud fra de aktiver, som er udgået af dansk beskatningsret ved fraflytning fra Danmark til et andet EU medlemsland. Henstandsordningen skal til vælges samtidig med indsendelse af selvangivelsen.

Når ordningen er valgt, oprettes der en henstandssaldo, hvor beløbet herpå er det samme som den beregnede skat for de aktiver, der er udgået af dansk beskatning. Beløbet på saldoen, nu kaldet henstandsbeløbet, skal i henhold til de nye rettelser til kildeskatteloven, afdrages i takt med, at de aktiver som saldoen vedrører, oppebærer en indtægt, som før fraflytningen ville have været under dansk beskatning, dog skat, der minimum afdrages med 1/7 af henstandsbeløbet, som udgjorde hele saldoens beløb ved etableringen per indkomstår, jf. KSL § 73 C, stk. 2.[[16]](#footnote-16)

Bliver et aktiv, hvor af den danske beskatningsret var ophørt, atter omfattet af dansk beskatning og ved den danske beskatnings ophør var indgået en henstandsordning, skal det resterende beløb på den pågældende henstandssaldo, afdrages efter reglerne i KSL § 73 C, stk. 2, jf. KSL § 73 C, stk. 3.

Ved indgåelse af en henstandsordning og herved en henstandssaldo, skal borgeren indgive en selvangivelse hvert indkomstår, hvor der er en positiv henstandssaldo, jf. KSL § 73 C, stk. 6. Henstandssaldoen forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog forrentes saldoen med mindst 3 % per anno.

Ved en overførsel af aktiver fra Danmark til et land uden for EU eller EØS anses aktiverne for afstået til handelsværdien på overførelsestidpunktet uden mulighed for en henstandsordning, jf. KSL § 73 C, stk. 4.[[17]](#footnote-17)

## For selskaber

Det er ikke kun fysiske personer, som flytter fra en medlemsstat til en anden inden for EU. Også selskaber flytter deres hjemsted. Mulighederne for at flytte hjemsted er blevet flere ved brug af grænseoverskridende fusion, og flere selskaber benytter sig af disse muligheder. Et selskabs skattepligt til Danmark kan ophøre, når selskabet ikke længere er ubegrænset skattepligtigt til Danmark. For aktie og anpartsselskaber ophører ubegrænset skattepligt ved, at selskabet flytter hjemsted fra Danmark til en anden medlemsstat. Der er ikke noget krav om dobbelttilknytning for disse selskabstyper, hvor selskaberne både skal være registreret og have hjemsted her i landet, men samtidig er disse selskaber ubegrænset skattepligtige til Danmark blot på baggrund af registrering heri, jf. Selskabsskatteloven (SEL) §1. Dette blev grundlaget for, at et selskab, der var registreret i Danmark, men hvor hele ledelsen var placeret i USA, blev kendt ubegrænset skattepligtig til Danmark på baggrund af registrering i Danmark, jf. UfR2007.264H.

### Fraflytning ved fusion

Den grundlæggende tanke bag fusionsdirektivet er at sikre det indre marked funktion ved grænseoverskridende omstruktureringer i erhvervslivet inden for EU. Dette skal ske ved, at den beskatning der førhen ville være opstået i en medlemsstat i forbindelse med omorganiseringer, ikke længere udløses ved selve transaktionen. Det er det primære formål med fusionsdirektivet, at de skattemæssige hindringer, der kunne opstå, skal ophæves, så selskaber i de forskellige medlemsstater kan gennemføre omstruktureringer i form af fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktiver.

De nye muligheder for at flytte selskabet ved grænseoverskridende fusion eksisterer på 3 niveauer, som er gennemgået i det følgende:

AD1: Det første niveau er fusion til et SE-selskab. Ved stiftelse af et SE-selskab gennem overskridende fusion kan fusionsdirektivet forhindre, at der udløses skat ved denne stiftelse. Betingelserne for, at der ikke udløses skat er, at fusionsmuligheden udelukkende er til rådighed for aktieselskaber. Det er også en betingelse, at selskabet er stiftet i overensstemmelse med lovgivningen i en medlemsstats i EU, og at selskabet har sit hjemsted og hovedkontor i EU. Endelig er det en betingelse, at der er et grænseoverskridende element for, at det er beskyttet af EU-retten.

AD2: Det næste niveau er fusion af to kapitalselskaber med baggrund i det 10. Selskabsdirektiv. Det kan fastsættes, ud fra direktivets præambel, at medmindre andet er bestemt i dette direktiv, bliver de deltagende selskaber i en grænseoverskridende fusion og enhver berørt tredjemand, underlagt de bestemmelser, som i national ret ville have fundet anvendelse i tilfælde af en national fusion.

AD3: Traktaten og sag C-411/03, *Sevic*:

Sag C-411/03, *SEVIC*, omhandler en grænseoverskridende fusion imellem to selskaber. I henhold til den tyske lov UmwG’s § 1, stk. 1, nr. 1 var det udelukkende fusioner imellem indenlandske selskaber, som var omfattet, hvilket *SEVIC* satte spørgsmålstegn ved.

Det præjudicielle spørgsmål:

*Skal artikel 43 EF og 48 EF fortolkes således, at det er i strid med etableringsfriheden for selskaber at nægte et udenlandsk europæisk selskab at få registreret dets tilsigtede fusion med et tysk selskab i det tyske handelsregister i henhold til [UmwG's] §§ 16 ff., fordi UmwG's § 1, stk. 1, nr. 1, kun hjemler omdannelse af juridiske personer med hjemsted i Tyskland?[[18]](#footnote-18)*

SEVIC anmodede om registrering af fusionen ved handelsregistret i Tyskland. Security Vision skulle, i henhold til fusionsaftalen, overtages og opløses uden likvidation.

Tyskland afviste registreringen med henvisning til, at UmwG § 1, stk. 1, nr. 1 ikke behandlede grænseoverskridende fusioner.

I henhold til ovenstående menes det, at de interne fusioner og grænseoverskridende fusioner behandles forskelligt.

EU-Domstolen fastslår i dommen, at EF traktatens art. 43 og 48 er til umiddelbar hinder for, at medlemslandende kan opstille restriktioner som, i dette tilfælde, begrænser etableringsfriheden.***[[19]](#footnote-19)***

Tyskland begrundede begrænsningen i kreditor- samt minoritetsbeskyttelse. Tyskland går så langt som at karakterisere disse hensyn som tvingende almene hensyn, jf. præmis 24 i dommen

EU-Domstolen slog fast, at det ikke kunne udelukkes, at tvingende almene hensyn kunne begrunde en forskelsbehandling af interne og grænseoverskridende fusioner. Dette betød, at de hensyn som nævnes i præmis 24, muligvis kunne begrunde en forskelsbehandling.***[[20]](#footnote-20)***

EU-Domstolen kommenterede dog efterfølgende, at de, af Tyskland udviklede begrænsninger, var for vidtrækkende i forhold til formålet. De var derfor ikke proportionelle i forhold til formålet.

Konklusionen på dommen bundede derfor på en hensynsafvejning af muligheden for, at tvingende almene hensyn kunne retfærdiggøre en forskelsbehandling af interne og grænseoverskridende fusioner. I dommens tilfælde var der dog tale om en situation, hvor forskelsbehandling ikke var proportionel i forhold til formålet.

### Fraflytning ved ændring af selskabets hjemsted

Som skrevet tidligere kan selskaber, der er registret i Danmark, ikke ophøre med at være ubegrænset skattepligtige hertil, blot ved at flytte hjemsted, jf. UfR2007.264H. Disse selskaber har kun mulighed for at opgive denne skattepligt, hvis de fusionerer væk fra Danmark. Der kræves kun dobbelttilknytningskrav for selskaber, der omfattet af SEL §1, stk. 1, nr. 2-6, hvilket derfor ikke omfatter aktie- og anpartsselskaber.

For selskaber, som er registreret i udlandet, afhænger den danske skattepligt af, hvor ledelsens sæde er placeret. For at placere ledelsens sæde, er der tre kriterier, der skal gennemgås i rækkefølgen, som de bliver gennemgået her. Hvor er den daglige ledelse placeret? Det er stedet for den reelle ledelse af selskabet, der oftest bliver brugt til at afgøre om et udenlandsk registret selskab, er ubegrænset skattepligtig til Danmark, jf. TfS1996.257LR, Rejefiskersagen. Hvis selskabet ikke har en daglig ledelse, er det placeringen for bestyrelsens møder, som vil være det afgørende i afgørelsen om ubegrænset skattepligt til Danmark. Det er stedet for ledelsens beslutninger, der er afgørende og ikke nær så meget ledelsens sammensætning, jf. TfS2000.196. Hvis det ikke er muligt at placere bestyrelsen, er det selskabets ejerkreds, og herunder hovedaktionærens bopæl, som vil være afgørende for, om et udenlandsk registret selskab er ubegrænset skattepligtig til Danmark, jf. TfS1998.334LR

### Hjemsted flyttes – likvidation

Når et selskab forlægger sit skattemæssige hjemsted til en anden medlemsstat, bliver det i Danmark beskattet, som om selskabet var likvideret. Der skal derfor laves en afsluttende værdiansættelse af selskabet, som skal sikre, at alle indkomster og avancer indtil opløsningen, kommer til beskatning, jf. SEL § 5, stk. 1-4. Selvom der ikke reelt er realiseret nogen avance, bliver selskabet altså likviditetsmæssigt belastet af de pålagte skattekrav, fordi selskabet ønsker at forlade landet.

### Filial efterlades

Såfremt et selskab fraflytter Danmark, men lader et fast driftssted blive tilbage, hæfter hovedselskabet for det faste driftssteds skat til Danmark. Det faste driftssted vil være et ubegrænset skattesubjekt, jf. SEL §5, stk. 7, og der skal derfor ikke ske ophørsbeskatning. Den fulde beskatningsret for avancer og genvundne afskrivninger vil forblive intakt som følge af tilstedeværelsen af det faste driftssted, hvor likvidationsbeskatning ikke er relevant. Der sker altså i princippet ikke en flytning af formuen.

### Fiktiv realisering og henstand

Når den danske skattepligt ophører, udløser dette, som ved privat personer, en fiktiv realisering af selskabets aktiver i Danmark både materielle aktiver og aktier. Herved sker der en fraflytterbeskatning, som selskabet skal betale til Danmark til trods for, at der endnu ikke, er sket en realisering af disse aktiver.

EU domstolen har med sagen C-261/11, Kommissionen mod Danmark bekendt, at de danske regler for fraflytterbeskatning var i strid med Lissabontraktaten. Det var ikke selve beskatningen, som var i strid med traktaten men derimod det, at Danmark ikke tilbød henstand med det skyldige beløb.

I henhold til EU domstolens dom C-371/10, National Grid Indus, er traktatens art. 49 ikke til hinder for, at en medlemsstat kræver fraflytterbeskatning men, at en sådan medlemsstat ikke må opkræve denne beskatning øjeblikkeligt. Herved var de danske regler i strid med traktatens art. 49.

