

Dansk exitbeskatning af selskaber og reglernes overensstemmelse med EU-retten



Ronni Birk

Specialeafhandling, Juridisk Institut, Aalborg Universitet

Titelblad

Projekttitel: Dansk exitbeskatning af selskaber og reglernes overensstemmelse med EU-retten

English title: Danish exit taxation of companies and the rules compliance with EU-Law

Uddannelse: Erhvervsjura (Cand.merc.jur), Aalborg Universitet

Fag: International skatteret

Afleveringsdato: 4. dec. 2017

Antal sider: 53

Antal anslag: 101.952

Vejleder: Magnus Vagtborg

Forfatter: Ronni Birk

Studie nummer: 20123875

Indholdsfortegnelse

1.0	Indledning.....	5
1.1	Problemformulering.....	5
1.2	Afgrænsning.....	5
1.3	Metode.....	6
2.0	Selskabers skattepligt til Danmark.....	7
3.0	Exitbeskatning af selskaber i Danmark	8
3.1	Exitbeskatning ved ophør af den fulde skattepligt. SEL § 5, stk. 5 og 7	8
3.2	Exitbeskatning ved overførsel af aktiver og passiver SEL § 8, stk. 4.	10
4.0	Den danske henstandsordning	11
4.1	Baggrunden for lovforslaget	11
4.2	Anvendelsesområde.....	12
4.3	Selvstændige erhvervsdrivende.....	13
4.4	Betingelser for at kunne benytte henstandsordningen	13
4.5	Henstandssaldoen.....	13
4.5.1	Videre overførsel af aktiver omfattet af henstandssaldoen.....	14
4.5.2	Betalingsfrist	15
4.5.3	Henstandsordningens rentesats	15
4.6	Opgørelse aktivets afkast	16
5.0	Etableringsfriheden.....	18
5.1	Oprindelsesstatens Hindringer/restriktioner af etableringsretten.....	19
5.2	Fravigelse af etableringsfriheden.....	20
6.0	EU Retspraksis	21
6.1	C-09/02, de Lasteyrie du Saillant	22
6.2	C-470/04, N.....	25
6.3	C-371/10 (National Grid Indus).....	29
6.4	C-261/11 Kommissionen mod Danmark	35
6.5	C-164/12, DMC	38
7.0	Er henstandsordningen konform med etableringsfriheden.....	42
7.1	Selvangivelsespligt	43
7.2	Minimum årligt afdrag på 1/7 af henstanden	44
7.3	EU-Kommissionen kritik af de danske regler.....	46
7.4	Aktiver, der er beregnet til salg, er omfattet af henstandsordningen	46

7.5	Afdrag i takt med afkast	47
7.6	Renter	48
8.0	Konklusion	50
9.0	English summary	51
	Litteraturliste	52
	Bøger	52
	Artikler	52
	Love og forarbejder	52
	Afgørelser, domme	53
	Hjemmesider	53

1.0 Indledning

Formålet med denne specialeafhandling er at klarlægge gældende ret for exitbeskatning af danske selskaber. Der vil i specialet særligt være fokus på henstandsordningen og om hvorvidt denne kan ses som værende forenelig med etableringsfriheden.

Konflikterne mellem medlemsstaterne og EU-retten opstår på baggrund af to modstridende interesser, på den ene side medlemsstatens interesse i at værne om dens skattegrundlag, og på den anden side det indre marked og fastholdelsen af den frie bevægelighed.

Det står efterhånden klart, at mange EU-lande ikke er meget for, at ændre deres interne skatteregler, på trods af at disse regler er i strid med EU-retten, på grund af at dette vil medføre en udhuling af skatteprovenuet i det pågældende EU-land.

De danske exitbeskatningsregler blev i 261/11, Kommissionen mod Danmark, dømt til at være i strid med etableringsfriheden. Danmark valgte på baggrund af denne dom, at indføre en mulighed for henstand med exitskatten. Der hersker dog stadig tvivl, om hvorvidt henstandsordningen bringer de danske exitbeskatningsregler i overensstemmelse med EU-retten.

1.1 Problemformulering

Specialet vil behandle de danske exitbeskatningsregler for selskaber som findes i selskabsskattelovens §§ 5, stk. 5 og 7, samt selskabsskattelovens § 8, stk. 4, sat op overfor EU's regler om etableringsfrihed. Der vil være fokus på den nye henstandsordning i selskabsskattelovens §§ 26 og 27, denne vil blive analyseret ved gennemgang af baggrund for dens vedtagelse. Til sidst vil henstandsordningen blive sat op overfor etableringsfriheden for at lave en vurdering af, hvorvidt den nye henstandsordning bringer de danske exitbeskatningsregler i overensstemmelse med etableringsfriheden.

1.2 Afgrænsning

Specialeafhandlingen afgrænses til exitbeskatning af danske selskaber, som følge af ophør af den ubegrænsede skattepligt, jf. SEL § 5, stk. 5 og 7. samt exitbeskatning af aktiver, jf. SEL § 8, stk. 4.

Der vil i opgaven blive inddraget elementer fra EU's retspraksis der omhandler fysiske personers exitbeskatning, dette vil dog udelukkende blive anvendt til, at belyse juridiske personers retsstilling.

Specialet afgrænses til etableringsfriheden i TEUF artikel 49. Der vil i opgaven blive inddraget en dom vedrørende kapitalens frie bevægelighed, dette vil dog udelukkende blive anvendt til at belyse retsstillingen for etableringsfriheden i TEUF artikel 49.

1.3 Metode

Problemformuleringen vil blive besvaret ved anvendelse af den retsdogmatiske metode. Specialet vil dermed fastlægge gældende ret for exitbeskatning i Danmark, ved anvendelse af lovgivning, forarbejder, samt retspraksis.

Til at belyse hvorvidt de danske regler er i overensstemmelse med EU rettens ret til fri etablering, vil der blive inddraget EU lovgivning, samt retspraksis fra EU-Domstolen.

Specialeafhandlingen vil til sidst ende med en vurdering af, hvorvidt de danske regler om exitbeskatning af selskaber er blevet forenelige med etableringsfriheden, efter indførslen af henstandsordningen.

2.0 Selskabers skattepligt til Danmark

Reglerne vedrørende selskabers fulde skattepligt til Danmark findes i selskabsskattelovens § 1. Omfattet af fuld skattepligt, er først og fremmest indregistrerede aktie- og anpartsselskaber, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. I forhold til aktie- og anpartsselskaber er det relevant at bemærke, at registreringen er nok i sig selv, til at udløse den fulde skattepligt, det er altså ikke et krav at aktie- og anpartsselskaber også har ledelsens sæde i Danmark. Udover aktie- og anpartsselskaber er der i selskabsskattelovens § 1, nr. 2-6 listet en række selskaber og foreninger der er fuldt skattepligtig til Danmark.¹

Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 2, litra a-j, omhandler en række mere særegne skattesubjekter, herunder sparekasser, elselskaber og vandforsyningsselskaber.²

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3-5, c, omhandler henholdsvis kooperationsbeskattede andelsforeninger, brugsforeninger, selskabsbeskattede andelsforeninger, gensidige forsikringsselskaber, visse former for investeringsforeninger, samt investeringsinstitutter.³

Endeligt findes i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, en opsamlingsbestemmelse, som angår andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner. Det er en betingelse, at enheden ikke er undtaget efter selskabsskattelovens § 3, og at enheden ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven. Sidstnævnte er på grund af, at fondsbeskatningsloven selv indeholder regler om fuld skattepligt til Danmark for sådanne enheder, jf. fondsbeskatningslovens § 1.⁴

¹ International skatteret i et dansk perspektiv. Side 48

² International skatteret i et dansk perspektiv. Side 49

³ International skatteret i et dansk perspektiv. Side 49

⁴ International skatteret i et dansk perspektiv. Side 49-50

3.0 Exitbeskatning af selskaber i Danmark

De danske regler om exitbeskatning findes i SEL § 5, stk. 5 og 7, der omhandler exitbeskatning ved flytning af ledelsens sæde, samt i SEL § 8, stk. 4, 3. pkt. der omhandler overførsel af aktiver og passiver til fast driftssted eller hovedkontor i en anden stat, i Grønland eller på Færøerne. Disse regler vil nu blive behandlet.

3.1 Exitbeskatning ved ophør af den fulde skattepligt. SEL § 5, stk. 5 og 7

SEL § 5, stk. 5, 1. pkt.:

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

Den første situation der er omfattet af SEL § 5, stk. 5 er når et selskab eller forening ikke længere er fuldt skattepligtig til Danmark som følge af SEL § 1, stk. 1. nr. 1-6.

Den anden situation, der er omfattet af SEL § 5, stk. 5, er når et selskab eller en forening bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller på Færøerne som følge af bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I denne situation er det relevante, hvornår et selskab bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Størstedelen af de dobbeltbeskatningsoverenskomster som Danmark har indgået bygger på OECD's modeloverenskomst⁵, og i OECD's modeloverenskomsts art, 4 stk. 3 er der en bestemmelse der lyder, at:

”hvis en ikke fysisk person anses for hjemmehørende i begge kontraherende stater, skal den ikke fysiske person anses for hjemmehørende i den stat, hvor den virkelige ledelse er.”

Ved vurderingen af hvorvidt selskabets har ledelsens sæde i Danmark, lægges der for det første vægt på, hvor beslutningerne forbundet med den daglige ledelse træffes. Et selskab vil derfor typisk blive anset som værende hjemmehørende i Danmark, i tilfælde hvor direktionen har sæde i Danmark, eller hovedsædet er beliggende i Danmark. I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet,

⁵ Skatteretten 1. Side 777

vil stedet for bestyrelsens sæde dog være af væsentlig betydning for vurderingen. Det vil sige, at det afgørende for hvor ledelsens sæde anses som værende placeret er hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes. Beslutninger som træffes på generalforsamlingsniveau er som udgangspunkt ikke afgørende for, hvor ledens sæde skal anses for at være placeret. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted dog indgå i vurderingen af, hvor ledens sæde befinder sig. Der skal altså foretages en konkret vurdering fra gang til gang, før det kan fastlægges hvor ledelsens sæde befinder sig.⁶

SEL § 5, stk. 7:

”Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.”

Denne bestemmelse omhandler, hvilken betydning det har for aktiver og passiver, når et dansk selskab eller forening, bliver skattemæssigt hjemmehørende i et andet land end Danmark, som følge af ophør af den danske skattepligt som følge af SEL § 1, samt tilfælde hvor et dansk selskab eller forening bliver hjemmehørende i et andet land i Danmark, grundet bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Bestemmelsen konstaterer, at aktiver og passiver der ikke længere er omfattet af dansk skattepligt, som følge af at selskabet eller foreningen de er knyttet til, ikke længere er omfattet af dansk skattepligt, bliver exitbeskattet.

Hvis et selskab overgår til at være hjemmehørende i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne, vil aktiver og passiver knyttet til et fast driftssted eller en fast ejendom i Danmark, normalt fortsat være omfattet af dansk beskatning, jf. OECD's modeloverenskomst art 6 og 7. Der indtræder derfor ikke exitbeskatning af disse aktiver efter § 7⁷.

⁶ International skatteret i et dansk perspektiv, side 49

⁷ Selskabsskatteloven, karnov kommentar 213

3.2 Exitbeskatning ved overførsel af aktiver og passiver SEL § 8, stk. 4.

SEL § 8, stk. 4, 3. pkt.:

”Overførsel af aktiver og passiver, som efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland sidestilles med salg til koncernforbundet selskab til handelsværdien på overførelstidspunktet.”