Efter EU domstolens dom har Danmark lavet en lovændring af SEL ved lov nr. 170 af 26.02.2014. Det er med denne ændring af SEL hensigten, at de danske regler nu skal være i overensstemmelse med traktaten. Ændringen af SEL § 26 gør det muligt for selskaber, at få en henstandsordning i forbindelse med den skydige skat beregnet ud fra de aktiver, som er udgået af dansk beskatningsret ved overførsel til selskabets hovedkontor eller et af selskabets faste driftssteder, fra Danmark til en anden medlemsstat i EU. Henstandsordningen skal til vælges samtidig med indsendelse af selvangivelsen, jf. ny SEL § 26, stk. 2.[[21]](#footnote-21)

Når ordningen er valgt, oprettes der en henstandssaldo, hvor beløbet herpå er det samme som den beregnede skat for de aktiver, der er udgået af dansk beskatning. Beløbet på saldoen, som herefter kaldes henstandsbeløbet, skal i henhold til de nye rettelser i SEL, afdrages i takt med, at de aktiver som saldoen vedrører, oppebærer en indtægt, som før fraflytningen ville have været under dansk beskatning. Dog skal der minimum afdrages med 1/7 af henstandsbeløbet, som udgjorde hele saldoens beløb ved etableringen, per indkomstår, jf. SEL §27, stk. 2.[[22]](#footnote-22)

Bliver et aktiv, som er udgået af dansk beskatning, atter omfattet af dansk beskatning, og der på dette tidspunkt var indgået en henstandsordning, skal det resterende beløb på den pågældende henstandssaldo, afdrages efter reglerne i SEL § 27, stk. 2, jf. SEL § 27, stk. 3.

Ved indgåelsen af en henstandsordning, og herved en henstandssaldo, skal borgeren indgive en selvangivelse hvert indkomstår, hvor der er en positiv henstandssaldo, jf. SEL § 27, stk. 5. Sammen med denne selvangivelse skal der også indgives i hvilket land, aktiverne befinder sig. Henstandssaldoen forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog forrentes saldoen med mindst 3% per anno, jf. SEL §27, stk. 7.

Ved en overførsel af aktiver fra Danmark til et land uden for EU eller EØS anses aktiverne for afstået til handelsværdien på overførselstidspunktet uden mulighed for en henstandsordning, jf. SEL § 27, stk. 4.[[23]](#footnote-23)

## Værdiansættelse af aktiver ind og ud af Danmark

Når aktiver bliver flyttet ind og ud af Danmark, enten i forbindelse med selskabers flytning til og fra Danmark eller blot selskabers flytning af aktiver internt i selskabet, opstår der en situation, hvor aktivet eller aktiverne skal værdiansættes.

I henhold til dansk ret værdiansættes disse aktiver forskelligt, hvad enten det er værdiansættelse ved indflytning eller værdiansættelse ved fraflytning.

Ved indflytning værdiansættes aktiverne til handelsværdien ved indflytningstidspunktet eller den nedskrevne værdi beregnet efter de danske afskrivningsregler. Herved værdiansættes aktiverne til den mindst mulige værdi ved indflytning, jf. SEL § 4A, stk. 1 og 2.

Ved fraflytning værdiansættes aktiverne til handelsværdien på afståelsestidspunktet, jf. SEL § 5, stk. 7. Denne værdi er, set fra den danske stats synspunkt, forhåbentlig større end ved indflytning eller almindelig anskaffelse, og herved sker der en latent avance som selskabet bliver beskattet af.

# De EU-retlige regler

## Fysiske personer

### C-9/02 - Du Saillant

I 2004fik Domstolen lejlighed til at tage stilling til, om medlemsstaternes lovgivning vedrørende fraflytningsbeskatning var i strid med traktatens bestemmelser om fri bevægelighed.

Hughes de Lasteyrie du Saillant forlod den 12. september 1998 Frankrig for at bosætte sig i Belgien med henblik på at udøve sit erhverv i Belgien. Han havde, på denne dato eller på et tidspunkt inden for de seneste fem år forud for fraflytningen fra Frankrig sammen med sine familiemedlemmer, været indehaver af værdipapirer, der gav ret til mere end 25 % af overskuddet i et selskab, der var selskabsskattepligtigt til Frankrig, og selskabet havde også sit hjemsted i Frankrig. Da disse værdipapirers salgsværdi på det pågældende tidspunkt var højere end deres anskaffelsespris, blev Hughes de Lasteyrie pålignet aktieavanceskat. Den franske lov lød således:

”*Skattepligtige, der har haft skattemæssigt hjemsted i Frankrig i mindst seks år i løbet af de seneste ti år, beskattes på det tidspunkt, hvor de flytter deres skattemæssige hjemsted fra Frankrig, af konstateret fortjeneste på de i artikel 160 nævnte selskabsrettigheder*.”

Den konstaterede fortjeneste blev fastsat til det beløb, som udgjorde forskellen mellem selskabsrettighedernes værdi ved fraflytningen fra Frankrig og den skattepligtiges anskaffelsespris. Herved blev aktieavancebeskatning udløst efter den franske skattelovgivning.

Hughes de Lasteyrie anlagde sag ved Conseil d’Éstat, da han påstod, at bestemmelsen skulle være i strid med fællesskabsretten, da en sådan beskatning ikke ville være udløst, såfremt Hughes de Lasteyrie blot var flyttet indenfor Frankrigs grænser.

Conseil d'État bemærkede, at bestemmelserne om fraflytterbeskatning, i modsætning til, hvad Hughes de Lasteyrie gjorde gældende, ikke havde til formål at opstille restriktioner eller betingelser for, at de borgere, bestemmelserne omfattede, rent faktisk gjorde brug af friheden til ind- og udrejse. Conseil d'État bemærkede endvidere, at bestemmelserne i traktatens artikel 52 var til hinder for, at en medlemsstat kunne indføre regler, der medførte begrænsninger for, at dennes statsborgere kunne etablerede sig på en anden medlemsstats område.

Conseil d'État bemærkede dog imidlertid også, at artiklen i den franske lov indeholdt bestemmelser, som gav mulighed for at undgå, at de skattepligtige, hvis de fik henstand med betalingen, til slut kunne blive pålagt en skattebyrde, som de ikke ville blive pålagt, hvis de havde bevaret deres bopæl i Frankrig. De ville ej heller kunne blive pålagt en større skattebyrde, end hvis de havde bevaret deres bopæl i Frankrig. Artiklen i den franske lov gav også de skattepligtige adgang til at opnå, at fraflytterbeskatningen efter en frist på 5 år kunne bortfalde, hvis de selskabsrettigheder, som gav dem den skattepligtige avance, stadig på dette tidspunkt, 5 år efter fraflytningen fra Frankrig, fortsat indgik i deres formue, da de kunne anmode om henstand med skattebetalingen indtil tidspunktet efter de 5 år.***[[24]](#footnote-24)***

#### Det præjudicielle spørgsmål

Conseil d’Éstat forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

*”Er det princip om etableringsfrihed, der er opstillet i EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) til hinder for, at en medlemsstat, af hensyn til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, indfører regler om beskatning af avancer i tilfælde af flytning af det skattemæssige hjemsted som dem, der er beskrevet ovenfor?”*

#### Indlæg for Domstolen

Hughes de Lasteyrie og Kommissionen anførte, at de restriktive virkninger af artiklen i den franske lov, indebar hindringer for udøvelsen af den traktatsikrede etableringsfrihed. Til forskel fra skattepligtige, der blev boende i Frankrig og som først blev beskattet af avancer efter en faktisk realisering, blev skattepligtige, der flyttede deres bopæl til en anden medlemsstat, beskattet af latente avancer ved en fiktiv realisering. Ved sådanne avancer udløstes beskatningen ved flytningen af deres skattemæssige hjemsted fra Frankrig til Belgien og ikke ved den faktiske afståelse af de pågældende værdipapirer.

Hughes de Lasteyrie, og Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at den generelle formodning for skatteunddragelse, der var opstillet i artiklen i den franske lov, som medførte, at latente avancer blev beskattet ved fraflytningen, før en egentlig realisering, havde langt mere vidtgående virkning end det sås nødvendigt for effektivt at bekæmpe skattesvig eller skatteunddragelse. Derfor udgjorde bestemmelsen i artiklen en uforholdsmæssig hindring for etableringsfriheden.***[[25]](#footnote-25)***

Den franske regering rettede sin gennemgang mod de mulige begrundelser for, at artiklen i den franske lov, skulle hindre den frie etableringsret. Den franske regering gjorde i den forbindelse først gældende, at artiklen i betragtning af det formål, at forebyggelsen af risikoen for skatteunddragelse, ikke var i strid med traktatens artikel 52. Det fulgte imidlertid af præmis 26 i dom af 16. juli 1998, (sag C-264/96, ICI) at en bestemmelse i en lov, som specifikt havde til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål var at omgå en skattelovgivning, godt kunne opfylde et tvingende alment hensyn. En hindring for etableringsfriheden, der fulgtes af en bestemmelse, som netop havde til formål at bekæmpe egentlig skattesvig, kunne derfor godt overvejes, uden at denne bestemmelse ville blive i strid med den traktatsikrede etableringsfrihed. Den franske regering anførte også, at artiklen i den franske lov blev vedtaget som et led i bekæmpelse af skatteunddragelse, da visse skattepligtige flyttede midlertidig til en anden medlemsstat, for at afstå værdipapirer og herved undgå beskatning af avancen på disse værdipapirer i Frankrig. En effektiv skattekontrol er et alment tvingende hensyn og den franske regering mente derfor, at hensynet til opkrævningen af den forfaldne skat, måtte anses for at være en et tvingende hensyn. Den franske regering mente også, at da der ikke fandtes nogle effektive internationale midler til at foretage skatteopkrævninger ved borgere, der var bosat i en anden medlemsstat end ens egen, kunne en sådan skatteopkrævning være problematisk. Derfor mente den franske regering, at det var nødvendigt, at betalingshenstanden blev betinget af, at der stilledes sikkerhed for en senere betaling. Til sidst anførte den franske regering, at anvendelsen af artiklen fra den franske lov, var i rimelig forhold til det mål det forfulgte, da de skattepligtige kun blev pålagt en tidsbegrænset byrde, da de skattepligtige kunne slippe helt for beskatning af deres værdipapirer til Frankrig, hvis de ikke havde afstået dem inden for tidsfristen på 5 år fra fraflytningsdatoen.[[26]](#footnote-26)

Hughes de Lasteyrie og Kommissionen gjorde imidlertid gældende, at den generelle formodning for skatteunddragelse der blev opstillet i artiklen i den franske lov, havde en langt mere vidtgående virkning end det var nødvendigt for effektivt bekæmpelse af skattesvig eller skatteunddragelse. Hughes de Lasteyrie og Kommissionen mente derfor, at denne artikel udgjorde en uforholdsmæssig hindring for den frie etablering inden for EU. Herudover anførte Hughes de Lasteyrie, at de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Frankrig havde indgået med andre medlemsstater, ofte indeholdt en klausul om ”bistand til opkrævning af skat”. Dette gav de franske skattemyndigheder mulighed for at opkræve skat på baggrund af disse bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, som var pålignet borgere, der havde flyttet deres bopæl til en anden medlemsstat, men som stadig havde en skattepligt på f.eks. avancer til Frankrig. Det blev imidlertid også anført, at skattemyndighederne var forpligtede til at samarbejde og indføre procedure for udveksling af oplysninger, der sikrede en opkrævning af skattegælden. Kommissionen anførte, at artiklen i den franske lov, på grund af sin generelle karakter, ikke kunne afgøre om den skattepligtige, der flyttede fra Frankrig til en anden medlemsstat, faktisk havde til hensigt at lave skatteunddragelse. Bestemmelsen i artiklen havde ikke til formål specifikt at udelukke rent kunstige arrangementer, hvis formål det var, at omgå skattelovgivningen, men artiklen omhandlede generelt enhver situation, hvor en borger fra Frankrig valgte at flytte til en anden medlemsstat. Det påhvilede desuden skattemyndighederne at afgøre fra sag til sag, om der skete skatteunddragelse, jf. C-212/97, Centros, præmis 38. Slutteligt anførte Hughes de Lasteyrie og Kommissionen, at betalingshenstanden ikke skete automatisk, og at den skattepligtige uanset hvad, skulle kunne stille sikkerhed for skattens betaling. Kommissionen gjorde herudover gældende, at regler om sikkerhedsstillelse i den franske lov, var diskriminerende, da det krævede, at den skattepligtige kunne stille en bankgaranti på hele den pålignede skats beløb. ***[[27]](#footnote-27)***

#### Domstolens besvarelse

Det bemærkedes af Domstolen, at selv om traktatens artikel 52, efter sin ordlyd særligt skulle sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, var den også til hinder for, at Frankrig og andre oprindelsesstater, opstillede hindringer for, at dens statsborgere etablerede sig i en anden medlemsstat. Endvidere var selv hindringer af begrænset rækkevidde eller som havde ringe betydning for etableringsfriheden, forbudt ved traktatens artikel 52.***[[28]](#footnote-28)***

Domstolen fremførte, at en skattepligtig, der i forbindelse med udøvelsen af den ret, som han var sikret ved traktatens artikel 52, ønskede at flytte fra Frankrig til en anden medlemsstat, blev således behandlet ufordelagtigt i forhold til borgere, der blev boende i Frankrig. Den skattepligtige skulle, alene på grund af fraflytningen, svare skat af en indkomst, der endnu ikke var realiseret og der derfor heller ikke var rådighed over, hvorimod avancen først ville blive beskattet, når den faktiske realisation skete, hvis den skattepligtige forblev i Frankrig. Denne forskel i behandlingen med hensyn til avancebeskatning, kunne have betydelige konsekvenser for den skattepligtiges formue, hvis den skattepligtige ønskede at flytte fra Frankrig til en anden medlemsstat. Dette kunne påvirke den skattepligtige på en sådan måde, at den skattepligtige afholdt sig fra at foretage en sådan flytning. Domstolen konkluderede, at det fulgte af det anførte ovenfor, at den i hovedsagen omtvistede foranstaltning kunne hindre etableringsfriheden. Domstolen bemærkede også, at selvom det var muligt at få henstand med betalingen af skattegælden, blev denne henstand ikke ydet automatisk og var, udover dette, underlagt strenge betingelser jf. generaladvokaten i punkt 36 og 37. Sikkerheden havde en restriktiv virkning i sig selv, da den fratog de skattepligtige adgangen til at råde over deres formuegode, som var blevet stillet som sikkerhed.***[[29]](#footnote-29)***

Yderligere bemærkede Domstolen, at en lovgivning, der kunne hindre den traktatsikrede etableringsfrihed i traktatens artikel 52, kun kunne tillades, hvis den havde et lovligt formål, som var foreneligt med traktaten og var begrundet i et tvingende alment hensyn. Det krævedes i så fald, at foranstaltningens gennemførelse var egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke gik ud over, hvad der var nødvendigt for at nå dette mål.***[[30]](#footnote-30)***

Begrundelsen for hensynet til at forebygge skatteunddragelse, som var angivet i det præjudicielle spørgsmål, kunne ikke godkendes, da artiklen i den franske lov, ikke kun omfattede rent kunstige arrangementer, som havde til formål, at vinde en skattefordel ved skatteunddragelse, men omfattede en hver form for fraflytning fra Frankrig til en anden medlemsstat i EU. Domstolen fremførte, at det faktum, at en borger flyttede fra én medlemsstat til en anden medlemsstat, ikke i sig selv indebar en skatteunddragelse. Der kunne ikke opstilles en generel formodning om, at der var tale om skatteunddragelse eller skattesvig, når blot en borger flyttede til en anden medlemsstat, og en sådan formodning kunne ikke være begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som krænkede en grundlæggende frihed, der var sikret ved traktaten. Domstolen konkluderede, at artiklen i den franske lov derfor ikke kunne, uden at gå langt ud over hvad der ansås for nødvendigt for at opfylde det forfulgte formål, opstille en formodning om, at enhver skattepligtig, der flyttede sit hjemsted fra Frankrig til en anden medlemsstat i EU, havde til hensigt at omgå den franske skattelovgivning.***[[31]](#footnote-31)***

Således skal en skattepligtig, der afstår sine værdipapirer inden udløbet af perioden på fem år efter tidspunktet for fraflytningen fra Frankrig, ifølge artiklen også svare skat, selvom han overhovedet ikke havde til hensigt at vende tilbage til Frankrig og efter udløbet af denne periode, stadig boede i udlandet.

Efter ovenstående konkluderede Domstolen, at Traktatens artikel 52 var til hinder for, at en medlemsstat indførte regler om beskatning af latente avancer som dem, der var fastsat i artiklen i den franske lov i tilfælde af, at en skattepligtig flyttede fra en medlemsstat til en anden.***[[32]](#footnote-32)***

Domstolen tilføjede, at et tab i skatteindtægter efter retspraksis ikke kunne anses for at være et alment tvingende hensyn, der kunne påberåbe sig en foranstaltning, som var i strid med Traktaten, jf. blandt andet ICI-dommen præmis 28.[[33]](#footnote-33) Dette kan ikke i sig selv begrunde en restriktion, at en medlemsstat går glip af en skattemæssig indkomst, hvis en skattepligtig finder det mere fordelagtig at være bosiddende i en anden medlemsstat.***[[34]](#footnote-34)***

Domstolen konkluderede i henhold til ovenstående, at det forelagte spørgsmål skulle besvares med, at det princip om etableringsfrihed, der var sikret i traktatens artikel 52, skulle fortolkes sådan, at det var til hinder for, at en medlemsstat, for at sikre sig mod en risiko for skatteunddragelse, indførte regler om beskatning af latente avancer som dem, der var fastsat i artiklen i den franske lov, i tilfælde af at en skattepligtige flyttede fra en medlemsstat til en anden.***[[35]](#footnote-35)***

Selv om det var muligt at få henstand med betalingen af skatten, konstaterede Domstolen, at en sådan henstand ikke automatisk blev indrømmet og var underlagt strenge betingelser, herunder bl.a. krav om sikkerhedsstillelse. Dette krav havde restriktiv virkning, for så vidt som det fratog den skattepligtige adgangen til at råde over det formuegode, der stilltes som sikkerhed. Hindringen kunne ikke retfærdiggøres, og de franske regler var derfor i strid med Traktatens bestemmelser om fri bevægelighed inden for EU.

### C-470/04 – N-dommen

Ifølge hollandsk lovgivning, sidestilles fraflytning til en anden medlemsstat med ophør af hollandsk skattepligt, hvorfor borgerens aktiver anses for afstået. Hollands nationale lovgivning gav dog mulighed for henstand med skattebetalingen i en periode på 10 år, forudsat, at der blev stillet en betryggende sikkerhed. Denne henstand blev ikke givet automatisk, da der først skulle udarbejdes en selvangivelse på tidspunktet for flytningen. Den hollandske ordning tog ikke hensyn til de kurstab, der kan være indtrådt efter fraflytningen.

N flyttede i 1997 sin bopæl fra Holland til Storbritannien. På tidspunktet for fraflytningen var han eneanpartshaver i tre anpartsselskaber. Disse anparter ansås for afhændet på tidspunktet for flytningen, da den ubegrænsede skattepligt til Holland ophørte ved flytningen, og N blev her skattepligtig af de latente aktieavancer. N anmodede om henstand, og denne henstand blev accepteret på det pågældende beløb, dog skulle N stille sikkerhed for henstanden, hvorfor han måtte pantsætte sine anparter. N mente, at den sikkerhed, der skulle stilles for henstanden, var en hindring for de traktatfæstede frihedsrettigheder.***[[36]](#footnote-36)***

Statssekretæren for finansielle anliggender gav ved en skrivelse den 13. april 2014 udtryk for, at kravet om sikkerhedsstillelse ikke længere kunne opretholdes i henhold til afgørelsen i Du Saillant-dommen. N mente, at sikkerhedsstillelsen, som han måtte opfylde, var i strid med de fællesskabsretlige rettigheder som han blev tillagt som borger i en medlemsstat i EU.***[[37]](#footnote-37)***

#### Det præjudicielle spørgsmål

Gerechtshof te Arnhem, som er den hollandske domstol hvor sagen verserer, har valgt at udsætte sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

*”1:Kan en person, der har sin sædvanlige bopæl i en medlemsstat og fraflytter denne for at tage bopæl i en anden medlemsstat, i en sag mod den medlemsstat, som han fraflytter, påberåbe sig artikel 18 EF, blot fordi en skatteansættelse, der er foretaget i anledning af fraflytningen, indebærer, eller kan indebære en hindring for fraflytningen?*

*2:* *Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det oplyst, om en person, der har sin sædvanlige bopæl i en medlemsstat og fraflytter denne for at tage bopæl i en anden medlemsstat, i en sag mod den medlemsstat, som han fraflytter, kan påberåbe sig artikel 43 EF, hvis det ikke umiddelbart er godtgjort eller sandsynligt, at han i den anden medlemsstat vil udøve økonomisk virksomhed som omhandlet i denne bestemmelse? Er det af betydning for besvarelsen af det foregående spørgsmål, om denne virksomhed udøves inden for en overskuelig tidsfrist? Hvor lang er denne tidsfrist i givet fald?*

*3:* *Såfremt spørgsmål 1 eller 2 besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om artikel 18 EF eller artikel 43 EF er til hinder for den omhandlede nederlandske lovgivning, hvorefter der kan pålægges indkomstskat og socialsikringsbidrag på grundlag af en fiktiv opnåelse af en fortjeneste på en andel af kapitalen i et selskab, alene fordi en i Nederlandene bosiddende person, hvis skattepligt ophører, fordi han flytter sin bopæl til en anden medlemsstat, anses for at have afstået de af hans aktier, der udgør en del af kapitalen i et selskab?*

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

*5: Såfremt spørgsmål 3 besvares bekræftende, og den første del af spørgsmål 4 besvares benægtende, ønskes det oplyst, om denne hindring er berettiget?”[[38]](#footnote-38)*

#### Om de præjudicielle spørgsmål

#### Første og andet spørgsmål

Med de to første spørgsmål ønskede den hollandske domstol at få fastlagt, hvilke bestemmelser i traktaten, der kunne finde anvendelse på en sag som den pågældende. Det var navnligt en afklaring af sondringen mellem union borgeres ret til frit at færdes og tage ophold og den frie etablering.***[[39]](#footnote-39)***

Traktatens art. 43 beskytter etableringsfriheden. Den hollandske regering gjorde gældende, at art. 43 i traktaten ikke kunne påberåbes, hvis der ikke forelå nogen form for faktisk erhvervsmæssig aktivitet. I henhold til dette og ifølge fast retspraksis slog Domstolen fast, at begrebet i traktatens art. 43’s forstand indebar, at borgere i en medlemsstat stabilt og vedvarende kunne deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat, end den borgeren oprindeligt havde hjemsted i. Domstolen slog i henhold til dette fast, at en indehaver af en kapitalandel på 100%, som det var tilfældet med N, og hvor dette selskab havde hjemsted i en anden medlemsstat end den, i hvilken indehaveren havde sin bopæl medførte, at en sådan skattepligtig var omfattet af anvendelsesområdet i bestemmelserne om etableringsfriheden i traktaten.