Udgangspunktet er, at i tilfælde hvor et fuldt skattepligtigt dansk selskab driver virksomhed fra et fast driftssted i udlandet, er indkomsten fra det udenlandske faste driftssted skattefrit i Danmark, jf. SEL § 8, stk. 2. Undtagelsen hertil er de tilfælde hvor de overførte aktiver og passiver efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning. I de tilfælde skal en sådan overførsel af aktiver og passiver sidestilles med salg til handelsværdien på overførelstidspunktet, jf. SEL § 8, stk. 4.⁸

Såfremt det danske selskab er omfattet af international sambeskatning i medfør af SEL § 31 A, finder § 8 stk. 4 ikke anvendelse, i denne forbindelse vil der gælde tilsvarende regler som for fuldt skattepligtige fysiske personer.⁹

I forhold til overførsel af ikke afskrivningsberettigede aktiver til et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark eller til et dansk selskabs danske hovedkontor, gælder det direkte af L 2007.343's ordlyd, at disse overførsler skal sidestilles med erhvervelse fra koncernforbundne selskaber. Dette betyder, at handelsværdien på overførelstidspunktet, bliver lagt til grund som anskaffelsessummen.¹⁰

Vedrørende afskrivningsberettigede aktiver, der bliver overført til et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark eller til et dansk selskabs danske hovedkontor, finder § 8 B tilsvarende anvendelse.¹¹

⁸ Selskabsskatteloven, karnov kommentar 258

⁹ Selskabsskatteloven, karnov kommentar 258

¹⁰ Selskabsskatteloven, karnov kommentar 258

¹¹ Selskabsskatteloven, karnov kommentar 258

4.0 Den danske henstandsordning

Ved lov nr. 170 af 26/2 2014 blev de nye regler vedrørende henstand med exitskatten indført. Disse regler giver mulighed for henstand med betaling af den skyldige exitbeskatning efter SEL § 5, stk. 7 og § 8, stk. 4, 3. pkt. Reglerne trådte i kraft den 1/3 2014 med virkning fra indkomståret 2013. Disse regler kan findes i SEL §§ 26 og 27, og vil blive behandlet i følgende afsnit.

4.1 Baggrunden for lovforslaget

Territorialprincippet hensyn til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, samt hensynet til at undgå en vilkårlig omfordeling af det danske beskatningsgrundlag til andre medlemsstater er begge hensyn, som kan begrunde en restriktion af etableringsfriheden, hvilket også er anerkendt af EU-domstolen, hvilket vil sige at selve princippet med en exitbeskatning i forbindelse med overførsel af aktiver, er derfor ikke i strid med EU-retten.¹²

Der skulle derfor udformes en foranstaltning, som er egnet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemslandene, og på samme tid er mindre indgribende i etableringsfriheden end den tidligere opkrævning af exitbeskatning. Løsningen var at lave en ordning, der på den ene side gav selskaberne mulighed for at vælge at betale exitskatten umiddelbart i forbindelse med overførsel og på den anden side gav selskaberne mulighed for at udskyde beskatningen af skattebeløbet med tillæg af renter i henhold til den nationale lovgivning. Denne foranstaltning er ifølge den danske regering både egnet til at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemslandene, samtidig med at den også er mindre indgribende i etableringsfriheden, sammenlignet med en ordning hvor den eneste mulighed er øjeblikkelig betaling.

De gældende regler fra før henstandsordningen medførte en likviditetsmæssig byrde for selskaberne, men til gengæld sparede de også selskaberne for den administrative byrde, der er i forbindelse med at administrere en henstandsordning. Rimeligheden af en sådan administrativ byrde er blevet vurderet i EU-Domstolsafgørelsen C-371/10 (National Grid Indus-dommen), i denne dom blev det fastslået, at den administrative byrde der er i forbindelse med en henstandsordning ikke ses som værende urimelig. I

¹²LFF2013-2014.1.91. 2. bemærkning

tilfælde hvor selskaber vurderer, at henstand ikke er attraktivt grundet de administrative byrder, står det dem frit at vælge at betale den opgjorte exitskat straks.¹³

Der blev derfor indført en henstandsordning, som gør det muligt at betale den opgjorte exitskat, i takt med at de overførte aktiver generer indtægter, herunder også avancer som ville have været omfattet af dansk beskatning, hvis overførslen ikke var sket.¹⁴

4.2 Anvendelsesområde

For selskaber mv. der er fuldt skattepligtige til Danmark, kan der ske exitbeskatning i tilfælde af at den fulde skattepligt ophører, eller selskabet efter en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver skattemæssigt hjemmehørende i udlandet. Derudover kan der ske exitbeskatning ved overførsel af aktiver og passiver til selskabets faste driftssted eller hovedkontor i udlandet.¹⁵ Det vil sige, at den nye henstandsordning kan, som følge af selskabsskattelovens § 26, stk. 1, anvendes når der er tale om:

1. Flytning af ledelsens sæde fra Danmark til et andet EU/EØS-land, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7.
2. Flytning af det vedtægtsmæssige hjemsted for et SE- eller et SCE-selskab til et andet EU-land, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 8.
3. Overførsel af aktiver og passiver fra et selskab, der er fuldt skattepligtigt til Danmark, til et fast driftssted i et andet EU/EØS-land, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, 3. pkt. Dette er også gældende i tilfælde, hvor det faste driftssted først bliver etableret på overførselstidspunktet.
4. Overførsel af aktiver og passiver i et dansk fast driftssted til selskabets hovedkontor i et EU/EØS-land, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, 3. pkt.
5. Overførsel af aktiver og passiver fra et dansk fast driftssted, hvor selskabet er hjemmehørende i et EU/EØS-land, til et af selskabets andre faste driftssteder hjemmehørende i et EU/EØS-land.
6. En grænseoverskridende skattefri omstrukturering, der f.eks. medfører, at det danske selskab ophører, og at det udenlandske modtagende selskab ikke etablerer et fast driftssted i Danmark, som aktiverne og passiverne knyttes til.¹⁶

¹³ LFF2013-2014.1.91. 2. bemærkning

¹⁴ LFF2013-2014.1.91. 2. bemærkning

¹⁵ LFF2013-2014.1.91. 3. bemærkning

¹⁶ SR.2014.104. Side 1-2

4.3 Selvstændige erhvervsdrivende

Henstandsordningen omfatter alene juridiske personer som selskaber, og dermed ikke selvstændige erhvervsdrivende, hvilket gør at exitbeskatningsreglerne for fysiske personer i nogle situationer, stadig vil være i strid med EU-reglerne. Til dette har Skatteministeren tilkendegivet, at man først ved en given lejlighed, vil se på mulighederne for at indføre en henstandsordning for selvstændige erhvervsdrivende.¹⁷

4.4 Betingelser for at kunne benytte henstandsordningen

For at kunne benytte reglerne om henstand af exitskatten, er det et krav at der indgives en selvangivelse rettidigt, og sammen med denne skal valg af henstand meddeles til myndighederne. Udsættes fristen for indgivelse af selvangivelsen udsættes fristen for valg af henstand også, jf. SEL § 26, stk. 2. I tilfælde hvor tidsfristerne for indgivelse af selvangivelse og meddelelse om henstand ikke overholdes, bortfalder muligheden for at benytte sig af henstandsreglerne. I tilfælde vedrørende overførsel af aktiver og passiver til udlandet lyder kravet, at selvangivelsen for det sidste regnskabsår, hvor selskabet er skattepligtigt til Danmark, skal være indgivet inden for en måned efter overførslen. I tilfælde hvor denne tidsfrist er kortere end fristen for indgivelse af selvangivelse for det nærmest forudgående indkomstår, får det den konsekvens, at selvangivelsesfristen forkortes til denne 1 måneds frist.¹⁸

4.5 Henstandssaldoen

I tilfælde hvor et selskab vælger at benytte sig af reglerne om henstand med betaling af exitskatten, skal selskabet etablere en såkaldt henstandssaldo. Denne henstandssaldo består af den beregnede skat af de aktiver og passiver, som bliver overført i indkomståret, jf. SEL § 27, stk. 1. Hvis der så i senere år overføres flere aktiver og passiver, skal der etableres en ny henstandssaldo for disse. Henstandssaldoerne skal holdes adskilt og afdrages hver for sig. Henstandssaldoerne anses for gæld, der skal afdrages og forrentes, hvilket betyder, at der skal løbende afdrages på henstandssaldoerne. Beløbet der afdrages på henstandssaldoerne er det højeste af følgende:

1. Skatteværdien af afkast. Dette kan godt være en fikseret indkomst.

¹⁷ SR.2014.104. Side 2

¹⁸ SR.2014.104. Side 2

2. Skatteværdien af indkomsten ved faktisk afståelse af aktivet.
3. 1/7 af henstandsbeløbet på det tidspunkt, hvor henstandsbeløbet blev etableret

Dette betyder, at henstandsbeløbet altid vil være minimum 1/7 af den oprindelige exitskat, og henstandsperioden vil derfor maksimalt være 7 år, hvilket svarer til afskrivningsperioden for immaterielle aktiver.¹⁹

Begrundelsen for at der minimum skal betales 1/7 af den oprindelige exitskat hvert år, er at exitskatten skal betales inden for en rimelig tidshorison. I forarbejderne fremgår det, at de 7 år repræsenterer en tidsramme. Der giver dermed en rimelig betalingsudskydelse samtidig med en vis sikkerhed for, at exitskatten bliver betalt. Endvidere svarer de 7 år til afskrivningsperioden for immaterielle aktiver, som er den type aktiver, der primært forventes overført til hovedkontoret af et selskab eller fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS.²⁰ Selskabet har også muligheden for, at afdrage med mere end 1/7 årligt, og kan tillige til enhver tid, vælge at indfri restsaldoen.²¹

4.5.1 Videre overførsel af aktiver omfattet af henstandssaldoen

Overføres et aktiv omfattet af henstandsordningen til et andet land, så det ikke længere befinder sig i Danmark, ved intern overførsel til et andet af selskabets enheder i EU/EØS, så vil aktivet ikke anses for afstået. Dette betyder, at der ikke vil ske beskatning i Danmark af en eventuel avance. Det samme gør sig gældende, i tilfælde hvor overførslen sker som en del af en skattefri fusion mv. til et andet selskab hjemmehørende i EU/EØS, og aktivet stadig befinder sig i EU/EØS. For at der ikke skal være tale om afståelse, er det dog et krav at fusionen skal opfylde betingelserne i fusionsskatteloven, i tilfælde hvor et dansk selskab havde været involveret. I begge tilfælde skal henstandsordningen fortsat afdrages, som om der ikke var sket nogen videre overførsel. Selskabet har også mulighed for, at afdrage med større beløb end det beregnede, og selskabet har også til enhver tid mulighed for at indfri hele henstandssaldoen.²²

I tilfælde hvor aktiver omfattet af henstandsordningen, igen bliver omfattet af dansk beskatning, eller hvis aktiverne afstås, og der fortsat er en positiv henstandssaldo, vil denne skulle afdrages efter de samme regler, som hvis indtræden i dansk skattepligt ikke havde fundet sted. Der skal også stadig indgives selvangivelse efter reglerne om henstand, og henstanden bortfalder, hvis der ikke rettidigt indgives

¹⁹ SR.2014.104. Side 3-4

²⁰ LFF2013-2014.1.91. 4. bemærkning

²¹ LFF 2013-2014.1.91. Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser. Til § 1

²² SR.2014.104. Side 3-4

selvangivelse. I tilfælde hvor aktiver og passiver der har været flyttet ud af Danmark og været omfattet af en henstandsordning, bliver omfattet af dansk skattepligt igen, finder de specielle regler om opgørelse af indgangsværdier anvendelse. Der er tale om to situationer, som ifølge selskabsskattelovens § 27, stk. 4 sidestilles med afståelse:

1. Såfremt selskabet bliver skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, og aktiverne/passiverne ikke knyttes til et fast driftssted i et land, der er medlem af EU/EØS.
2. Aktiverne/passiverne overføres til et selskabs faste driftssted beliggende uden for EU eller EØS.