I henhold til ovenstående omfatter retten til fri etablering borgere, som var bosat i én medlemsstat og indehaver af kapitalandele i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, og hvor indehaveren havde en sådan indflydelse på selskabets drift, at denne kunne træffe beslutninger herom. I henhold til dette konkluderede Domstolen, at N var omfattet af rettighederne og kunne påberåbe sig rettighederne i traktatens art. 43.***[[40]](#footnote-40)***

#### Tredje og femte spørgsmål

Den hollandske regering ønskede, med det tredje og femte spørgsmål, nærmere at få oplyst om traktatens art. 43 var til hinder for, at en medlemsstat indførte en lovgivning som den i hovedsagen, der beskattede latente aktivers avancer, når disses skattepligt til Holland ophørte ved flytning af sin bopæl.***[[41]](#footnote-41)***

Domstolen mente, at den hollandske lovgivning ikke i sig selv var en hindring for etableringsretten, men den havde en afskrækkende virkning, da hollandske borgere, der ønskede at fraflytte medlemsstaten Holland, blev behandlet ufordelagtigt i forhold til borgerne, der blot ønskede at flytte indenfor medlemsstatens grænser. Yderligere mente domstolen, at selve sikkerhedsstillelsen udgjorde en restriktion, da den fratog den skattepligtige muligheden for at råde over det beløb, der blev stillet som sikkerhed. Domstolen henviste her til præmis 47 i Du Saillant dommen.***[[42]](#footnote-42)***

Da sagen fandt sted var det ikke muligt at få brugt et eventuelt kurstab indtrådt ved fraflytningen med henblik på at nedsætte det skattepligtige beløb på det pågældende tidspunkt for flytningen, men kun muligt at forhøje det skattepligtige beløb med eventuelle aktieavancer.***[[43]](#footnote-43)***

Pligten om selvangivelsen udgjorde ligeledes en restriktion, da borgere, der ikke fraflyttede Holland, først skulle lave en sådan selvangivelse, idet der skete en faktisk realisering af aktierne, hvorimod fraflyttere skulle udarbejde selvangivelsen på tidspunktet for fraflytningen, selvom aktierne endnu ikke var realiseret.***[[44]](#footnote-44)***

I henhold til retspraksis kunne en national lovgivning, der havde til formål at bekæmpe skatteunddragelse eller skattesvig tillades, til trods for, at denne krænkede de grundlæggende rettigheder i traktaten, såfremt denne lovgivning fulgte et alment tvingende hensyn, og at denne lovgivning kunne virkeliggøres og ikke var mere vidtgående end, hvad der normalt var nødvendigt for at opnå formålet. Den hollandske regering var af den opfattelse, at den omtvistede hollandske lovgivning havde til formål at sikre en fordeling i henhold til territorialprincippet mellem medlemsstaterne af beskatningskompetencen med hensyn til avancer på selskabsrettigheder. Ordningen havde ligeledes til formål at undgå dobbeltbeskatning. Domstolen anerkendte, at dette formål, jf. Marks & Spencer-sagen, var et lovligt formål til opretholdelse af fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Domstolen mente, at den hollandske lovgivning forfølger et alment tvingende hensyn, hvorfor restriktionen altså kunne retfærdiggøres.***[[45]](#footnote-45)***

Domstolen mente, at kravet om en selvangivelse ved sikkerhedsstillelse, hvilket var en nødvendighed for beregning af indkomstskatten og herved det skattepligtige beløb, på tidspunktet for flytningen fra én medlemsstat til en anden, udgjorde en administrativ formalitet, der kunne gøre det mindre attraktivt for en borger at udøve de grundlæggende friheder om fri etablering.***[[46]](#footnote-46)***

Den selvangivelse, det blev pålagt en borger, som valgte at flytte fra én medlemsstat til en anden, at udarbejde, gik ikke udover, hvad der var nødvendigt, da andre borgere også skulle udarbejde en sådan selvangivelse, blot på tidspunktet for den egentlige aktieafståelse. Derimod mente Domstolen, at sikkerhedsstillelsen gik udover, hvad der var nødvendigt i forhold til alment tvingende hensyn. Begrundelsen for dette var, at medlemsstaterne havde mulighed for at indhente de nødvendige oplysninger fra den medlemsstat, hvor borgeren havde sin nye bopæl, jf. Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand. ***[[47]](#footnote-47)***

Domstolen konkluderede, at traktatens art. 43 var til hinder for, at en medlemsstat kunne opstille en national lovgivning, som den i hovedsagen, som vedrørte en beskatningsordning af latente avancer ved en fiktiv realisering grundet skattepligtens ophør ved fraflytning fra én medlemsstat til en anden og hvor det i lovgivning var foreskrevet, at der skulle stilles sikkerhed som forudsætning for henstand af det skattepligtige beløb. Domstolen var altså af den opfattelse, at en skatteordning, hvor der blev givet henstand for aktieavancebeskatning, kunne retfærdiggøres ud fra hensynet om at sikre fordeling af beskatningskompetencen og sikre dobbeltbeskatning. Dog gik sikkerhedsstillelsen ud over, hvad der var nødvendigt for at sikre dette hensyn.***[[48]](#footnote-48)***

## Selskaber

### C-371/10 – National Grid Indus

Sagen vedrørte selskabet National Grid Indus, som havde vedtægtsmæssigt hjemsted i Holland, der valgte at flytte selskabets faktiske hovedsæde til Storbritannien, og herved opstod der en skattepligt til Holland af latente kapitalgevinster af aktiver.

Den 15. december 2000 flyttede National Grid Indus sit faktiske hovedsæde til Storbritannien. Selskabet forblev ubegrænset skattepligtig til Holland, da selskabet var stiftet i henhold til hollandsk lovgivning. Dog skulle selskabet efter flytningen af hovedsædet anses for at have hjemsted i Storbritannien i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Holland og Storbritannien. I henhold til dette ophørte selskabet derfor med at oppebære en skattepligtig indkomst i Holland, og selskabet skulle derfor beskattes af latente kapitalgevinster på tidspunktet for flytningen af hjemstedte.***[[49]](#footnote-49)***

Den forelæggende ret gjorde gældende, at en lovgivning som den i hovedsagen, kunne være en hindring for den frie etablering, som var sikret i traktaten. Lovgivningen kunne dog være begrundet i formålet at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i overensstemmelse med territorialitetsprincippet. Ligeledes gjorde den forelæggende ret gældende, at lovgivningen i henhold til afgørelsen i Du Saillant kunne anses for uforholdsmæssig i forhold til, hvad der normalt ansås for at være forholdsmæssigt i forhold til det fulgte mål. Dette kunne begrundes med, at lovgivningen i hovedsagen indebar, at skattepligt af et beløb, som forfaldt straks efter flytningen og som ikke tog højde for de eventuelle kurstab, der ville kunne opstå efter flytningen til en anden medlemsstat. Dog tilføjede den forelæggende ret, at en henstand af beskatningen til det tidspunkt, hvor kapitalgevinsterne faktisk blev realiseret, kunne medføre et uoverskueligt praktisk problem.***[[50]](#footnote-50)***

#### Det præjudicielle spørgsmål

På denne baggrund har Gerechtshof Amsterdam besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

*”1: Kan et selskab, når den medlemsstat, efter hvis ret det blev stiftet, som følge af, at selskabet flytter sit faktiske hovedsæde fra denne stat til en anden medlemsstat, pålægger selskabet en exitskat, på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin påberåbe sig artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF) over for fraflytningsstaten?*

*2: Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende: Strider en exitskat som den foreliggende, der inddrager kapitalgevinsten af de aktiver, som selskabet har flyttet, svarende til de aktiver, man har konstateret eksisterede på fraflytningstidspunktet – og som opkræves, uden at der gives henstand eller mulighed for at tage hensyn til senere værditab – imod artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF) i den forstand, at exitskatten ikke kan begrundes med det argument, at det er nødvendigt at fordele beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne?*

*3: Påvirkes svaret på det foregående spørgsmål også af, at den pågældende exitskat vedrører en (valuta)gevinst, som er opstået under nederlandsk skattejurisdiktion, og at en sådan gevinst som følge af de skatteregler, der gælder i tilflytningsstaten, ikke kommer til udtryk dér?”[[51]](#footnote-51)*

#### Om de præjudicielle spørgsmål

Holland gjorde gældende, at traktatens art. 49 ikke var til hinder for at medlemsstaterne kunne vedtage nationale lovgivninger, som den i hovedsagen, som vedrørte virksomheders flytning af faktiske hjemsteder mellem medlemsstaterne.***[[52]](#footnote-52)***

Domstolen konkluderede i forhold til det første præjudicielle spørgsmål, at et selskab godt kunne påberåbe sig traktatens art 49, med henblik på at belyse lovligheden af en beskatning, som i henhold til lovgivningen i den oprindelige medlemsstat, havde pålagt selskabet ved flytning til en anden medlemsstat. Dette var såfremt, at selskabet var stiftet i henhold til de nationale regler i den oprindelige medlemsstat, og hvor en flytning af det faktiske hovedsæde ikke ændrede selskabets egenskab i denne medlemsstat.***[[53]](#footnote-53)***

Hvis et hollandsk selskab valgte at flytte dets faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, blev det hollandske selskab økonomisk ringere stillet end et hollandsk selskab, hvis hovedsæde forblev i Holland. Selskabet, de valgte at flytte, blev beskattet af latente kursgevinster, da en flytning ansås for et salg af aktiverne. Der skete her en beskatning af en endnu ikke realiseret avance, hvorimod et selskab, der forblev i Holland først ville blive beskattet af sådanne kursgevinster, når den faktiske realisering skete.

På baggrund af dette skete der en forskelsbehandling, som var egnet til at afholde hollandske selskaber fra at flytte deres faktiske hjemsted fra Holland til en anden medlemsstat. Dette udgjorde en restriktion, som var i strid med traktatens bestemmelser om fri etablering.***[[54]](#footnote-54)***

Domstolen havde tidligere slået fast, at en medlemsstat godt måtte beskatte latente kapitalgevinster på tidspunktet for flytningen, jf. N-dommen, præmis 46.

I N-dommen fastslog Domstolen, at en national lovgivning, der beskattede latente kapitalgevinster ved en fysisk persons flytning fra én medlemsstat til en anden, og hvor denne fysiske person var hovedaktionær i selskaber placeret i den oprindelige medlemsstat, kunne anses for at stå i rimelig forhold til formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencerne mellem medlemsstaterne, jf. N-dommen, præmis 54.***[[55]](#footnote-55)***

Domstolen mente, at det, at Holland ikke tager hensyn til eventuelle kurstab, som kunne være indtrådt efter selskabets flytning til det faktiske hovedsæde i Storbritannien, ikke kunne anses for at være et uforholdsmæssigt forhold, i forhold til det forfulgte formål som den nævnt i den nationale lovgivning.

Domstolen mente, at Holland ud fra disse omstændigheder ikke var forpligtet til at tage hensyn til eventuelle kurstab, som var indtrådt i tidspunktet mellem flytningen fra Holland til Storbritannien og tilbagebetalingen af det skattepligtige beløb. Det skattepligtige beløb, som blev fastsat ud fra de latente kursgevinster, blev opgjort på tidspunktet for flytningen, da dette var tidspunktet for, at Hollands beskatningskompetence ophørte over selskabet.

Domstolen konkluderede, at traktatens art. 49, ikke var til hinder for, at de latente kapitalgevinster som skulle beskattes ved flytningen fa det faktiske hovedsæde, blev fastsat uden, at der blev taget højde for et senere realiseret kurstab eller kursgevinst, da denne fastsættelse skete på tidspunktet for flytningen af hovedsædet.***[[56]](#footnote-56)***

Kommissionen tilføjede, at den administrative byrde, der ville kunne opstå, hvis et selskab kunne få udskudt eller få henstand med skattepligten, ikke ville være urimelig. Kommissionen foreslog, at en årlig erklæring fra selskabet om, at selskabet stadig var i besiddelse af aktivet, som var flyttet ud af Holland og en erklæring, der ville blive udarbejdet, når den faktiske realisering skete, ville være tilstrækkeligt for medlemsstaten til at kunne opkræve det skattepligtige beløb af den latente kapitalgevinst, når den faktiske realisering ville ske.

Domstolen udtaler, at det forslag kommissionen forelå som en mulighed ved henstand af det skattepligtige beløb, i sig selv ikke kunne udelukkes at medføre en hindring af etableringsfriheden for selskabet, og at denne mulighed nødvendigvis ikke var mindre indgribende end den øjeblikkelige indkrævning af det skattepligtige beløb ved flytningen.***[[57]](#footnote-57)***

Domstolen bemærkede, at det kun var fastsættelsen af det skattepligtige beløb på fraflytningstidspunktet og ikke den øjeblikkelige opkrævning, som var egnet til at opnå formålet med at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem og en virkeliggørelse af dette formål. Den øjeblikkelige opkrævning ansås for at gå udover, hvad der var nødvendig for en virkeliggørelse af formålet.

Det kunne imidlertid ikke anses for en begrundet foranstaltning mod skatteunddragelse eller skattesvig, at et selskab flyttede sit hjemsted fra én medlemsstat til en anden medlemsstat.

I henhold til ovenstående konkluderede Domstolen, at det var uforholdsmæssigt at opkræve et skattepligtigt beløb af latente kapitalgevinster på samme tidspunkt som flytningen af aktiverne, som udløste denne skattepligt, fandt sted. ***[[58]](#footnote-58)***

Domstolen konkluderede i forhold til de præjudicielle spørgsmål, at traktatens art. 49 ikke var til hinder for, at en medlemsstat beskattede latente kapitalgevinster, som var opstået ved, at et selskab flytter dets faktiske hovedsæde fra én medlemsstat til en anden, og hvor skattepligten til den oprindelige medlemsstat herved ophørte. Traktatens art. 49 var dog til hinder for, at en medlemsstat opkrævede det skattepligtige beløb af sådanne latente kursgevinster øjeblikkeligt ved flytningen af det faktiske hovedsæde fra én medlemsstat til en anden. ***[[59]](#footnote-59)***

### C-261/11 – Kommissionen mod Danmark

Det ansås som et salg af aktiver, når disse blev overført fra Danmark til en anden medlemsstat i EU. Skattepligten til Danmark ophørte på disse aktiver, og derfor blev kapitalgevinster af sådanne aktiver beskattet, som forelå der et faktisk salg.

Kommissionen gjorde gældende, at den danske selskabsskattelovs § 8, stk. 4, udgjorde en hindring for etableringsfriheden, som var sikret i traktaten. Selskabsskattelovens § 8, stk. 4, pålagde selskaber at betale skat af endnu ikke realiserede kapitalgevinster af aktiver, som blev overført fra Danmark til en anden medlemsstat.***[[60]](#footnote-60)***

Danmark gjorde gældende, at forskellen mellem den skattemæssige behandling af overførsler internt i landet af aktiver og overførsler ud af landet, var begrundet i et hensyn til at sikre beskatningskompetencen og til at undgå en tilfældig omfordeling af det danske beskatningsgrundlag for selskabsskatten for en anden medlemsstat.***[[61]](#footnote-61)***

Kommissionen anerkendte imidlertid dette hensyn, idet de gjorde gældende, at det ville kunne begrunde en restriktion for etableringsfriheden, og at beskatningen af ikke realiserede kapitalgevinster ved fraflytning eller overførsel til en anden medlemsstat udgjorde et egnet middel til at følge målet. Dog mente Kommissionen ikke, at de midler som Danmark havde anvendt, ikke var i passende forhold til det mål de forfulgte, da Danmark udelukkede en hver form for henstand med opkrævningen af det skattepligtige beløb.***[[62]](#footnote-62)***

Danmark gjorde endvidere gældende i forhold til ovenstående, at det alment tvingende hensyn ikke kunne opnås, hvis selskaberne kunne få henstand med skattepligten af de endnu ikke realiserede kapitalgevinster.***[[63]](#footnote-63)***

I henhold til dette gjorde Kommissionen gældende, at det ikke var i overensstemmelse med de passende forhold til at forfølge målet, da Danmark stadig ville have beskatningskompetencen over selskaberne, da disse ikke flyttede hjemsted, som i tilfælde med National Grid Indus, men stadig havde hjemsted i Danmark. Herved forelå der ikke nogen reel risiko for, at den pågældende skat ikke kunne opkræves.***[[64]](#footnote-64)***

Domstolen fastslog, at Danmark tilsidesatte traktatens art. 49 og EØS-aftalens art. 31 med bestemmelserne i selskabsskattelovens § 8, stk. 4. Denne bestemmelse udgjorde en restriktion for etableringsfriheden ved at beskatte latente kapitalgevinster ved disses overførsel fra Danmark til en anden medlemsstat men ikke beskattede, hvis de blot blev overført fra et fast driftssted til et andet inden for Danmarks grænser.***[[65]](#footnote-65)***

Det var en omstændighed, at selskaber, som var registreret i Danmark, valgte at flytte aktiver fra Danmark til en anden medlemsstat, blev stillet økonomisk dårligere end et selskab, som lavede en tilsvarende overførsel blot inden for Danmarks grænser. Det blev set, at denne forskel var egnet til at holde et dansk registreret selskabs aktiver i Danmark.***[[66]](#footnote-66)***

Domstolen fastslog, at mulighederne for at begrunde en restriktion af etableringsfriheden i en lovgivning, som den i hovedsagen, ikke var passende i forhold til det mål om at sikre en sammenhæng i det nationale skattesystem.***[[67]](#footnote-67)***

Endvidere fastslog domstolen, at kommissionens anbringender om en tilsidesættelse af traktatens art. 49 kunne begrundes, hvis det vedrørte en overførsel af et aktiv fra et selskab, som var registreret i Danmark, til en anden medlemsstat***[[68]](#footnote-68)***

Domstolen konkluderede slutteligt, at den danske selskabsskattelovs § 8, stk. 4, var i strid med traktatens art. 49 og EØS-aftalens art. 31, idet den foreskrev en beskatning af endnu ikke realiserede kapitalgevinster i forbindelse med en overførsel af et aktiv fra et i Danmark indregistreret selskab til en anden medlemsstat indenfor EU eller et tredjeland, som var part i EØS-aftalen.***[[69]](#footnote-69)***

## Sammenfatning af EU-domstolens retspraksis

I 2002 er Traktatens art. 49 er til hinder for, at medlemsstaterne opstiller restriktive bestemmelser i lovgivningerne, som er en hindring for EU-borgeres etablering i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten, jf. C-9/02, Du Saillant.

En af de problemstillinger som domstolen bemærkede ved Du Saillant-dommen, var at henstand ikke blev ydet automatisk og hvis denne blev ydet, var en henstandsordning underlagt strenge betingelser i form af sikkerhedsstillelse, jf. general advokaten i C-9/02, punkt 36 og 37. Herved var den franskelovgivning i strid med traktaten.

To år senere udvidede domstolen medlemslandendes skattekompetence ved at afsige N-dommen. Hvor hele den franske lov i Du Saillant-dommen blev erklæret i strid med traktaten, er det nu i N-dommen, kun henstandsordningen og sikkerhedsstillelse der bliver erklæret i strid med traktaten. Sikkerhedsstillelse går ud udover, hvad der er nødvendigt for at opretholde et tvingende alment hensyn, da medlemsstaterne efter direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand, har mulighed for at indhente oplysninger om EU-borgerens skattemæssige tilstand fra det nye hjemland, jf. N-dommen. Herved fastslår domstolen, at sikkerhedsstillelse er i strid med traktaten og at der skal være ydes mulighed for henstand med skattebetalingen ved fraflytterbeskatning. Herved bliver en skatteordning, som pålægger en EU-borger beskatning af latente avancer, der fraflytter sit oprindelige hjemland for at tage permanent ophold i en anden medlemsstat, tilladt ud fra hensynet til fordelingen af de forskellige medlemsstaters beskatningskompetence inden for EU.

For selskaber gælder de samme regler som hovedaktionærer eller fysiske personer, at medlemslandende gerne må opstille bestemmelser i lovgivninger, som beskatter latente avancer, der er opstået ved fraflytning fra oprindelsesstaten til det nye hjemland, dog skal der ydes henstand med det skattepligtige beløb, jf. C.371/10 – National Grid Indus og C-261/11 – Kommissionen mod Danmark. Den øjeblikkelige opkrævning ansås for at gå udover, hvad der var nødvendigt for virkeliggørelsen af formålet om at sikre mod skattesvig.

# De fællesskabsretlige problemstillinger

*I henhold til ovenstående rets- og lovpraksis vil der, i det følgende afsnit, blive belyst nogle problemstillinger på området for beskatning af aktiver, når en borger eller et selskab flytter fra én medlemsstat til anden inden for EU.*

## Fraflytterbeskatning

Med Du Saillant-dommen, som er den første dom inden for området fraflytterbeskatning, konkluderer domstolen med denne dom, at en medlemsstat ikke må lave en lovgivning, der beskatter latente avancer af aktiver ved fraflytning fra en medlemsstat til enden, da dette kan hindre den frie etablering inden for EU. Ligeledes konkluderer Domstolen i Du Sailant, at en sikkerhedsstillelse for henstand af det skattepligtige beløb, også er en hindring af den frie etablering, da en sådan sikkerhedsstillelse forhindre borgerens rådighed over det beløb, som er blevet stillet som sikkerhed.

I ovenstående sag drejede det sig om en restriktion ”ved udrejsen fra området”. En sådan

ordning er til for at straffe skattepligtige, der forlader en medlemsstat for at flytte til en anden medlemsstat, i forhold til de, som bliver i den oprindelige medlemsstat, hvilket derfor medfører en forskelsbehandling, der bliver set som værende diskriminerende.

2 år senere afsiger Domstolen en ny dom på området. N-dommen, som denne dom bliver kaldt siger, i mordsætning til Du Saillant-dommen, at en medlemsstat godt må beskatte latente avancer af aktiver ved en fraflytning fra den oprindelige medlemsstat til en anden medlemsstat inden for EU. Dog konkluderede de, ligesom i Du Saillant, at sikkerhedsstillelse var en hindring af den frie etablering, og det var herfor i strid med traktaten. Domstolen var altså af den opfattelse, at en skatteordning, hvor der blev krævet skat af latente gevinster ved en ophørt beskatningskompetence fra det oprindelige hjemland, og hvor der blev givet henstand for avancebeskatningen, kunne retfærdiggøres ud fra hensynet om at sikre fordeling af beskatningskompetencen. Dog gik sikkerhedsstillelsen ud over, hvad der var nødvendigt for at sikre dette hensyn. Også i denne dom anså man sikkerhedsstillelse for værende en diskrimination af borgere, der valgte at flytte fra en medlemsstat til en anden inden for EU.