I tilfælde hvor en af disse to situationer indtræffer, skal der beregnes et afdrag på samme måde som ved en reel afståelse af aktiver, hvilket betyder at aktivet anses for afstået til handelsværdi. Eftersom at der ikke er tale om en egentlig dansk beskatning men derimod afdrag af gæld, skal der ikke gives nogen kredit for eventuel udenlandsk betalt skat af den pågældende indtægt. I denne situation vil der stadig skulle afdrages på henstandssaldoen, hvis denne ved beregning af afkastet for afståelsen ikke er afdraget fuldt ud.²³

4.5.2 Betalingsfrist

Betalingsfristen for afdrag på henstandsordningen er den 1. november i kalenderåret efter indkomståret. Ved forskudte indkomstår vil det være den 1. november efter det indkomstår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betalingen vil blive anset for rettidigt, når der betales inden den 20. november. Betales der ikke rettidigt, vil det forfaldne beløb blive forrentet med renten efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, altså et tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne.²⁴

4.5.3 Henstandsordningens rentesats

Henstandsordningen bliver forrentet med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, med et minimum på 3 procent p.a. Renten beregnes ud fra det til enhver tid skyldige beløb på

²³ SR.2014.104. Side 3-4

²⁴ SR.2014.104. Side 4

henstandssaldoen, og forrentningen starter fra den 1. november i transaktionsåret. Betalingsfristen for betaling af renten følger betalingsfristen for betaling af selve afdraget på henstandssaldoen.²⁵

Begrundelsen for forrentningen af henstandssaldoen, er at den forslåede sats på diskontoen plus 1%, dog mindst 3%, mere eller mindre svarer til den rente, staten i gennemsnit ville have opnået. Rentesatsen er altså til for at henstand af exitsskatten i det store hele kommer til at forekomme neutralt.²⁶

4.6 Opgørelse aktivets afkast

I forhold til opgørelsen af afkastet skal det først nævnes, at passiver ikke medtages ved opgørelsen af afkastet. Opgørelsen af aktivets afkast er det mest vidtgående krav i henstandsordningen. Det kan være vanskeligt og bekosteligt for et selskab at indhente oplysninger vedrørende aktivet og sikre en korrekt beregning af aktivets afkast. Der er i bemærkningerne til lovforslaget blot givet overordnede retningslinjer for, hvordan afkastet skal beregnes. I bemærkningerne er det dog anført, at det er de danske regler for beregning af afkast, som skal lægges til grund for beregningen, og dermed ikke reglerne i det land, hvortil aktivet er blevet overført. Dette medfører blandt andet, at der skal tages højde for muligheden for skattemæssige afskrivninger.²⁷

Overordnet set skal aktivets afkast fastlægges på baggrund af armslængdeprincippet i ligningslovens § 2. Dette princip skal også vurderes ud fra danske regler, og ligesom ved reglerne om transfer pricing er det det enkelte selskabs ansvar, at kunne fremvise fornøden dokumentation. I bemærkningerne til lovforslaget er der forklaret to forskellige metoder til at beregne afkastet på:

1. Det overdragende selskab anses for at have stillet aktivet til rådighed for det modtagende selskab. Dette betyder, at man ser på hvad selskabet kunne have tjent på aktivet, i tilfælde af at selve retten til udnyttelse af aktivet var overdraget til tredjemand.
2. Med hensyn til immaterielle aktiver og driftsmidler ser man på, hvilket afkast der havde været omfattet af dansk beskatning, såfremt aktivet ikke var ført ud af landet. Dette betyder, at man ser på, hvilken indkomst selskabet kunne have forventet, i tilfælde af at de havde beholdt aktivet, eventuelt ud fra en betragtning af, hvad det modtagende selskab har tjent.

²⁵ SR.2014.104. Side 4

²⁶ LFF2013-2014.1.91. 5. bemærkning

²⁷ SR.2014.104. Side 6

Udover at metode 2 bruges ved immaterielle aktiver og driftsmidler, er der ingen konkrete kriterier for, hvornår den ene metode skal anvendes frem for den anden, hvilket medfører en uklarhed ved opgørelsen af afkastet. Derudover kræves der ikke nogen reel indtægt fra aktivet.²⁸

²⁸ SR.2014.104. Side 6-7

5.0 Etableringsfriheden

Reglerne vedrørende etableringsretten findes i TEUF traktatens artikel 49-55, hvor det er artikel 49 der er den centrale bestemmelse. TEUF artikel 49 sikrer erhvervsdrivende personers mulighed for at drive virksomhed i andre medlemsstater. Endvidere fremgår det af artikel 54, at:

”Selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende indenfor Unionen, ligestilles for så vidt angår anvendelsen af bestemmelserne i kapitel med personer, der er statsborgere i medlemsstaterne. Ved selskaber forstås privatretlige selskaber, heri indbefattet kooperative selskaber, samt alle andre juridiske personer, der henhører under den offentlige ret eller privatretten, med undtagelse af selskaber, som ikke arbejder med gevinst for øje”.

Etableringsretten omfatter dermed ikke kun fysiske personers mulighed for at drive virksomhed i andre medlemsstater, det følger nemlig af TEUF artikel 54, at reglerne tilsvarende gælder juridiske personer, såfremt disse arbejder med gevinst for øje. Artikel 49 er blevet erklæret umiddelbar anvendelig af EU-Domstolen, jf. C-2/74, Raynes. Dette betyder, at der i et vist omfang kan afledes rettigheder af artikel 49, også selvom det på det pågældende område måtte mangle en harmonisering af medlemsstaternes relevante erhvervslovgivning.²⁹

Diskrimination/restriktion forbuddet

TEUF artikel 49, stk. 1:

”Inden for rammerne af nedennævnte bestemmelser er der forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Dette forbud omfatter også hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.”

TEUF artikel 49, stk. 2:

”Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet vedrørende kapitalen indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede

²⁹ EU-Retten, Side 547-552

virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 54 anførte betydning, på de vilkår som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landet egne statsborgere.”

Bestemmelsens i stk. 1 indeholder altså et restriktionsforbud, der forbyder enhver restriktion, der er til hinder for at personer frit kan etablere sig i en anden medlemsstat. Samtidig er der i stk. 2 et forbud mod diskrimination da denne fastslår, at personer skal kunne etablere erhvervsvirksomhed i andre medlemsstater på de samme vilkår, som der måtte være gældende for etableringslandet egne statsborgere. Bestemmelsen har altså både et forbud imod restriktion og diskrimination.³⁰

5.1 Oprindelsesstatens Hindringer/restriktioner af etableringsretten

EU-Domstolen har udvidet artikel 49, ved at den fortolkes som omfattende et forbud mod hindringer. Det vil sige tilfælde hvor en medlemsstat begrænser selskabers muligheder for at etablere sig i udlandet. Dette fremgår af C-81/87, Daily Mail, hvor EU-Domstolen skulle tage stilling til en engelsk lovbestemmelse, der gjorde, at hvis et selskab ville etablere sig i et andet land ved at flytte sit hovedsæde til udlandet, var der krav om accept fra de engelske skattemyndigheder. EU-Domstolen anførte, at:

”Selvom disse bestemmelser ifølge deres ordlyd hovedsageligt skal sikre national behandling i modtagelsesmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesstaten forhindrer, at en af dens statsborgere etablere sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab gør det, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, og som i øvrigt er omfattet af definitionen i artikel 54... -de rettigheder, som er garanteret ved artikel 49 bliver meningsløse, såfremt oprindelsesstaten kan forbyde selskaber at flytte med henblik på etablering i en anden medlemsstat.”³¹

Afgørelsen af C-81/87, Daily Mail, udvider derfor artikel 49, til ikke blot, at omfatte restriktioner mod etablering i tilflytterstaten, men også restriktioner mod etablering i fraflytterstaten.³²

Det står derfor klart, at etableringsretten i TEUF artikel 49 kan anvendes i tilfælde hvor en dansk lovgivning udgør en restriktion for, at et dansk selskab kan etablere sig i en anden medlemsstat. Hvilket betyder, at de danske regler om exitbeskatning i Selskabsskattelovens §§ 5, stk. 5 og 7, samt Selskabsskattelovens §

³⁰ EU-Retten, Side 250

³¹ Præmis 16. C-81/87, Daily Mail

³² EU-Retten. Side 581-582

8, stk. 4, 3.pkt. skal være i overensstemmelse med etableringsretten i TEUF artikel 49. Spørgsmålet bliver så, om der kan være tilfælde hvor en restriktion kan retfærdiggøres.

5.2 Fravigelse af etableringsfriheden

Eftersom at de danske regler om exitbeskatning skal være i overensstemmelse med etableringsfriheden i TEUF artikel 49, bliver spørgsmålet så, om der kan være situationer, hvor det er muligt at fravige disse etableringsfrihedens forbud mod restriktion og diskrimination.

TEUF artikel 51:

”virksomhed, som varigt eller lejlighedsvis er forbundet med udøvelse af offentlig myndighed i en medlemsstat, er i den pågældende stat ikke omfattet af bestemmelserne i dette kapitel.”

Dette betyder derfor, at offentlige virksomheder ikke er omfattet af etableringsfriheden i TEUF artikel 49.

TEUF artikel 52:

”bestemmelserne i dette kapital og de forholdsregler, der træffes i medfør heraf, udelukker ikke anvendelse af love eller administrativt fastsatte bestemmelser, der indeholder særlige regler for fremmede statsborgere, og som er begrundet i hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den offentlige sundhed”

I forhold til reglerne om exitbeskatning, vil det disse undtagelses bestemmelser sjældent, kunne begrundes i hensynet til den offentlig orden, sikkerhed eller sundhed. Så hvis at der skal være nogen mulighed for, at begrunde de danske exitbeskatningsreglers restriktion af den frie etablering, skal dette findes under EU-Domstolens retspraksis.

6.0 EU Retspraksis

Udover de traktatfæstede undtagelser viser EU-Domstolens retspraksis, at der endvidere kan foretages undtagelse fra etableringsfrihedens restriktionsforbehold. Dette blev slået fast i C-55/94, Gebhard. I denne sag opstillede EU-Domstolen 4 betingelser der alle skal være opfyldt, for at der kan foretages en legal fravigelse af etableringsfrihedens restriktionsforbud. For at opfylde de fire betingelser, skal restriktionen:

1. anvendes uden forskelsbehandling,
2. være begrundet i tvingende samfundsmæssige hensyn,
3. være egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger, og
4. ikke gå ud over hvad der er nødvendigt for at opnå formålet³³

Første krav slår fast, at Gebhard testen kun kan anvendes i tilfælde, hvor en national foranstaltning er i strid med etableringsfrihedens restriktionsforbud. Det betyder, at denne test ikke kan anvendes, til at begrunde en foranstaltning der er i strid med etableringsfrihedens diskriminationsforbud. Det vil sige, at i forhold til fritagelser fra etableringsfriheden, bliver der i dette afsnit alene fokuseret på sager opstået på baggrund af en medlemsstats foranstaltninger, der udgør en restriktion af etableringsfriheden.

³³ C-55/94, Gebhard. Præmis 37

6.1 C-09/02, de Lasteyrie du Saillant

Denne sag omhandlede en fysisk person ved navn Hugh de Lasteyrie, som forlod Frankrig for at bosætte sig i Belgien. Lasteyrie havde på flytningstidspunktet sammen med sin familie været indehaver af værdipapirer, der gav ret til mere end 25% af overskuddet i et skattepligtigt selskab, der havde skattemæssigt hjemsted i Frankrig. Tvisten opstår på baggrund af, at disse værdipapirers salgsværdi på pågældende tidspunkt var højere end deres anskaffelsespris, hvilket betyd at Lasteyrie blev pålignet en aktieavance skat, efter CGI's artikel 167a, samt gennemførelsesbestemmelserne til denne artikel. Lasteyrie anlagde herefter sag ved EU-Domstolen, hvori han gjorde gældende, at de franske myndigheder havde overskredet deres beføjelser, og at CGI artikel 167a var i strid med etableringsfriheden i TEUF artikel 49.³⁴

Forelægger der en restriktion

CGI's artikel 167a, indfører et princip om beskatning, der medfører beskatning af avancer på selskabsrettigheder, i tilfælde hvor en skattepligtig flytter sit hjemsted fra Frankrig, og den skattepligtige, enten direkte eller indirekte sammen med familie, på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for fraflyttertidsunktet har haft ret til mere end 25% af overskuddet i et selskab. Skatten opgøres som forskellen mellem værdien af disse rettigheder på fraflytningstidspunktet og anskaffessummen.³⁵ Det skulle derfor efterprøves, om en sådan beskatning af latente avancer kan begrundes overfor etableringsfriheden, alene på baggrund af flytning af skattemæssigt hjemsted.³⁶

Først og fremmest fremførte EU-Domstolen, at selv en hindring for etableringsfriheden, der er af begrænset rækkevidde eller har ringe betydning, er forbudt ifølge TEUF artikel 49. Endvidere fremførte EU-Domstolen, at dette forbud også gælder også for skatteregler.³⁷ EU-Domstolen fremførte derefter, at en person der ønsker, at gøre brug af TEUF artikel 49, til at flytte sit hjemsted fra det franske område, bliver stillet ufordelagtigt, sammenlignet med en person, der beholder sin bopæl i Frankrig, eftersom at personen skal svare avanceskat af en indkomst, personen endnu ikke har realiseret, hvorimod hvis

³⁴ C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 12-13

³⁵ C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 38

³⁶ C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 39

³⁷ C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 43-44

personen blev i Frankrig, ville denne avance først blive beskattet, når den faktisk blev realiseret.³⁸ På trods af at der var en mulighed for at få henstand med betaling, ydes denne ikke automatisk og var også underlagt strenge betingelser for anvendelse af denne, blandt andet at der skulle stilles sikkerhed for henstandsbeløbet, hvilket i sig ville have en restriktiv virkning.³⁹