Disse to domme vedrørte begge fysiske personer, der var aktionærer i et selskab, som forblev i den oprindelige medlemsstat, men hvor hovedaktionæren valgte at flytte til en anden medlemsstat med sine aktiver, så de oprindelige medlemsstater mistede deres beskatningskompetencer af udbyttet på disse fordringer.

Senere afsagde domstolen dommen, National Grid, som vedrørte et selskab der valgte at flytte deres faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat. I denne dom fastslog domstolen endnu engang, at traktaten ikke var til hinder for, at en medlemsstat beskattede latente kapitalgevinster, dog konkluderede domstolen, at en medlemsstat ikke måtte opkræve det skattepligtige beløb straks efter flytningen fra den oprindelige medlemsstat til en anden medlemsstat. Herved slog Domstolen fast, at en medlemsstat skal tilbyde henstand med det skattepligtige beløb.

Efter, at domsolen havde afsagt denne dom anlagde Kommissionen en sag mod Danmark ved domstolen, på bagrund af de danske regler for skatteflugt i Selskabsskattelovens § 8, stk. 4. beskattede latente avancer af aktiver ved disses overførsel fra for eksempel et fast drift sted i Danmark til et fast drift sted i en anden medlemsstat. Domstolen mente her, at dette var i strid med traktaten. Domstolen lagde til grund for dette, at i modsætning til, hvad de konkluderede i henholdsvis N- og National Grid-dommen, havde Danmark stadig beskatningsretten over selskabet, og herved mente Domstolen ikke, at Danmark ville få problemer med at opkræve det skattepligtige beløb ved et eventuelt salg af aktiverne. Domstolen fandt ikke, at hensynet om at sikre beskatningskompetence og at undgå en tilfældig omfordeling af det danske beskatningsgrundlag for selskabsskatten for en anden medlemsstat, kunne retfærdiggøres.

I henhold til Du Saillant-dommen, hvor Domstolen siger, at der slet ikke må beskattes af latente avancer ved flytning fra Frankrig, giver general advokaten, i sit forslag til afgørelsen et forslag til, hvordan Frankrig kunne sikre sig mod rent kunstige konstruktioner. General advokaten foreslår, at Frankrig kan beskatte eventuelle avancer opnået i en anden medlemsstat ved salg af aktiver, hvis denne borger er flyttet fra Frankrig og har solgt disse aktiver for herefter, kort tid efter, at flytte tilbage til Frankrig.***[[70]](#footnote-70)*** Herved ville man kun ramme rent kunstige konstruktioner med lovgivningen, men ikke borgere, der blot ønsker at benytte sig af den traktatsikrede etableringsfrihed.

Imidlertid har Domstolen som skrevet ovenfor ændret på denne opfattelse, og det er nu gældende, i forhold til retspraksis, at medlemsstater godt må beskatte latente avancer opstået ved flytning, dog skal de yde henstand, og de må ikke kræve sikkerhedsstillelse for henstanden.

Dette giver dog imidlertid et problem, der umiddelbart ikke kan løses. Ved en beskatning i den oprindelige medlemsstat af latente avancer opstået ved flytning, bliver borgeren eller selskabet beskattet første gang, hvor de oprindeligt har hjemsted. Hvis borgeren eller selskabet så vælger at afhænde disse aktiver ved et faktisk salg, vil borgeren eller selskabet blive beskattet endnu en gang af det nu nye beløb fastsat ud fra salgsværdien. Den medlemsstat, som borgeren eller selskabet nu har hjemsted i, vil efter flytningen få status som domicilland, og herfor vil denne medlemsstat nu have beskatningskompetencen over disse avancer. Herved sker der en dobbeltbeskatning af avancerne på aktivet.***[[71]](#footnote-71)***

En dobbeltbeskatningsoverenskomst vil ikke kunne hjælpe på denne problemstilling, da man næppe kan forestille sig, at en af de to medlemsstater ville helt frasige sig beskatningsretten til disse avancer. Da aktiverne ofte er kommet til hænde i den oprindelige medlemsstat, vil disse altid kræve deres del af kagen, ved et eventuelt salg.

En måde at løse dette problem på kunne være, at beskatningskompetencen blev delt mellem de to medlemsstater, så hver medlemsstat kunne beskatte 50% af det skattepligtige beløb. Herved får begge medlemsstater mulighed for få deres andel af det skattepligtige beløb, men den skattepligtige borger eller det skattepligtige selskab vil ikke blive dobbeltbeskattet af dette salg. Der tages ikke højde for et eventuelt kurstab i dette forslag.

Som det ser ud på dette tidspunkt, er den eneste mulighed for, at fysisk person eller et selskab, der ønsker at flytte fra en medlemsstat til en anden inden for EU og som vil undgå dobbeltbeskatning, enten at sælge deres aktiver inden de flytter ud af den oprindelige medlemsstat eller aldrig at sælge. Herved bliver de kun beskattet én gang.

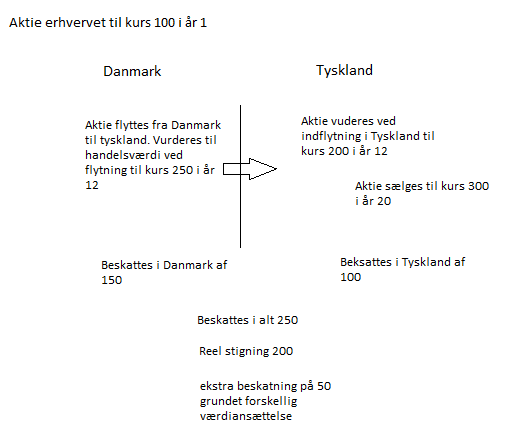
Man må kunne antage, at hvis aktivet er aktier i et selskab, kan udbyttet fra disse opveje den eventuelle dobbeltbeskatning, så det er fordelagtigt at beholde disse aktiver ved en flytning, til trods for de vil blive dobbeltbeskattet af eventuelle avancer.

## Værdiansættelse af aktier

Når et selskab eller en fysisk person vælger at flytte fra Danmark til en anden medlemsstat i EU, bliver denne som nævnt ovenfor beskattet af latente avancer, da man behandler aktier for afstået ved den danske beskatningskompetences ophør. For at finde det skattepligtige beløb findes differencen på kursen, som aktien er erhvervet til, eller hvis aktien er erhvervet i en anden medlemsstat, handelsværdien eller den nedskrevne værdi på aktien ved indflytning til Danmark. Herefter værdiansættes aktien til handelsværdien ved fraflytning fra Danmark, og den positive difference mellem disse to er det skyldige beløb.

Dette virker alt sammen meget tilforladeligt og reelt, men der opstår et problem ved en sådan værdiansættelse. Det er ikke en selvfølge, at den værdiansatte handelsværdi på aktien ved fraflytning fra Danmark er den sammen som handelsværdien ved indflytning i en anden medlemsstat i EU. Værdiansætter medlemslande i EU ikke aktierne ens, vil der kunne opstå en dobbelt merbeskatning, som ikke kan undgås.

Problemet er illustreret på tegning 1 neden for.

Tegning 1

Som tegningen ovenfor illustrerer, kan der ske en dobbelt merbeskatning, idet de to lande ikke værdiansætter aktien til samme kurs. Hvis en aktie er erhvervet i Danmark til kurs 100, og denne aktie flyttes ud af Danmark, hvor denne aktie behandles som afstået til handelsværdien, som er kurs 250, er der en latent avance på 150 EU borgeren, hvad enten det er et selskab eller en fysisk person, bliver beskattet af.

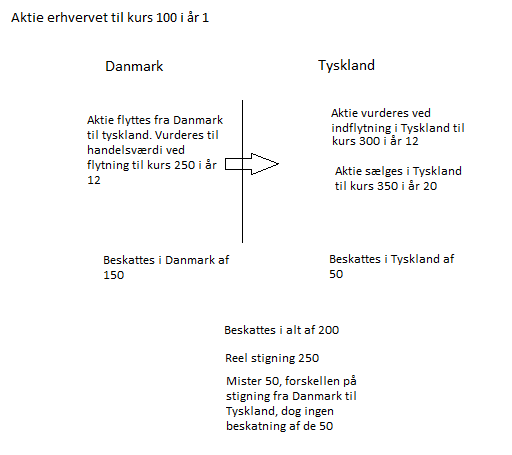
Aktien værdiansættes i Tyskland, og her formoders det, at dette sker på samme måde som i Danmark, enten til handelsværdien eller den nedskrevne værdi. De værdiansætter dog kun aktien til kurs 200. Her taber EU borgeren 50, men denne kan ikke benytte fradrag eller andet, da tabet ikke sker i Danmark og ej heller i Tyskland. Dette tab er blot forskellen på de to landes værdiansættelse. EU borgeren vælger nogle år senere at sælge aktien i Tyskland til kurs 300. Her opstår der en avance fra 200 til 300 på 100. Disse 100 bliver EU borgeren beskattet af i Tyskland. Reelt er der kun sket en stigning fra 100 til 300, hvilket er en stigning på 200, men ejeren bliver beskattet af henholdsvis 150 i Danmark og 100 Tyskland. Der sker herfor en samlet beskatning på 250, hvor den reelle avance blot er på 200.

EU borgeren bliver ikke blot beskatte af en aktie i Danmark, som denne endnu ikke reelt har afstået, men bliver også dobbeltbeskattet af de 50, som denne mistede ved værdiansættelse ved indflytning i Tyskland.

Der er endnu ikke afsagt domme om EU medlemslandendes forskelige værdiansættelse af aktier ind og ud af landende.

En mulig løsning kunne være, at man inden for EU fremsatte nogle fællesretlige regler vedrørende aktier værdiansættelse, så de værdiansættes ens i alle medlemslande, og der herefter ikke opstår dobbeltbeskatning på netop dette område. Med CCCTB skatteordningen (Common Consolidated Corporate Tax Base) er ideen et fælles beskatningssystem inden for EU. Ideen er, at man fordeler beskatningen således, at der ikke opstår dobbeltbeskatning. Det er dog endnu i udviklingsfasen og det indebærer ikke værdiansættelse og dennes problemstilling endnu. Men ideen med harmoniserede regler inden for EU ville kunne løse problemstillingen med dobbeltbeskatning på grund af forskellig værdiansættelse af aktier.

Det er ikke usandsynligt, at det modsatte tilfælde kunne gøre sig gældende, hvor i stedet for at miste de 50 og blive dobbeltbeskattet af dem, blot neutraliserer dem. Et sådan eksempel ville se ud som illustreret på tegning 2.



Tegning 2

I dette eksempel værdiansætter det nye hjemland aktien højere ved indflytning end Danmark værdiansatte aktien ved fraflytning. Dette gør, at aktien reelt set er steget fra 100 til 350 altså en stigning på 250, men da de 50 fra 250 til 300 ”forsvinder”, bliver ejeren kun beskattet af de 150 i Danmark og de sidste 50 i Tyskland. I denne situation er det altså en gevinst for ejeren, at aktien af de to medlemslande ikke værdiansætter ens.

Dog vil det oftest være den første illustration, som vil gøre sig gældende, da man kan formode, at Tyskland værdiansætter aktier ind i landet lavest muligt, for at kunne fremskaffe den størst mulige avance på aktier, og herved den størst mulige skyldige skat, som man gør det i Danmark, jf. afsnittet om værdiansættelse oven for.

## Danmarks nye henstandsordning ved fraflytterbeskatning, i strid med EU eller ej?

Efter domstolens dom i sagen C-261/11 – Kommissionen mod Danmark, hvor det blev konkluderet, at de danske regler for fraflytterbeskatning var i strid med traktatens art. 49, har Danmark ændret på reglerne for fraflytterbeskatning. Tidligere var det således, at hvis et selskab eller en fysisk person flyttede hjemsted fra Danmark til en anden medlemsstat i EU, ansås dets aktiver for afhændet på fraflytningstidspunktet. Dette kunne udløse en positiv latent avance ved den fiktive realisering, som selskabet eller den fysiske person ville blive beskattet af. Danmark krævede den skyldige skat betalt omgående efter fraflytning af hensynet til beskatnings-kompetencens fordeling og af hensynet til at kunne opkræve en sådan skat, når selskabet eller den fysiske person ikke længere var bosat i Danmark.

For at imødekomme domstolens dom efter sag C-261/11 – Kommissionen mod Danmark, har Danmark ændret reglerne herom, først med en ændringslov til SEL og et år efter en ændringslov til KLS, jf. lov nr. 170 af 26.02.2014 og lov nr. 202 af 27.02.2015.

Med ændringen og tilføjelsen af SEL § 26 er det nu muligt for selskaber at få henstand med det skyldige beløb, som opstår ved den fiktive realisering af aktiver ved fraflytning. Ligeledes er det med ændringen og tilføjelsen af KLS § 8 nu også muligt for fysiske personer at få henstand med skyldige beløb opstået ved en tilsvarende hændelse som hos selskaber.

De nye regler giver selskaber og fysiske personer muligheden for at få henstand med det skyldige beløb i op til 7 år efter fraflytningen fra Danmark. Dog skal der mindst afdrages med et beløb svarende til 1/7 del af henstandsbeløbet, som udgjorde hele saldoens beløb ved etableringen hvert indkomstår.

Danmark mener, må man formode, at de danske regler nu i højere grad end tidligere er i overensstemmelse med de EU-retlige regler, end før henstandsordningen.

Som følge af den nye henstandsordning, skal de selskaber og fysiske personer, som benytter sig af denne mulighed, indlevere end selvangivelse for hvert år henstandssaldoen er aktiv.

Før den nye ordning, hvor skatten blev opkrævet omgående, skulle man kun indlevere én selvangivelse, så de danske skattemyndigheder kunne udregne det skattepligtige beløb ud fra den latente avance opstået ved fraflytningen. Ved nu at pålægge selskabet eller den fysiske person at skulle indgive en selvangivelse hvert år i 7 år, eller ind til hele henstandsbeløbet er betalt af, pålægger man disse en større byrde, end hvis de havde betalt det skyldige beløb omgående.

Ideen med henstandsordningen er, at det skal være mindre byrdefuldt for borgerne i EU at bosætte sig en anden medlemsstat. Med henstandsordningen undgår man at skulle betale en skat, man ikke har nok kapital til at betale. Idet aktivet endnu ikke er reelt realiset, kan der opstå et problem i, at borgeren endnu ikke kan betale den skyldige skat. Herfor er henstandsordningen en god ide.

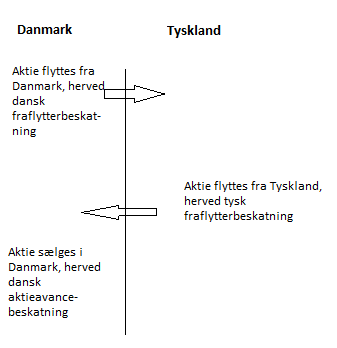
Dog opstår der et problem med den danske henstandsordning, da der bliver ydet henstand, men virksomheden eller den fysiske person skal stadig, trods henstanden, rejse kapital hvert år til at kunne betale mindst 1/7 af henstandssaldoens beløb, som udgjorde hele saldoens beløb fra oprettelsen. Udover dette skal selskabet eller den fysiske person også indgive en selvangivelse hvert år. Jeg vil mene, at denne foranstaltning er en lige så stor byrde for fraflytterne, som hvis de havde valgt at betale det skyldige beløb omgående efter fraflytningen.

Domstolen har ikke taget konkret stilling til, hvordan en henstandsordning skal udformes. Dog har de i N-dommen konkluderet, at der ikke må forekomme sikkerhedsstillelse, da dette er for byrdefuldt for dem, som fraflytter et medlemsland. Det kan diskuteres om den danske henstandsordning kan sidestilles med sikkerhedsstillelse, når fraflytterne skal betale 1/7 af henstandsbeløbet hvert år. Havde Danmark lavet en henstandsordning, hvor der blev ydet henstand i op til 7 år uden afbetaling, ville ordningen ikke risikere at være i strid med traktaten. Jeg vil mene, at afdragsbeløbet på 1/7 om året kan sidestilles med sikkerhedsstillelse. Betaler de fraflyttede selskab eller fysiske person ikke en 1/7 hvert år eller indlevere en selvangivelsen for sent, skal borgeren betale hele det skyldige beløb omgående.

En anden problemstilling med den nye danske henstandsordning er ordlyden i både SEL § 27, stk. 3 og KLS § 73 C, stk. 3, som er gengivet efter KLS herunder.

*”Bliver et aktiv, der er omfattet af en henstand efter § 73 B, på ny omfattet af dansk beskatning, og er der på dette tidspunkt fortsat en henstandssaldo, eller er alle de aktiver, som en henstandssaldo vedrører, afstået, og henstår der herefter fortsat en saldo, skal det resterende henstandsbeløb afdrages efter reglerne i stk. 2, idet stk. 4-8 finder tilsvarende anvendelse.”*

Med ordlyden menes der, at hvis et aktiv, som er udgået af dansk beskatning ved en fraflytning, og der herved er sket fraflytterbeskatning af latente avancer, og der er blevet indgået en henstandsordning, igen bliver omfattet af dansk beskatning, f.eks. ved tilbageflytning til Danmark, og aktivet stadig er i hænde skal henstandsbeløbet trods dette stadig betales. Det vil sige, at Danmark får mulighed for at beskatte aktien ved en fraflytning fra Danmark og igen, hvis aktien sælges efter tilbageførsel til Danmark. Herved kan Danmark altså beskatte den samme aktie to gange. Dette kan illustreres således:

Tegning 3

Som illustreret på tegning tre kan Danmark altså dobbeltbeskatte den samme aktie. Dette er ikke noget, der strider i mod de traktatmæssige regler, da der kun sker en grænseoverskridende handling ved fra- og tilflytningen til Danmark, men ikke ved selve salget af aktie. Ligeledes er det heller ikke dækket af området for en Dobbeltbeskatningsoverenskomst, da salget udelukkende sker i national sammenhæng og som oven for skrevet, ikke er sammenhængen med en grænseoverskridende handling inden for EU.

En mulighed for at kompensere for dobbeltbeskatningen af aktien i Danmark efter ovenstående problemstilling kunne være, at en fysisk person eller et selskab kun skulle betale differencen fra det allerede betalte skattepligtige beløb af de latente avancer til det skattepligtige beløb af de faktisk realiserede avancer, altså difference på værdien opgjort ved fraflytning og værdien opgjort ved salget. Grundet Danmarks værdiansættelsesmetoder vil jeg ikke mene, at det er korrekt at tage den positive avance fra værdien af aktien ved indflytning til Danmark og til salgsværdien, da Danmark værdiansætter lavet muligt ind og højest muligt ud og det herved er muligt, at Danmark kan stadig kan dobbeltbeskatte aktien.

Det er dog forekommet, at til trods for at EU-retten har et krav om, at der skal forelægge grænseoverskridende aktivitet, kan EU-retten gå ind og regulere på rent nationale områder.

Personer eller selskaber som har udøvet en rettighed efter Traktaten og som ønsker at vende tilbage til oprindelseslandet, som i dette tilfælde vil være Danmark, kan påberåbe sig traktaten, hvis oprindelseslandet stiller hindringer i vejen for tilbagerejsen eller tilbageoverførsel af f.eks. aktiver. Dette er set i sag C-61/89, Bouchoucha, hvor oprindelseslandet ikke godtog et eksamensbevis, hvilket i erhvervelseslandet gjorde sagsøger berettige at udøve erhverv inden for det pågældende område, men hvor sagsøger i oprindelseslandet ikke kunne få lov til at udøve dette erhverv, grundet manglende eksamensbevis fra oprindelseslandet.[[72]](#footnote-72)

Ser man på kravet om, at den grænseoverskridende handling ikke kun skal ligge efter diskriminationen eller restriktionen, men også kan ligge forud for dette, kan problemet med Danmarks ret efter SEL §27, stk. 3 og KSL §73 C, stk.3 til at dobbeltbeskatte den samme aktie ved en tilbageoverførsel til Danmark og hvor der foreligger en negativ difference på værdiansættelse ud af landet og værdiansættelsen ved tilbageførsel til Danmark, hvorfor Danmark kan dobbeltbeskatte, løses ved hjælp af Traktatens art. 49. Danmark opstiller en restriktiv bestemmelse, som gør det mindre attraktivt for den danske statsborger at vende tilbage til Danmark. Herved kan man argumentere for, at de to nye bestemmelser i henholdsvis SEL § 27, stk. 3 og KSL §73 C, stk. 3 strider mod EU-traktatens art. 49, jf. C-61/89, Bouchoucha og C-115/78, Knoors.

Det vil dog kun være i de tilfælde, hvor en dansk statsborger eller et dansk registreret selskab ophører med at være skattepligtig til Danmark af aktiver grundet flytning til en anden medlemsstat i EU og hvor denne statsborger eller selskabet vælger at flytte tilbage til Danmark, hvor disse aktiver igen bliver omfattet af dansk beskatning, og hvor værdiansættelsen skaber en dobbeltbeskatning af det samme aktiv til Danmark, at bestemmelserne i de to danske love strider imod Traktaten.

Da formålet med det indre marked er, at vare, tjenester, personer såvel som selskaber og kapital skal kunne bevæge sig uanfægtet inden for den Europæiske Unions område uden hindringer, kan man argumentere for, at reglerne i SEL §27, stk. 3 og KSL §73 C, stk. 3 strider imod denne tankegang og herved strider imod traktaten og de traktatsikrede rettigheder, som netop er opstillet for at sikre det indre markeds velbefindende inden for EU.

# Konklusion

*Efter der i ovenstående er blevet belyst nogle problemstillinger ved fraflytterbeskatning bliver der i dette afsnit konkluderet på området.*

Når et selskab eller en fysisk person vælger, at flytte fra et medlemsland i EU til et andet medlemsland ophører dennes skattepligt til oprindelseslandet, og oprindelseslandet anser herfor fraflytterens aktiver som afstået ved fraflytningstidspunktet. Disse aktiver bliver herfor beskattet af en avance, som endnu ikke er realiseret. EU domstolen har haft rig mulighed til at komme med domspraksis på dette område, og det forholder sig således, at det er op til medlemsstaterne selv at regulere dette. Det strider ikke imod traktaten eller de traktatsikrede rettigheder, at personer eller selskaber pålægges at betale en skat af en latent avance. Dog skal medlemsstaterne yde henstand med betalingen af den skyldige skat, da det er for byrdefuldt for EU-borgeren, at skulle betale denne skat straks efter fraflytningen. Hvordan en sådan henstandsordning skal udformes, står ikke klart beskrevet i domstolens domme, men henstandsordningen må ikke forekomme mere byrdefuld for EU-borgeren, end en straks opkrævning af den skyldige skat ville have været.