Kan restriktion retfærdiggøres

EU-Domstolen bemærker herefter, at en foranstaltning, der kan hindre etableringsfriheden i TEUF artikel 49, kun kan begrundes i tilfælde hvor der er tale om:

1. et lovligt formål,
2. som er foreneligt med traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn,
3. egnet til at sikre virkeliggørelse af det forfulgte mål,
4. og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.⁴⁰

I forhold til det første punkt, at der skal være tale om et lovligt formål, havde Frankrig fremført, at bestemmelsen var til for at hindre risikoen for skatteunddragelse. EU-Domstolen har i denne forbindelse tidligere taget stilling til dette og accepteret at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå skattelovgivning, kan opfylde kravet om tvingende almene hensyn, jf. C-264/96, ICI, præmis 26.⁴¹

Angående begrundelsen vedrørende hensynet til at forebygge skatteunddragelse, bemærker EU-Domstolen at CGI's artikel 167a ikke specifikt har til formål at udelukke rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den franske skattelovgivning, men at CGI's artikel 167a i stedet generelt tager sigte på enhver situation, hvor en skattepligtig flytter hjemsted. Endvidere fastslår EU-Domstolen, at flytning af en fysisk persons hjemsted ikke i sig selv kan anses som værende skatteunddragelse, og at der derfor ikke kan opstilles en generel formodning for, at der er tale om skatteunddragelse eller skattesvig, når en fysisk person skifter hjemsted fra en medlemsstat til en anden. CGI's artikel 167a, går derfor langt ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det forfulgte formål.⁴²

³⁸ C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 46

³⁹ C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 47

⁴⁰ C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 49

⁴¹ C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 24

⁴² C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 50-52

Dommen blev derfor at etableringsfriheden i TEUF artikel 49, er til hindrer for, at en medlemsstat, af hensyn til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, indfører regler om beskatning af endnu ikke realiserede avancer som dem, der var fastsat i CGI's artikel 167a. Dette var begrundet af, at betingelserne for henstand var for strenge, eksempelvis var der tale om sikkerhedsstillelse. Endvidere kunne loven ikke begrundes i tvingende almene hensyn, eftersom at CGI's artikel 167a, ikke specifikt har til formål at udelukke rent kunstige arrangementer, men i stedet tager sigte på enhver situation, hvor en skattepligtig flytter sit hjemsted.

Dommens betydning for regler vedrørende exitbeskatning af selskaber

Denne dom er første gang hvor Gebhard testen bliver brugt på en sag om exitbeskatning, det vil sige at den sondring som Gebhard testen laver, kan bruges direkte for at finde ud af, om medlemslandenes exitbeskatningsregler er i overensstemmelse med etableringsfriheden i TEUF artikel 49. Kriterierne for at blive godkendt af Gebhard testen er som sagt, at der er tale om et lovligt formål, foreneligt med traktaten og begrundet i tvingende almene hensyn, samt at restriktionen skal være egnet til at virkeliggøre formålet og ikke går ud over hvad der er nødvendigt for dette.

Denne dom giver et eksempel på et lovligt formål, eftersom at Frankrig i denne sag fremførte eksemplet at forebygge risikoen for skatteunddragelse, hvilket blev godkendt af EU-Domstolen.

I forhold til tvingende almene hensyn, kan der ud fra denne sag nævnes, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå skattelovgivning, kan opfylde kravet om tvingende almene hensyn.

Grunden til at sagens afgørelse blev, at Frankrigs exitskatteregler var i strid med etableringsfriheden, var som sagt at reglerne gik ud over hvad der var nødvendigt for at opfylde formålet, nemlig at Frankrig via deres lovgivning opstillede en generel formodning for, at der altid var tale om skatteunddragelse eller skattesvig, i tilfælde hvor en fysisk person skifter hjemsted fra en medlemsstat til en anden. Dette er et godt eksempel på at formodninger ofte går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå et givent mål, eftersom at disse opstiller en formodning om, at alle er ude på at omgå skattereglerne, betyder det nemlig, at der ofte vil være mindre restriktive muligheder for at nå målet.

6.2 C-470/04, N

Sagen vedrørte den fysiske person N, der valgte at skifte sit hjemsted fra Holland til Stor Britannien. På fraflytningstidspunktet var N eneanpartshaver i tre anpartsselskaber stiftet efter hollandske regler, hvis faktiske ledelse på fraflytningstidspunktet befandt sig i Holland. Dette betød de tre anpartsselskaber skattemæssige hjemsted blev flyttet fra Holland til Stor Britannien, hvilket medførte at N skulle betale exitskat. I denne forbindelse sendte N en anmodning om at få henstand med exitskatten. Ifølge de Hollandske regler der fandt anvendelse på tidspunktet, var henstanden dog betinget af sikkerhedsstillelse, hvilket betød at N var nødsaget til at pantsætte anparter i et af sine selskaber.⁴³

N var imidlertid af den opfattelse, at de nærmere regler for gennemførelsen af beskatningsordningen, udgjorde en hindring for udøvelsen af de rettigheder, han var berettiget til som følge af fællesskabsretten. Han var særligt af den opfattelse at kravet vedrørende sikkerhedsstillelse, som han skulle opfylde for at få henstand med betaling af skatten, især var stridig med de rettigheder, fællesskabsretten tillægger ham.⁴⁴

De præjudicielle spørgsmål

N lagde derfor sag ved Gerechtshof te Arnhem, hvor han gjorde gældende, at de Hollandske regler om exitbeskatning var i strid med EU-retten. Gerechtshof te Arnhem valgte at foreligge EU-Domstolen 5 præjudicielle spørgsmål. Af spørgsmålene fremgik det, at Gerechtshof te Arnhem først og fremmest ville have oplyst, om en person med bopæl i en medlemsstat kan anvende EF traktatens artikel 43 (nu TEUF art. 49) vedrørende etableringsfriheden, i forbindelse med flytning til en anden medlemsstat, på trods af at det ikke er godtgjort eller sandsygeliggjort, at personen havde til hensigt at udøve økonomisk virksomhed i den anden medlemsstat som omhandlet i bestemmelsen. Hvis dette blev svaret bekræftende, ville Gerechtshof te Arnhem have oplyst, om EF traktatens artikel 43 (nu TEUF art. 49) er til hinder for den omhandlende Hollandske lovgivning, og hvis den er, om denne hindring er berettiget.⁴⁵

⁴³ C-470/04, N. Præmis 11-13

⁴⁴ C-470/04, N. Præmis 17

⁴⁵ C-470/04, N. Præmis 19

Kan etableringsfriheden anvendes

Der skulle i sagen foretages en prøvelse af spørgsmålet om hvorvidt N, alene i sin egenskab som eneanpartshaver i sine selskaber, kan påberåbe sig etableringsfriheden i artikel 43 EF (nu TEUF art. 49). Til dette fremfører EU-Domstolen, at ifølge fast retspraksis er begrebet etablering i artikel 43 EF's (nu TEUF art. 49) forstand et meget vidt begreb, som for en fællesskabsborger indebærer, at borgeren på en stabil og vedvarende måde kan deltage i det økonomiske liv, i en anden medlemsstat end sin egen.⁴⁶ Endvidere har domstolen fastslået i tidligere dom, at indehavelse af en kapitalandel på 100% af kapitalen i et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor anpartshaveren har sin bopæl, uden tvivl vil medføre at en sådan skattepligtig er omfattet af anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser vedrørende etableringsretten, jf. C-251/98, Baars, præmis 21.⁴⁷ Det blev derfor fastslået, at eftersom tvisten i hovedsagen vedrører en fællesskabsborger, som har flyttet sin sædvanlige bopæl fra en medlemsstat til en anden, og som er indehaver af samtlige aktier i selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, betyder det at N er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 43 EF (nu TEUF art. 49).⁴⁸

Forelægger der en restriktion

Indledningsvist startede EU-Domstolen med at fastslå, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten.⁴⁹ EU-Domstolen fremfører derefter, at selv om den ordning, der var indført ved de hollandske exitbeskatningsregler, ikke forhindrer en person, der er skattepligtig i Holland, i at udøve sin etableringsret, begrænser de dog stadig udøvelsen heraf på grund af den afskrækkende virkning.⁵⁰ På trods af at der var mulighed for henstand med betaling af exitsskatten, forelå der stadig en restriktion af etableringsfriheden, dette på grund af at henstanden ikke blev givet automatisk, samt at der var et krav for sikkerhedsstillelse for anvendelse af henstanden, hvilket i sig selv kunne udgøre en restriktion, i det omfang at det fratager den skattepligtige adgangen til at råde over det

⁴⁶ C-55/94, Gebhard. Præmis 25

⁴⁷ C-470/04, N. Præmis 26

⁴⁸ C-470/04, N. Præmis 23-28

⁴⁹ C-09/02, de Lasteyrie du Saillant. Præmis 44.

⁵⁰ C-470/04, N. Præmis 34

formuegode, der stilles som sikkerhed.⁵¹ Endvidere fremfører EU-Domstolen, at der desuden ikke var blevet taget hensyn til det kurstab, der var indtrådt efter flytningen af bopælen.⁵²

Kan restriktionen retfærdiggøres

For at komme frem til om denne restriktion af etableringsfriheden kan retfærdiggøres, slår EU-Domstolen først om fremmest fast, at det følger af fast retspraksis, at nationale foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre tiltrækkende, dog kan tillades, såfremt de:

1. forfølger et formål af almen interesse,
2. er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette
3. og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, de følger.⁵³

Hvad angår første betingelse, vedrørende at foranstaltningen skal forfølge et formål af almen interesse, havde den forelæggende ret fastslået, at det følger af lovens forarbejder, at i hovedsagen omtalte nationale bestemmelser blandt andet har til formål at sikre en fordeling i henhold til territorialprincippet mellem medlemsstaterne af beskatningskompetencen med hensyn til avancer på selskabsrettigheder, endvidere har ordningen ifølge den hollandske regering, til formål at undgå dobbeltbeskatning.⁵⁴

Det følger af EU-Domstolens retspraksis, at opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål.⁵⁵ Endvidere bemærker EU-Domstolen, at det også er et lovligt formål, at undgå dobbeltbeskatning.⁵⁶ Det følger derfor heraf, at den foranstaltning som hovedsagen drejer sig om, forfølger et alment hensyn, og den er endvidere også egnet til at sikre virkeliggørelsen af dette formål.⁵⁷

Det sidste punkt EU-Domstolen skulle undersøge, var om foranstaltningen som den hovedsagen omhandlede, ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre virkeliggørelse af dette formål, altså om

⁵¹ C-470/04, N. Præmis 36

⁵² C-470/04, N. Præmis 37

⁵³ C-09/02. de Lasteyrie du Saillant. Præmis 49 – Gebhard testen

⁵⁴ C-470/04, N. Præmis 41

⁵⁵ C-470/04, N. Præmis 42. Marks & Spencer. Præmis 45

⁵⁶ C-470/04, N. Præmis 42

⁵⁷ C-470/04, N. Præmis 47

foranstaltningen kunne anses værende proportionel.⁵⁸ I forhold til indgivelse af selvangivelse, kom EU-Domstolen frem til, at dette ikke anses for uforholdsmæssigt i forhold til det legitime formål, på trods af at indgivelse af en selvangivelse på tidspunktet for flytning af bopæl udgør en yderligere administrativ formalitet, der kan gøre det svære eller mindre attraktivt at udøve de grundlæggende friheder.⁵⁹

I forhold til kravet om sikkerhedsstillelse, som var en forudsætning for at der kunne ydes henstand med betaling af exitsskatten, gik dette udover hvad der er strengt nødvendigt, dette fordi at der findes mindre restriktive midler i forhold til etableringsfriheden.⁶⁰

I forhold til den manglende nedsættelse af skatteskylden grundet kurstab, fandt EU-Domstolen at en sådan ordning om inddrivelse af skat på indtægter hidrørende fra værdipapirer, skal fuldt ud tage i betragtning, de kurstab der kan være indtrådt efter at den skattepligtige har flyttet sin bopæl. Desto mindre at det nye værtsland tager disse kurstab i betragtning.⁶¹

Dommen blev derfor, at EF art. 43 (nu TEUF art. 49) skal fortolkes sådan, at den er til hinder for, at en medlemsstat indfører en beskatningsordning, hvor ordningen foreskriver, at der stilles sikkerhed som forudsætning for henstand med betaling af skatten, og hvor ordningen ikke fuldt ud tager hensyn til de kurstab, der kan være indtrådt efter vedkommende har flyttet sin bopæl.

Dommens betydning for regler vedrørende exitbeskatning af selskaber

EU-Domstolen tog i denne sag stilling til selvangivelseskravet i forbindelse med fraflytning, hvilket i denne forbindelse ikke blev anset for uforholdsmæssigt i forhold til det begrundede mål.

EU-Domstolen også stilling til sikkerhedsstillelse for det opgjorte skattekrav, i forbindelse med mulighed for at få henstand. EU-Domstolen kom her frem til, at dette gik ud over hvad der er strengt nødvendigt, eftersom at der fandtes mindre restriktive midler i forhold til etableringsfriheden.

Endvidere fastslog EU-Domstolen at de kurstab der er indtrådt efter at den skattepligtige har flyttet sin bopæl, skal trækkes fra exitsskatten. Det viste sig dog senere i C371/10, National Grid Indus, at dette ikke gjorde sig gældende for juridiske personer.

⁵⁸ C-470/04, N. Præmis 48

⁵⁹ C-470/04, N. Præmis 49

⁶⁰ C-470/04, N. Præmis 51

⁶¹ C-470/04, N. Præmis 54

6.3 C-371/10 (National Grid Indus)

Dommen omhandlede et anpartsselskab ved navn National Grid Indus, som var stiftet i Holland, og havde hovedsæde i Holland.⁶²

Selskabet valgte senere at flytte sit hovedsæde til Storbritannien. På trods af at selskabet stadig efter Hollandsk ret var skattepligtig til Holland, forelå der en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der gjorde at National Grid Indus' faktiske hjemsted blev Storbritannien. Dette skete som følge af at National Grid Indus ikke længere havde et fast driftssted i Holland i den forstand, der er udtrykket i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvilket betyd, at retten til beskatning af fortjeneste og kapitalgevinster efter flytningen udelukkende tilkom Storbritannien.⁶³ Holland ønskede følge af dette at exitbeskatte National Grid Indus. Denne exitbeskatning vedrørte blandt andet en ikke realiserbar valutagevinst opnået, som følge af engelske punds kursstigning over for den Hollandske gylden. Denne valutagevinst beløb sig den 15. december 2000 til 22.128.160 NLG.⁶⁴

National Grid Indus anlagde sagen ved de nationale domstole med påstanden om, at de hollandske regler var i strid med etablering friheden i EU. Den nationale valgte at udsætte sagen, og i den forbindelse anlægge sagen præjudikat for EU-Domstolen. Der blev anlagt tre spørgsmål for EU-Domstolen, som lød:

- 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, pålægge selskabet en exitskat, på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin påberåbe sig artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF) over for fraflytning?*
- 2) *Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende: Strider en exitskat som den foreliggende, der inddrager kapitalgevinster 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?*

⁶² C-371/10, National Grid Indus. Præmis 10

⁶³ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 13

⁶⁴ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 14 og 12

- 3) *Påvirkes svaret på det foregående spørgsmål også af, at den pågældende exitbeskatning 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 her?*⁶⁵

Til besvarelsen af første spørgsmål, vedrørende, om et selskab der er blevet pålagt exitbeskatning, som følge af at selskabet har flyttet sit hovedsæde til en anden medlemsstat, kan påberåbe sig TEUF art. 49 fastslår EU-Domstolen, at et selskab der er stiftet i henhold til en medlemsstats lovgivning, som flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, uden at denne flytning berører dets egenskab af selskab i førstnævnte medlemsstat, har mulighed for at påberåbe sig TEUF art. 49, med henblik på at anfægte lovligheden af en beskatning, der er pålagt selskabet i forbindelse med flytning af hovedsæde.⁶⁶

Eftersom at første spørgsmål blev svaret med at National Grid Indus godt kunne påberåbe sig TEUF art. 49, skulle EU-Domstolen nu undersøge om denne exitbeskatning var i strid med etableringsfriheden. I forhold til National Grid Indus' argument om at exitbeskatningen er i strid med etableringsfriheden, på grund af at den rammer en latent kapitalgevinst og ikke realiseret kapitalgevinst, bemærker EU-Domstolen, at en medlemsstat har ret til at beskatte den økonomiske værdi, der er skarpt ved en latent kapitalgevinst når dette foregår på medlemsstatens område, selv i tilfælde hvor den omhandlede kapitalgevinst endnu ikke faktisk er realiseret.⁶⁷

Det bemærkes dog at et Hollandsk selskab som ønsker at flytte sit faktiske hovedsæde uden for det hollandske område, i forbindelse med sin udøvelse af de rettigheder, som selskaber har i medfør af TEUF art. 49, stilles likviditetsmæssigt ringere end et tilsvarende selskab, som bevarer sit hovedsæde i Holland. I dette tilfælde vil en flytning af hovedsædet til en anden medlemsstat nemlig resulterer i en umiddelbar beskatning af de latente kapitalgevinster af de flyttede aktiver, som på samme tid ikke ville være blevet beskattet, hvis selskabet havde flyttet sit hjemsted inden for det hollandske område. Denne forskelsbehandling angående beskatning af kapitalgevinster er derfor egnet til at afholde et hollandsk selskab fra at flytte sit hjemsted til en anden medlemsstat.⁶⁸ Der følger derfor en forskelsbehandling, eftersom at den i hovedsagen omhandlede beskatning vedrører en latent kapitalgevinst, som ikke har skarpt nogen fortjeneste for National Grid Indus, og som ikke ville kunne beskattes, hvis National Grid Indus havde flyttet selskabets faktiske hovedsæde inden for det nederlandske område.⁶⁹ Denne

⁶⁵ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 21

⁶⁶ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 33

⁶⁷ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 49

⁶⁸ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 37

⁶⁹ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 40

forskelsbehandling, som hollandske selskaber, der flytter deres faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, er undergivet, udgør en restriktion, som i princippet er i strid med etableringsfriheden.⁷⁰

Det følger af EU-Domstolens retspraksis, at en sådan restriktion af etableringsfriheden kun kan være tilladt, hvis restriktionen er begrundet på baggrund af et mål af tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det derudover, at denne restriktion er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål, og at restriktionen ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette mål.⁷¹

Et selskabs flytning af sit faktiske hovedsæde fra en medlemsstat til en anden betyder ikke, at den oprindelige medlemsstat skal give afkald på sin ret til beskatning af kapitalgevinst, der er opstået inden for rammerne for denne medlemsstats beskatningskompetence før flytningen. Domstolen fastslår altså, at en medlemsstat i overensstemmelse med territorialprincippet på skatteområdet, som er den skattepligtiges skattemæssige hjemsted på det nationale område i den periode, hvor de latente kapitalgevinster er konstateret, har ret til at beskatte disse latente kapitalgevinster på det tidspunkt, hvor de udflyttes. Dette skyldes, at en sådan foranstaltning har til formål, at hindre situationer som kan gøre indgreb i oprindelsesmedlemsstatens ret til udøvelse af sin beskatningskompetence, og kan derfor begrundes i hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemslandene.⁷² En exitskat, der pålignes på tidspunktet for et selskabs flytning af sit faktiske hovedsæde til et andet medlemsland, der har til formål at indkomstbeskatte ikke-realiserede kapitalgevinster, der er opstået inden for rammerne for oprindelseslandets beskatningskompetence før flytningen, hvilket fører til at beskatning af latente kapitalgevinster af økonomiske aktiver, bliver beskattet i det land hvor det er opstået,⁷³ hvilket gør at dette godt kan begrundes i tvingende almene hensyn.

Der skulle dog foretages en undersøgelse af hvorvidt proportionalitetsprincippet var overholdt, det vil sige om lovgivningen ikke gik ud over hvad der egentligt var nødvendigt for at opnå dette formål.⁷⁴ Domstolen og generaladvokaten er enige i, at opgørelse af exitskatten på latente gevinster er proportionel, eftersom det ses værende rimeligt, at oprindelsesmedlemsstaten med henblik på udøvelse af sin beskatningskompetence, sikre denne ved fastsættelse af en exitskat, som skal betales af latente

⁷⁰ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 41

⁷¹ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 42

⁷² C-371/10, National Grid Indus. Præmis 46

⁷³ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 48

⁷⁴ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 50

kapitalgevinster, der er opstået på dennes område, som skal fastsættes exitskatten når selskabet flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat.⁷⁵

I forhold til det manglende hensyn til kurstab, fastslog EU-Domstolen at den omstændighed at oprindelsesmedlemsstaten ikke tager hensyn til de kurstab, som er indtrådt efter selskabets flytning af sit faktiske hovedsæde, ikke kan anses for at være uforholdsmæssig i forhold til det formål, som forfølges med den i hovedsagen omhandlende lovgivning. Dette er begrundet i, at et selskabs aktiver kan henføres direkte til erhvervsvirksomhed, som har til formål at skabe en fortjeneste, og oprindelsesstaten er derfor ikke forpligtet til at tage hensyn til eventuelle valutatab, som er indtrådt mellem flytningen af hovedsædet og tilbagebetalingen/afhændelsen af fordringen. Det blev dermed fastslået, at etableringsfriheden i artikel 49 ikke var til hindrer for, at exitskatten bliver endeligt fastslået, på tidspunktet hvor et selskab ikke længere er skattepligtig til medlemsstaten.⁷⁶ Dette står i modsætning til N-Dommen, hvor EU-Domstolen kom frem til, at der skulle tages hensyn til det kurstab, der opstår efter, at en fysisk person skifter skattemæssigt hjemsted.⁷⁷

Ifølge kommissionen er den øjeblikkelige opkrævning af exitskatten på det tidspunkt, hvor selskabet flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, uforholdsmæssig. Kommissionen fremførte at opkrævning af exitskatten på det tidspunkt, hvor kapitalgevinsten faktisk realiseres, ville udgøre en mindre indgribende foranstaltning. Endvidere tilføjer kommissionen, at den administrative byrde der måtte være i forbindelse med opkrævning af en udskudt skat, ikke ville være urimelig. Kommissionen forklarer, at en årlig erklæring udstedt af det omhandlede selskab, hvorved angives at sidstnævnte fortsat er i besiddelse af det udflyttede aktiv, samt en erklæring udarbejdet på tidspunktet for aktivets afhændelse, vil være tilstrækkeligt for at oprindelsesmedlemsstaten kan opkræve den skyldige skat på de latente kapitalgevinster.⁷⁸ EU-Domstolen fremføre dog, at der kan være tilfælde hvor den administrative byrde som Kommissionen foreslår, i sig selv kan udgøre en hindring for et selskabs mulighed for at benytte sig af etableringsfriheden, da dette i visse tilfælde ikke er mindre indgribende end øjeblikkelig opkrævning af den skyldige skat. Dette fordi at et selskabs situation i forhold til dets aktiver kan være så kompleks, at en præcis grænseoverskridende opfølgning på alle genstande, frem til realisering af disse, kan være næsten urimelig at foretage.⁷⁹

⁷⁵ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 52

⁷⁶ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 55-59

⁷⁷ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 56

⁷⁸ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 65-66

⁷⁹ C-370/10, National Grid Indus. Præmis 69-70

Afgørelse

Under disse omstændigheder fandt EU-Domstolen, at en national lovgivning, der giver selskaber som flytter sit faktiske hovedsæde, mulighed på fraflytningstidspunktet at vælge mellem enten en øjeblikkelig betaling af exitsskatten eller en udskudt betaling af exitsskatten, vil sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og på samme tid være mindre indgribende i etableringsfriheden end den som i sagen omhandlede foranstaltning. I tilfælde hvor selskabet vurderer, at de administrative byrder i forbindelse med udskudt opkrævning er urimelige, kan selskabet vælge straks betaling af exitsskatten i stedet.⁸⁰

Der tages hensyn til risikoen for, at skatten ikke kan opkræves, hvilket er en risiko der stiger i takt med tidens gang. Denne risiko kan tages i betragtning inden for rammerne for national lovgivning, ved foranstaltninger som etablering af bankgarantier⁸¹, eller ved tillæg af renter i henhold til den nationale lovgivning.⁸²

Dommen blev derfor, at TEUF art. 49 ikke er til hinder for, at en medlemsstats skattelovgivning exitbeskatter latente kapitalgevinster af et selskab der flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat. TEUF art. 49 hindrer til gengæld at en medlemsstat opkræver øjeblikkelig exitsskat af latente kapitalgevinster af aktiver tilhørende et selskab, der flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat.