Et problem der kan opstå, når medlemsstaterne anser aktier ved fraflytning for afstået, er at medlemslandende ikke værdiansætter disse aktier ens og ikke værdiansætter ens ved indflytning og fraflytning. Herved kan der opstå dobbeltbeskatning af det samme aktiv, da Danmark for eksempel værdiansætter lavest muligt ind men højest muligt ud. Gør de andre lande også det, opstår der en difference mellem værdien ansat ved fraflytning og værdien ansat ved indflytning. Dette er ikke noget EU-domstolen endnu har taget stilling til, og det er herfor ikke reguleret ved hjælp af domspraksis eller lovgivning i EU. Man kan argumentere for, at de forskellige regler for værdiansættelse i medlemsstaterne hindre bevægeligheden og herfor hindre det indre marked, men eftersom der endnu ikke er afsagt nogle domme omkring dette, må dette være uvist, hvordan domstolen vil løse denne problemstilling.

Efter kommissionens sag mod Danmark, C- 261/11, har Danmark måtte ændre i både Kildeskatteloven og i Selskabsskatteloven, da disse fandtes i strid med Lissabontraktaten. Før Kommissionens sag og domstolens dom var det ikke muligt, at få henstand med et skattepligtbeløb opstået ved fraflytning grundet fiktiv afståelse af aktiver. Dette fandt domstolen i strid med traktaten og Danmark blev herved idømt at ændre dette.

Danmark ændrede herefter Kildeskatteloven og Selskabsskatteloven, så disse nu indeholder bestemmelser, der gør det muligt for en fysisk person eller et selskab at få henstand med et skyldigt beløb opstået grundet aktivers fiktive afståelses. Dog kan der argumenteres for, at den nye danske henstandsordning er mere byrdefuld, end hvis opkrævningen var sket straks efter fraflytningstidspunktet. I henhold til de to danske love skal fysiske personer og selskaber, hvis de får henstand, afbetale 1/7 om året af det fulde henstandsbeløb fra saldoens oprettelse og samtidig hvert år indgive en selvangivelse om at aktiverne stadig er i hænde, og hvor disse befinder sig. Dette kan anses for mere byrde fuldt end hvis opskrivningen var sket straks, hvorved den fysiske person eller selskabet kun skulle indgive én selvangivelse.

Udover dette er det også i de nye bestemmelser i Selskabsskatteloven og i Kildeskatteloven gjort muligt at, Danmark kan dobbeltbeskatte den samme aktie, hvis denne aktie igen bliver omfattet af dansk beskatning, efter denne beskatning var ophørt grundet overførsel til et andet EU medlemsland. I henhold til disse bestemmelser skal en fysisk person eller et selskab, der har fået henstand, men hvor det aktiv som henstandsordningen vedrører, atter bliver omfattet af dansk beskatning, stadig betale det rastrende beløb på henstandsordningen, såfremt der er et rasterende beløb ved tilbageflytningen. Herved kan der opstå en mulighed for Danmark, hvor Danmark kan dobbeltbeskatte den samme aktie. Muligheden for dette ligger i, at Danmark værdiansætter aktier højt ud af landet men lavt ind, hvilket gør det muligt, at der kan ske dobbeltbeskatning. Dette er ikke noget der kan reguleres i EU og heller ikke igennem en dobbeltbeskatning, da det foregår rent nationalt. Danmark kan selv regulere denne regel, men det er utænkeligt, at Danmark vil sige nej til en legitim dobbeltbeskatning.

Som nævnt ovenfor har EU domstolen endnu ikke taget stilling til de forskellige medlemslandes værdiansættelse af aktier og det vides derfor ikke, hvordan domstolen vil løse dette problem.

Der findes ikke nogen endelig løsning på problemet med dobbeltbeskatning af aktiver grundet flytning mellem medlemslandende i EU, men man kan håbe på en bedre harmonisering af reglerne internt i EU og mellem medlemslandende, så det bliver muligt at løse problemet med dobbeltbeskatning.

# Litteraturliste

## Bøger og Kompendier

Munk-Hansen, Carsten: Rettens grund, 2011

Rønfeldt, Thomas: Europæisk skatteret I, 2013

Rønfeldt, Thomas: Skatteværn og EU-frihed

Sørensen, Karsten Engsig og Nielsen, Poul Runge: EU-retten, 5. udgave, 1. oplag, 2010

## Love

### Danske love

Aktieavancebeskatningsloven - LBKG 20/06/2011 nr 796

Kildeskatteloven - LBKG af 2010-12-07 nr. 1403

Kursgevinstloven – LBKG af 2012-11-14 nr. 1121

Selskabsskatteloven – LBKG af 2010-12-07 nr. 1376

Lov nr. 170 af 26.02.2014 – ændring af Selskabsskatteloven

Lov nr. 202 af 27.02.2015 – ændring af Kildeskatteloven

### EU-retten

Lissabontraktaten

Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand

## 

## Domsregister

### Nationale domme (Danmark)

TfS1996.257LR

TfS1998.334LR

TfS2000.196LR

UfR2007.264H

### EU-domme

C-6/64 – Costa mod ENEL

C-115/78, Knoors

C-61/89, Bouchoucha

C-221/89 – Factortame II

C-264/96 – ICI

C-212/97 – Centros

C-9/09 – Du Saillant

C-411/03 – Sevic

C-446/03 – Marks & Spencer

C-470/04 – N-dommen

C-524/04

C-371/10 – National Gril Indus

C-261/11 – Kommissionen mod Danmark

1. Carsten Munk Hansen, Rettens Grund [↑](#footnote-ref-1)
2. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave [↑](#footnote-ref-2)
3. Thomas Rønfeldt, Skatteværn og EU-frihed [↑](#footnote-ref-3)
4. Thomas Rønfeldt, Skatteværn og EU-frihed [↑](#footnote-ref-4)
5. Præmis 74, C-524/04 [↑](#footnote-ref-5)
6. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten [↑](#footnote-ref-6)
7. Pæmis 26, C-264/96 - ICI [↑](#footnote-ref-7)
8. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave [↑](#footnote-ref-8)
9. Jf. C-6/64 – Costa mod ENEL [↑](#footnote-ref-9)
10. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave [↑](#footnote-ref-10)
11. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave [↑](#footnote-ref-11)
12. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave [↑](#footnote-ref-12)
13. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave [↑](#footnote-ref-13)
14. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5. udgave [↑](#footnote-ref-14)
15. Bech Bruun 21. juni 2014 [↑](#footnote-ref-15)
16. Lov nr. 202 af 27.02.2015 §1 [↑](#footnote-ref-16)
17. Lov nr. 202 af 27.02.2015 §1 [↑](#footnote-ref-17)
18. Jf. præmis 10, C-411/03 [↑](#footnote-ref-18)
19. Jf. præmis 23, C-411/03 [↑](#footnote-ref-19)
20. Jf. præmis 28, C-411/03 [↑](#footnote-ref-20)
21. Lov nr. 170 af 26.02.2014 §1 [↑](#footnote-ref-21)
22. Lov nr. 170 af 26.02.2014 §1 [↑](#footnote-ref-22)
23. Lov nr. 170 af 26.02.2014 §1 [↑](#footnote-ref-23)
24. Jf. præmis 15-17 [↑](#footnote-ref-24)
25. Jf. præmis 22 [↑](#footnote-ref-25)
26. Jf. præmis 24-27 [↑](#footnote-ref-26)
27. Jf. præmis 34-37 [↑](#footnote-ref-27)
28. Jf. præmis 42 og 43 [↑](#footnote-ref-28)
29. Jf. præmis 46 og 47 [↑](#footnote-ref-29)
30. Jf. præmis 49 [↑](#footnote-ref-30)
31. Jf. præmis 50-52 [↑](#footnote-ref-31)
32. Jf. præmis 58 [↑](#footnote-ref-32)
33. C-264/96 – ICI-dommen [↑](#footnote-ref-33)
34. Jf. præmis 60 [↑](#footnote-ref-34)
35. Jf. præmis 69 [↑](#footnote-ref-35)
36. Jf. præmis 11-13 [↑](#footnote-ref-36)
37. Jf. præmis 14-17 [↑](#footnote-ref-37)
38. Jf. præmis 19 [↑](#footnote-ref-38)
39. Jf. præmis 21 [↑](#footnote-ref-39)
40. Jf. præmis 24-28 [↑](#footnote-ref-40)
41. Jf. præmis 31 [↑](#footnote-ref-41)
42. Jf. præmis 34-36 [↑](#footnote-ref-42)
43. Jf. præmis 37 [↑](#footnote-ref-43)
44. Jf. præmis 38 [↑](#footnote-ref-44)
45. Jf. præmis 40-47 [↑](#footnote-ref-45)
46. Jf. præmis 49 [↑](#footnote-ref-46)
47. Jf. præmis 51 [↑](#footnote-ref-47)
48. Jf. præmis 55, C-470/04 [↑](#footnote-ref-48)
49. Jf. præmis 13, C-371/10 [↑](#footnote-ref-49)
50. Jf. præmis 18, C-371/10 [↑](#footnote-ref-50)
51. Jf. præmis 21, C-371/10 [↑](#footnote-ref-51)
52. Jf. præmis 23, C-371/10 [↑](#footnote-ref-52)
53. Jf. præmis 33, C-371/10 [↑](#footnote-ref-53)
54. Jf. præmis 37-41, C-371/10 [↑](#footnote-ref-54)
55. Jf. præmis 54, C-371/10 [↑](#footnote-ref-55)
56. Jf. præmis 56-59, C-371/10 [↑](#footnote-ref-56)
57. Jf. præmis 66-71, C-371/10 [↑](#footnote-ref-57)
58. Jf. præmis 77-85, C-371/10 [↑](#footnote-ref-58)
59. Jf. præmis 86, C-371/10 [↑](#footnote-ref-59)
60. Jf. præmis 9, C-261/11 [↑](#footnote-ref-60)
61. Jf. præmis 10, C-261/11 [↑](#footnote-ref-61)
62. Jf. præmis 11, C-261/11 [↑](#footnote-ref-62)
63. Jf. præmis 14, C-261/11 [↑](#footnote-ref-63)
64. Jf. præmis 19, C-261/11 [↑](#footnote-ref-64)
65. Jf. præmis 24, C-261/11 [↑](#footnote-ref-65)
66. Jf. præmis 30, C-261/11 [↑](#footnote-ref-66)
67. Jf. præmis 32, C-261/11 [↑](#footnote-ref-67)
68. Jf. præmis 40, C-261/11 [↑](#footnote-ref-68)
69. Jf. præmis 48, C-261/11 [↑](#footnote-ref-69)
70. Jf. præmis 54, C-9/02 [↑](#footnote-ref-70)
71. Jf. Thomas Rønfeldt, Skatteværn og EU-frihed [↑](#footnote-ref-71)
72. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, 5.udgave [↑](#footnote-ref-72)