Dommens betydning for regler vedrørende exitbeskatning af selskaber

I sagen slår EU-Domstolen fast, at som følge af territorialprincippet, har en medlemsstat ret til at beskatte latente kapitalgevinster ved udflytning, hvis disse er konstateret opstået på den medlemsstats område. Dette begrundet af, at en sådan foranstaltning har til formål, at hindre situationer der kan gøre indgreb i oprindelsesmedlemsstatens udøvelse af beskatningskompetence, hvilket betyder at dette er begrundet i hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Dermed

⁸⁰ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 73

⁸¹ C-371/10, National Grid Indus. Præmis 74

⁸² C-371/10, National Grid Indus. Præmis 73

kan uddrages, at hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, skal anses som værende et lovligt formål, der er begrundet i tvingende almene hensyn.

I forhold til om exitskat ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette mål, kommer EU-Domstolen frem til, at exitskat ikke går ud over hvad der er nødvendigt, men øjeblikkelig exitskat går derimod ud over hvad der er nødvendigt, og der derfor skal være en mulighed for at vælge mellem øjeblikkelig exitbeskatning eller henstand.

I forhold til kurstab, kom EU-Domstolen frem til, at når der tale om selskabers exitskat, skal exitbeskatningsreglerne ikke tage højde for det værditab der eventuelt kunne være opstået mellem selskabets flytning og tilbagebetalingen af exitskatten.

I forhold til de administrative byrder der kan være, i forbindelse med udskudt skat, kan det uddrages fra denne dom, at disse ikke vil blive anset som værende urimelige. Kommissionen giver i den forbindelse et forslag, der består i en årlig erklæring om at selskabet stadig er i besiddelse af aktivet, kombineret med en erklæring der udarbejdes når aktivet afhændes.

Endvidere kan der fra denne dom uddrages, at eftersom risikoen for at skatten ikke kan opkræves stiger med tiden, kan der inden for den nationale lovgivning tages foranstaltninger, som tillæg af renter eller etablering af bankgarantier.

6.4 C-261/11 Kommissionen mod Danmark

Europa kommissionen nedlagde i denne sag stævning om, at Danmark havde tidsidesat sine forpligtelser i forbindelse med artikel 49 TEUF og artikel 31 i EØS-aftalen, som følge af at Danmark havde vedtaget og opretholdt § 8, stk. 4 i den danske lov selskabsskattelev. Denne lov gav Danmark mulighed for umiddelbar indkomstbeskatning af aktieselskaber, når disse overfører deres aktiver til en anden medlemsstat, på trods af at overførsler af tilsvarende aktier inden for Danmarks grænser ikke beskattes, hvilket efter kommissionens overbevisning er i strid med etableringsfriheden.⁸³

Danmark gør i sagen gældende, at den omhandlende forskel af interne overførsler af aktiver og grænseoverskridende overførsler af aktiver, er begrundet i hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen og til at undgå vilkårlig omfordeling af Danmarks beskatningsgrundlag for selskaber.⁸⁴ Hertil kommissionen anerkendte, at dette hensyn kan begrunde en restriktion af etableringsfriheden, og at exitbeskatning af urealiserede kapitalgevinster udgør et egnet middel til at opnå dette mål, men at Danmark ikke havde anvendt forholdsmæssige midler i forhold til dette at opnå dette mål, eftersom at denne lov udelukker mulighed for udskudt opkrævning af exitsskatten.⁸⁵

Kommissionen henviser til EU-Dommen C-371/10 National Grid Indus,⁸⁶ hvortil Danmark svarer, at Domstolen ved denne dom ikke tog hensyn til spørgsmålet vedrørende opkrævning af urealiserede kapitalgevinster af andre aktiver end finansielle aktiver på overførselstidspunktet. Danmark gør gældende, at der foreligger en afgørende forskel mellem aktiver, der benyttes ved virksomhedens erhvervs-mæssige aktiviteter, og finansielle aktiver. Eftersom at aktiver der benyttes ved virksomhedens erhvervs-mæssige aktiviteter, normalt taber værdi i takt med deres anvendelse, grundet at der er tale om aktiver som driftsaktiver, der afskrives over tid, eller immaterielle aktiver med tidsbegrænset gyldighed.⁸⁷ Danmark anfører i den forbindelse, at hvis en virksomhed kunne udskyde beskatning af aktiver, der er blevet anvendt ved drift af virksomhed, indtil afståelse, ville virksomheden kunne helt undgå beskatning, eftersom at disse aktiver ofte anvendes indtil de ikke længere har en regnskabsmæssig værdi.⁸⁸

⁸³ C-261/11, Kommissionen mod Danmark. Præmis 1

⁸⁴ C-261/11, Kommissionen mod Danmark. Præmis 10

⁸⁵ C-261/11, Kommissionen mod Danmark. Præmis 11

⁸⁶ C-261/11, Kommissionen mod Danmark. Præmis 9

⁸⁷ C-261/11, Kommissionen mod Danmark. Præmis 12

⁸⁸ C-261/11, Kommissionen mod Danmark. Præmis 13

EU-Domstolens begrundelser

Til behandling af sagen, fastslår EU-Domstolen først og fremmest, at det følger af retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som værende en restriktion af etableringsfriheden.⁸⁹ Det blev i denne sammenhæng fastslået, at den danske selskabsskattelovs § 8, stk. 4, udgjorde en restriktion af etableringsfriheden.⁹⁰ I forhold til om den restriktion kan retfærdiggøres af tvingende almene hensyn, svarede domstolen, at en medlemsstats lovgivning der opkræver øjeblikkelig exitbeskatning, af urealiserede kapitalgevinster af aktiver i et selskab, som følge af at dette flytter sit hovedsæde til en anden medlemsstat, er uforholdsmæssig i forhold til formålet med at sikre sammenhæng i det nationale skattesystem, hvortil Domstolen henviser til National Grid Indus, præmis 73 og 85.⁹¹

Dommen blev, at Danmark havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF, ved sin vedtagelse af selskabsskatteloven § 8, stk. 4, eftersom at der var tale om en skatteordning, som foreskriver umiddelbar beskatning af urealiserede kapitalgevinster i forbindelse med overførsel af aktiver fra et dansk selskab, til et selskab etableret i en anden medlemsstat.

Dommens betydning for regler vedrørende exitbeskatning af selskaber

Denne dom er især relevant for Danmark, da det var denne der fastslog at Danmarks exitbeskatningsregler i selskabsskattelovens § 8, stk. 4, 3. pkt. ikke var i overensstemmelse med etableringsfriheden i TEUF artikel 49, hvilket medførte, at Danmark indførte henstandsordningen i selskabsskattelovens §§ 26-27. På trods af, at dommen ikke direkte omhandlede de danske exitbeskatningsregler vedrørende flytning af ledelsens sæde i selskabsskattelovens § 5, stk. 5 og 7, må det formodes at også disse regler er i uoverensstemmelse med etableringsfriheden i TEUF artikel 49.

Det som kan uddrages af denne dom, er at på trods af at C-371/10, National Grid Indus dommen ikke tog stilling til andre urealiserede kapitalgevinster end finansielle, kan princippet fra C-371/10, National Grid Indus, dog stadig anvendes på andre kapitalgevinster end finansielle, på trods af den store forskel der er

⁸⁹ C-261/11, Kommissionen mod Danmark. Præmis 27

⁹⁰ C-261/11, Kommissionen mod Danmark. Præmis 29

⁹¹ C-261/11, Kommissionen mod Danmark. Præmis 32

mellem finansielle aktiver og aktiver der bliver benyttet til virksomhedens erhvervs-mæssige aktiviteter. Det vil sige, at princippet om at der for exitbeskatning skal være mulighed for henstand, også gælder når der er tale om andre urealiserede kapitalgevinster end finansielle.

6.5 C-164/12, DMC

Sagen omhandlede et kommanditselskab ved navn DMC KG, der havde hjemsted i Tyskland, og bestod af to østrigske kommanditister samt en komplementar, andelene i komplementaren var også ejet af de to østrigske selskaber. I 2001 skete der så det, at ejerne af de to østrigske selskaber, valgte at overdrage alle kommanditisternes andele i DMC KG til komplementaren som apportindskud, mod at kommanditisterne fik andele i komplementaren. Efter dette blev DMC KG opløst og aktiverne blev bogført i overdragelsesperioden til deres bogførte værdi, endvidere var der på baggrund af opløsningen ikke længere et fast driftssted i Tyskland.⁹² Dette betød, at på baggrund af artikel 7 i den tysk-østrigske DBO, havde Tyskland ikke længere ret til at beskatte den gevinst, som kommanditisterne ville opnå ved en senere afståelse af deres nye andele. Tyskland valgte da at exitbeskatte kommanditisternes andele, hvilket de gjorde efter den anslåede værdi, dette betød at Tyskland reelt foretog en beskatning af de latente kapitalgevinster på andele.⁹³

Tvist

Tvisten opstår som følge af at den tyske domstol Finanzgericht Hamburg rejser tvivl med hensyn til den fastsatte lov, som medfører en umiddelbar beskatning af latente kapitalgevinster opstået på det tyske område. Finanzgericht Hamburg valgte derfor at forelægge 2 præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen. Det første af de præjudicielle spørgsmål omhandlede, hvorvidt de tyske regler var i strid med etableringsfriheden i TEUF artikel 49. I tilfælde af, at det første spørgsmål blev bekræftet, og reglerne dermed var i strid med etableringsfriheden i TEUF artikel 49, ville Tyskland med sit andet præjudicielle spørgsmål have svar på, om en rentefri henstandsperiode med årlige betalinger af exitbeskatningen, således der årligt betales mindst en femtedel årligt af den skyldige skat, samt krav om sikkerhedsstillelse af denne henstand, ville bringe reglerne i overensstemmelse med etableringsfriheden.⁹⁴

⁹² C-164/12, DMC. Præmis 9-13

⁹³ C-164/12, DMC. Præmis 14-17

⁹⁴ C-164/12, DMC. Præmis 20-21

Forelægger der en restriktion og er denne tilladt

Til første præjudicielle spørgsmål fastslår EU-Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning alene skulle bedømmes med hensyn til kapitalens frie bevægelighed, altså ikke etableringsfriheden, således at det i stedet er TEUF artikel 63, der finder anvendelse.⁹⁵ Begrundelsen til dette er blandt andet, at anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede lovgivning på en given sag ikke afhænger af størrelsen af en investors andel i det kommanditselskab, hvis andele blev indskudt i et kapitalselskab til gengæld for selskabsandele. Der forelå altså ikke noget krav om at investoren skulle eje en andel, som sikrer at den pågældende kan udøve en klar indflydelse på beslutningerne i kommanditselskabet eller på beslutningerne i kapitalselskabet, hvilket betyder at det ikke er etableringsfriheden men i stedet kapitalens frie bevægelighed i TEUF artikel 63 sagen omhandler.⁹⁶

Herefter slog EU-Domstolen fast, at der forelægger en restriktion af kapitalens frie bevægelighed, eftersom at en investor, der ejer andele i et kommanditselskab, som er blevet omdannet til andele i et kapitalselskab, og som følge af dette ikke længere er skattepligtig til Tyskland, bliver bebyrdet som følge af exitsskatten, sammenlignet med investorer, som under samme omstændigheder i stedet vælger at blive i Tyskland, og af den grund ikke bliver bebyrdet.⁹⁷

Eftersom at der i denne sag foreligger en restriktion af kapitalens frie bevægelighed, er næste skridt at finde ud af om en sådan restriktion af kapitalens frie bevægelighed, kan begrundes. EU-Domstolen slår her fast, at det følger af fast retspraksis, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser kun vil være tilladt, hvis denne er begrundet i tvingende almene hensyn og henviser her til blandt andet til Marks & Spencer, præmis 35.⁹⁸ Ifølge den forelæggende ret, har lovgivningen i hovedsagen til formål, at sikre afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i overensstemmelse med territorialprincippet. Til dette bemærkede EU-Domstolen, at opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen, hvor EU-Domstolen igen blandt andet henviser til Marks & Spencer, præmis 45.⁹⁹

For at opretholde Tysklands beskatningskompetence med hensyn til indtægter, der er opstået på tysk område, bestemmer den i hovedsagen omhandlede lovgivning, at latente kapitalgevinster af andele i et

⁹⁵ C-164/12, DMC. Præmis 38

⁹⁶ C-164/12, DMC. Præmis 34

⁹⁷ C-164/12, DMC. Præmis 43

⁹⁸ C-164/12, DMC. Præmis 44

⁹⁹ C-164/12, DMC. Præmis 45-46

kommanditselskab skal afdækkes, i tilfælde hvor disse andele omdannes til andele i et kapitalselskab. Omdannelse af andele i et kommanditselskab til et andet bevirker, at en indtægt unddrages beskatningskompetencen for den medlemsstat, hvor indtægten er opstået. Dette er i sig selv nok til, at begrunde at skatten på denne indtægt skal fastlægges på tidspunktet for omdannelsen.¹⁰⁰ Formålet, at opretholde beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, kan dog kun begrunde en lovgivningen i det omfang, at medlemsstaten rent faktisk er forhindret i at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til disse indtægter.¹⁰¹

Det første spørgsmål blev derfor besvaret med, at restriktionen er i overensstemmelse med EU-retten, i forhold til at anslå den skattemæssige værdi af aktiverne inden deres realisering, som følge af at disse ikke længere er hjemmehørende i medlemsstaten. Såfremt Tyskland mister enhver ret til at beskatte latente kapitalgevinster af andelene. Dette følger af, at restriktionen er begrundet i hensynet til fordeling af beskatningskompetencen, hvilket forudsætter at denne ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål, og hvis Tyskland beskattede de latente kapitalandele, ville dette gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i overensstemmelse med territorialprincippet.¹⁰²

Andet spørgsmål

Hvad angår opkrævningen af den skat, der skal betales af latente kapitalgevinster, har EU-Domstolen tidligere fastslået, at den skattepligtige bør gives mulighed for, at vælge mellem enten umiddelbar betaling af skatten på de latente kapitalgevinster, eller på den anden side en udskudt betaling af skatten, eksempelvis ved tillæg af renter i henhold til den nationale lovgivning, jf. C-371/10, National Grid Indus, præmis 73.¹⁰³ EU-Domstolen bemærker, at eftersom risikoen for at skatten ikke kan opkræves stiger i takt med tiden, udgør en ratebetaling over fem år af den udskudte skat, i denne forbindelse en passende og proportionel foranstaltning, i forhold til at virkeliggøre formålet med at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.¹⁰⁴

¹⁰⁰ C-164/12, DMC. Præmis 50-55

¹⁰¹ C-164/12, DMC. Præmis 56

¹⁰² C-164/12, DMC. Præmis 58

¹⁰³ C-164/12, DMC. Præmis 61

¹⁰⁴ C-164/12, DMC. Præmis 62

I forhold til forpligtelsen til at etablere en bankgaranti har EU-Domstolen udtalt, at en medlemsstat selv kan tage risikoen for at skatten ikke kan opkræves i betragtning inden for rammerne for den nationale lovgivning, der finder anvendelse med henhold til udskudt betaling af skyldig skat. Eftersom at bankgarantier i sig selv har en restriktiv virkning, i det omfang at de fratager den skattepligtige adgangen til at råde over det formuegode, der stilles som sikkerhed,¹⁰⁵ betyder det at bankgarantier ikke kan stilles, uden at der foretages en forudgående vurdering af risikoen, for at skatten ikke kan opkræves.¹⁰⁶

Det andet spørgsmål blev derfor besvaret med, at medlemsstatens lovgivning ikke går ud over hvad der er nødvendigt for at opnå dens formål vedrørende fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, såfremt der bliver indført en henstandsordning, og såfremt forpligtelsen til at etablere en bankgaranti kun omfatter tilfælde, hvor der er en reel risiko for, at skatten ikke kan opkræves.¹⁰⁷

Dommens betydning for regler vedrørende exitbeskatning af selskaber

Det væsentlige ved denne dom, er at EU-Domstolen her går ind og vurderer, hvorvidt det er tilladt at have årlige ratebetalinger på et henstandsbeløb af skyldt exitskat. I dette tilfælde godkendte de ratebetalinger som værende en både passende og proportionel foranstaltning, under den begrundelse, at risikoen for at skatten ikke bliver betalt stiger i takt med tiden. Spørgsmålet er så, om dette kan bruges direkte i forhold til alle sager vedrørende exitskat, eller om dette kun gør sig gældende i tilfælde hvor der er tale om kapitalens frie bevægelighed. EU-Domstolen nævnte, at det var risikostigningen i takt med tiden der gjorde at de fandt ratebetaling som værende passende og proportionel, hvilket må betyde at dommen vil kunne overføres på andre sager vedrørende exitskat.

¹⁰⁵ C-9/02, Lasteyrie du Saillant. Præmis 47

¹⁰⁶ C-164/12, DMC. Præmis 65-68

¹⁰⁷ C-164/12, DMC. Præmis 69

7.0 Er henstandsordningen konform med etableringsfriheden

Efter domsafgørelsen i C-261/11 kommissionen mod Danmark, blev det konstateret at de danske regler vedrørende exitbeskatning af selskaber var i strid med etableringsfriheden i TEUF art. 49. Danmark valgte derfor at justere deres exitbeskatningsregler for selskaber, ved at indføre en mulighed for henstand af disse beskatninger. Dette skete ved indførelsen af henstandsordningen i SEL §§ 26-27.

I dette afsnit vil det blive analyseret, hvorvidt henstandsordningen i selskabsskattelovens §§ 26-27, bringer de danske exitbeskatningsregler i overensstemmelse med etableringsfriheden. For at komme frem til hvorvidt henstandsordningen er i overensstemmelse med etableringsfriheden, vil der i dette afsnit blive taget fat på de forskellige restriktioner i henstandsordningen, og om hvorvidt EU-Domstolen ville tillade dem. Dette ved benyttelse af EU-rettens praksis, samt den deri udviklede restriktions test kaldet Gebhard testen, der kan retfærdiggøre en restriktion af etableringsfriheden såfremt denne:

1. kan anvendes uden forskelsbehandling,
2. er begrundet i tvingende samfundsmæssige hensyn,
3. er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, den forfølger, og
4. ikke gå ud over hvad der er nødvendigt for at opnå formålet.¹⁰⁸

¹⁰⁸ C-55/94, Gebhard. Præmis 37

7.1 Selvangivelsespligt

Vælger et selskab at gøre brug af henstandsordning, medføre det at selskabet bliver omfattet af en selvangivelsespligt. Denne selvangivelsespligt består som tidligere nævnt i, at selskabet rettidigt indgiver skal indgive en selvangivelse til told- og skatteforvaltningen for det indkomstår, hvori overførslen er sket, og dette skal ske på samme tid som valg af henstand.¹⁰⁹ Selvangivelsespligten består yderligere i, at selskabet skal indgive selvangivelse for hvert indkomstår, hvor der er en positiv henstandssaldo, samt give meddelelse om, hvilket land det omhandlende aktiv er placeret ultimo indkomståret. Konsekvensen af ikke at indgive selvangivelsen rettidigt er, at henstanden bortfalder, og det beløb, der står på henstandssaldoen forfalder til betaling.¹¹⁰

I C-371/10 National Grid Indus fastslog EU-Domstolen, at administrative byrder som en selvangivelsespligt i sig selv kan udgøre en restriktion for etableringsfriheden i tilfælde hvor selskabers aktiver er meget komplekse. Dette som følge af, at en præcis opfølgning på hvor alle aktiver befinder sig, kan være vanskeligt og ressourcekrævende for selskabet. EU-Domstolen fastslog dog yderligere, at administrative byrder i sig selv ikke udgør en hindring for den frie etablering, såfremt den nationale lovgivning blot giver selskabet muligheden for at vælge mellem på den ene side umiddelbar opkrævning af exitskatten, og på den anden side henstand med exitskatten. Endvidere tilføjer kommissionen at den administrative byrde som en udskudt opkrævning af skatten indebærer, blot kan være en årlig erklæring om at selskabet stadig er i besiddelse af aktivet, kombineret med en erklæring der udarbejdes når aktivet afhændes, hvilket yderligere bekræfter at selvangivelsespligten i den danske henstandsordning, er forenelig med EU-retten.

Det skal dog bemærkes, at en selvangivelse i sig selv kan være en hindring for etableringsfriheden, eftersom at sådanne aktiver kan være meget komplekse. Dette begrundet i, at en præcis årlig opfølgning på, hvor alle selskabets aktiver befinder sig, i visse tilfælde kan være yderst ressourcekrævende. EU-Domstolen fastslog dog som sagt i C-371/10 National Grid Indus, at såfremt den nationale lovgivning blot giver selskaber der flytter deres faktiske hovedsæder, mulighed for at vælge mellem enten en øjeblikkelig betaling af exitskatten eller en udskudt betaling af exitskatten, vil der ikke være noget problem i forhold til presset af de administrative byrder, eftersom at selskabet blot kan vælge øjeblikkelig betaling af exitskatten, i tilfælde hvor selskabet vurderer at de administrative byrder i forbindelse med den udskudt opkrævning er urimelig. Dette medfører, at selskaber med komplekse aktiver faktisk reelt ikke har en

¹⁰⁹ Selskabsskatteloven § 26, stk. 2

¹¹⁰ Selskabsskatteloven § 27, stk. 5

mulighed for at få henstand med exitskatten, grundet selvangivelseskravet, hvilket kan give anledning til en vis undring over hvorfor dette ikke er i strid med EU-retten.

7.2 Minimum årligt afdrag på 1/7 af henstanden

I selskabsskattelovens § 27, stk. 2, er der et krav om, at der pr. indkomstår mindst skal betales et afdrag opgjort som 1/7 af det henstandsbeløb, der udgjorde saldoen, ved henstandssaldoens etablering.

Det fremgår af lovforarbejderne, at det forhold at selskaber kan få henstand med betaling af den beregnede exitskat, ikke betyder, at der tilbydes adgang til en ubegrænset henstand, eftersom at exitskatten skal betales inden for en rimelig tidshorizont. Begrundelsen for minimum på 7 år går på for det første, at 7 år ses som værende en rimelig tidshorizont, og for det andet at 7 år svarer til afskrivningsperioden for immaterielle aktiver, som er den type af aktiver, der primært forventes overført til hovedkontor af et selskab eller fastdriftssted i et land, der er medlem af EU/EØS. Begrundelsen for dette vil i de fleste tilfælde, hvor der er tale om immaterielle aktiver, forekomme både logisk og retfærdig. Problemet med denne begrundelse er, at 7 års reglen ikke kun gælder i tilfælde af immaterielle aktiver, men derimod alle former for aktiver, hvilket kan skabe en del konflikt.

I tilfælde hvor der er tale om, aktiver der er bestemt til realisering, kunne denne regel godt virke som i strid med EU-retten, som følge af at der for disse aktiver kun er et lovligt udløsende kriterium, nemlig realisering. Eftersom at det eneste lovlige udløsende kriterium for aktiver der er bestemt til realisering, er selve realiseringen, betyder det, at 7 års reglen ikke er egnet til at sikre formålet, hvilket vil sige at den i forhold til aktiver bestemt til realisering, er i strid med EU-retten. En løsning til dette kunne være, at der for disse aktiver udøves henstand indtil at aktivet faktisk afstås.¹¹¹

I tilfælde hvor der er tale om, aktiver der ikke er bestemt til realisering, kan et andet udløsende kriterium end selve realiseringen godt anvendes, hvilket vil sige at 7 års reglen er egnet til at sikre formålet. Spørgsmålet bliver så om 7 års reglen, går ud over hvad der er nødvendigt for at opnå formålet. Grunden til at det lige netop er minimum 1/7 der skal afskrives årligt, kommer som sagt af, at det forventes at immaterielle aktiver vil udgøre hovedparten af anvendelsestilfældene. Problemet opstår dog, når der så er tale om andre former for aktiver der ikke er beregnet til realisering. I disse tilfælde vil en generel anvendelse af en maksimum 7 års henstandsperiode forekomme, som værende grov generalisering med

¹¹¹ L 91. Bilag 4

betydelige konsekvenser for en skatteyder der besidder andre aktiver, når der ikke er givet skatteyderen nogen mulighed for en konkret fastsættelse af de enkelte aktivets økonomiske levetid, eksempelvis som i Storbritanniens regler.¹¹²

I C-164/12, DMC, tog EU-Domstolen stilling til spørgsmålet vedrørende sådanne ratebetalinger. EU-Domstolen kom frem til, at en henstandsordning med ratebetalinger over 5 år, var i overensstemmelse med EU-retten, eftersom at en sådan lovgivning ikke gik ud over, hvad der var mindst nødvendigt for at opnå formålet, som følge af at selskaber havde muligheden for at vælge mellem straks betaling og ratebetaling over 5 år. Eftersom at en ratebetaling af henstanden over 5 år ikke var i strid med EU-retten, betyder der selvfølgelig også at en 7-årig ratebetaling af henstanden heller ikke vil være i strid med EU-retten. C-164/12, DMC, omhandlede kapitalens frie bevægelighed, derfor er det uvist hvorvidt dette også vil gælde i tilfælde hvor der er tale om etableringsfriheden.

Endvidere skal det nævnes, at da Kommissionen gav sin kritik af den danske henstandsordning rejste de ingen kritik af tilbagebetalingsperioden på 7 år. Dette kan formodes at hænge sammen med, at Domstolen som sagt tidligere har godkendt en afdragsperiode på 5 år i Tyskland.¹¹³ Kommissionen rejste derimod kritik af, at aktiver bestemt til realisering var omfattet af henstandsordningen, hvilket vil blive behandlet nedenfor.

¹¹² L 91. Bilag 4

¹¹³ SR.2014.104. Side 8

7.3 EU-Kommissionen kritik af de danske regler

Inden de danske regler om vedrørende henstandsordning i SEL §§ 26-27 var blevet vedtaget, fremsatte EU-kommissionen deres kritik. Kommissionen kritiserer følgende 3 punkter:

1. At også aktiver, der er bestemt til at blive realiseret, er omfattet af henstandsordningen. Eftersom at det er af kommissionens overbevisning, at et andet udløsende kriterie end afståelse, kun kan anvendes for aktiver, der ikke er bestemt til realisering.
2. At afdragende på henstanden kræves i takt med, at der oppebæres afkast af aktivet.
3. At der opkræves renter af henstandsbeløbet¹¹⁴

Lovforslaget er ikke blevet ændret på baggrund af Kommissionens kritik, da den danske regering er uenig med kritikken.¹¹⁵ Spørgsmålet bliver derfor hvorvidt disse punkter virkelig er i strid med EU-retten.

7.4 Aktiver, der er beregnet til salg, er omfattet af henstandsordningen

I C-261/11, præmis 37 anfører EU-Domstolen:

”Medlemsstaterne (...) er således berettiget til at foreskrive et andet udløsende kriterie for denne beskatning end den faktiske afståelse for at sikre beskatning af aktiver, som ikke er bestemt til at blive realiseret, og som er mindre indgribende i etableringsfriheden end beskatning på tidspunktet for overførslen”.

Det er altså alene i tilfælde, hvor aktivet ikke er bestemt til at blive realiseret, at medlemsstaterne har ret til at fastlægge et andet kriterie end afståelse for at udløse beskatning. Det kan dog være problematisk at fastlægge, hvilke aktiver der ikke er bestemt til at blive realiseret. Som eksempel kan der nævnes immaterielle aktiver eller for den sags skyld produktionsudstyr, der aldrig afstås. En differentiering mellem aktiver der er beregnet til at blive afstået, og aktiver der ikke er beregnet til at blive afstået, er derfor problematisk og kan medføre tvister vedrørende kvalificering af disse aktiver. Udover C-261/11 er der i EU-domstolspraksis kun givet vejledning om, at der for kapitalgevinster kan fastsættes et andet udløsende kriterium end afståelse med henhold til exitbeskatning.¹¹⁶

¹¹⁴ L 91. Bilag 6

¹¹⁵ SR.2014.104. Side 7-8

¹¹⁶ SR.2014.104. Side 8

Kommissionen har fremført, at et andet kriterium end faktisk afståelse kun kan udløse betaling af afdrag på skatten, i tilfælde hvor der er tale om aktiver, som ikke er bestemt til afhændelse. Endvidere fremførte Kommissionen også, at det er i strid med EU-retten, at opkræve exitskat af aktiver bestemt til afhændelse, inden disse bliver afhændet.¹¹⁷

I de tyske exitbeskatningsregler er der under reglerne vedrørende henstandsordningen, ingen form for differentiering mellem aktiver der er bestemt til afståelse, og aktiver der ikke er bestemt til afståelse, hvilket går imod hvad EU-Domstolen havde krævet i både C-371/10, National Grid Indus og C-261/11 Kommissionen mod Danmark.¹¹⁸ Dette kan rejse spørgsmål i forhold til, hvorfor EU-Domstolen valgte, at godkende disse regler, på trods af den manglende differentiering mellem aktiver der er bestemt til afståelse, og aktiver der ikke er bestemt til afståelse. Dette kan skabe en formodning, om at det faktum at Danmarks henstandsordning ikke gør forskel på aktiver bestemt til afståelse og aktiver der ikke er bestemt til afståelse, ikke i sig selv er i strid med EU-retten.

7.5 Afdrag i takt med afkast

Kravet om, afdrag i takt med afkast, kan anses for at være det kriterie, som vil afholde flest fra at benytte sig af henstandsordningen. Grunden hertil er at beregning af et eventuelt fikseret afkast, kan være meget omfattende at håndtere i praksis, og medføre derfor større ressourcekrav til selskabet, sammenlignet med hvad en umiddelbar betaling af exitskatten vil medføre. Der bør derfor overvejes, om den eventuelt hurtigere afbetaling af exitskatten og den dermed øgede indtægt for den danske stat, står til mål for det øgede ressourcemæssige pres på selskaberne. På trods af at EU-Domstolen acceptere, at der pålægges administrative byrder i forbindelse med henstandsordningen, kan det diskuteres, om denne omfattende administrative byrde er proportional med reglerens formål.¹¹⁹

Det er Kommissionens opfattelse, at det at opkræve afdrag på henstanden i takt med, at der oppebæres afkast af aktivet, står i misforhold til hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, eftersom at beskatning af indtægt eller afkast ikke ville have givet anledning til skat på kapitalgevinst, hvis den skattepligtige var forblevet i Danmark.¹²⁰ Hvis dette er tilfældet, vil det betyde, at der som følge af dette forelægges en diskrimination. Forskellen på

¹¹⁷ L 91. Bilag 6

¹¹⁸ SR.2014.104. Side 9

¹¹⁹ SR.2014.104. Side 8

¹²⁰ L 91. Bilag 6

restriktions- og diskriminationsbuddet er som sagt, at en restriktion kan tilladelses, hvis denne er begrundet i et mål af tvingende almene hensyn, er egnet til at virkeliggøre målet, samt at dette ikke går ud over hvad der er nødvendigt, for at opnå målet. Dette er derimod ikke tilfældet for en diskrimination.

Den danske regering har valgt ikke at ændre dette punkt. Argumentet for dette er blandt andet, at afdragsordningen er udformet på sådan en måde, at afdrag kræves således, at den samlede likviditetsbelastning af dansk beskatning af afkast af aktiverne ikke overstiger den likviditetsbelastning, selskabet ville have været udsat for, såfremt selskabet eller aktivet var forblevet i Danmark.¹²¹ Dette betyder derfor er der ifølge den danske regering ikke forelægger forskelsbehandling mellem et selskab der flytter fra København til Aarhus, og et selskab der flytter fra København til en anden medlemsstat.

7.6 Renter

Det fremgår af selskabsskattelovens § 27, stk. 7, at henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 procent p.a.

Med hensyn til hvorvidt størrelsen af renten er proportionel, er det relevant at se på de to generelle grunde til rentebetalinger:

1. kompensation for den investering, långiver ikke kan foretage, og
2. risikoen for långiver for ikke at få beløbet retur.

Eftersom at der er tale om exitbeskatning, bør der kun tages udgangspunkt i sidstnævnte, altså risikoen for at långiver ikke kan få beløbet retur. Dette er begrundet i, at en stat ikke har mistet en investering, men kun har en risiko for at ikke modtage det skyldige beløb. Eftersom at renten er højere end inflationen, betyder det reelt, at selskaberne vil komme til at betale mere tilbage, end det de har fået henstand for. Overvejelsen går derfor på, hvorvidt renten alene afspejler den debitor risiko Danmark har for ikke at få betalt pengene tilbage. EU-Domstolen har i C-371/10, National Grid Indus, fastslået at der er en risiko for at exitbeskatten ikke kan blive opkrævet, og at denne risiko stiger i takt med tiden. Endvidere fastslog EU-Domstolen, at denne risiko kan tages i betragtning inden for rammerne for national lovgivning, ved foranstaltninger som tillæg af renter i henhold til den nationale lovgivning. Den danske rente må derfor

¹²¹ L 91. Bilag 6

anses som værende proportionel, såfremt det er tilfældet, at denne rente alene er fastsat med det hensyn at dække for risikoen for, at exitskatten ikke kan opkræves.

Ifølge kommissionens opfattelse, kan der ikke kræves renter af skyldig exitskat, bortset fra hvis der er tale om morarenter, altså i tilfælde af manglende indbetaling af afdrag inden for de fastsatte frister. Kommissionen ligger til grund, at enhver form for rentebetaling vil være et udtryk for forskelsbehandling, eftersom at hjemmehørende skattepligtige betaler skat af samme udbytte, bare på et senere tidspunkt. Kommissionen fremfører yderligere, at opkrævningen af renter vil betyde, at medlemsstaten faktisk opkræver det beløb der er givet henstand for, og eftersom at straks opkrævning af exitskatten ses som værende i strid med EU-retten, må opkrævning af renter ligeledes være i strid med EU-retten. Kommissionen. Det skal dog bemærkes, at det ikke er selve opkrævningen af renter, som Kommissionen mener er i strid med EU-retten, men derimod at renten bliver opkrævet af den opgjorte skat, før den er forfalden.¹²²

Den danske regering er imidlertid af den opfattelse, at medlemsstaterne kan kræve renter i alle situationer, hvor et selskab måtte vælge at udskyde beskatning. Den danske regering begrundet dette i, at EU-Domstolen i C-371/10, National Grid Indus, udtalte at en udskudt betaling af skattebeløbet, i givet fald med tillæg af renter i henhold til den nationale lovgivning, vil være godkendt. Dette grundet i, at hvis selskabet vurderer at de administrative byrder i forbindelse med udskudt opkrævning er urimelige, kan selskabet blot vælge at betale skatten med det samme.¹²³

I forhold til om rentekravet i selskabsskattelovens § 27, stk. 7. er i overensstemmelse med EU-retten, bliver svaret dermed, at det at kræve renter af skyldig exitskat ikke er i strid med EU-retten. Dette er yderligere beskæftiget i, at EU-Domstolen i C-371/10, National Grid Indus, udtalte at den nationale lovgivning, har mulighed for at tillægge renter, i forbindelse med udskudt betaling af skattebeløb.

¹²² L 91. Bilag 6

¹²³ L 91. Bilag 6

8.0 Konklusion

Ud fra den ovenstående analyse vedrørende de danske regler for henstand med den exitbeskatning selskaber bliver pålagt, når de gør brug af deres fællesskabsretlige frihed til at etablere sig i andre medlemsstater, må det konkluderes at de danske regler om henstand af exitbeskatning udgør en restriktion for den frie bevægelighed. Spørgsmålet bliver så, om en sådan restriktion kan tillades, som følge af at restriktionen er begrundet i tvingende almene hensyn, og er egnet til at virkeliggøre målet, samt ikke går ud over hvad der er nødvendigt.

Målet med den danske exitbeskatning, er som sagt at sikre sammenhæng i det nationale skattesystem med hensyn til territorialprincippet, samt hensynet til at undgå en vilkårlig omfordeling af det danske beskatningsgrundlag til andre medlemsstater. Disse er begge hensyn der kan begrunde en restriktion, og på samme tid er reglerne i selskabsskattelovens §§ 26-27 også egnet til at virkeliggøre dette mål. Problemet opstår som følge af, at reglerne ikke er et udtryk for det mindst mulige indgreb.

Kommissionen har i den forbindelse angivet kritik af de danske regler, herunder at aktiver der er bestemt til realisering er omfattet, at afdragende på henstanden sker i takt med afkastet, samt at der opkræves renter af henstanden. Danmark har indtil videre valgt ikke at ændre reglerne på trods af Kommissionens kritik, hvilket formentlig vil føre til, at Kommissionen vil anlægge en traktatbrudssag imod Danmark.

Et forslag til hvordan Danmark kan bringe reglerne i overensstemmelse med EU-retten, og dermed undgå endnu en traktatbrudssag, kunne være at ændre henstandsordningens udløsende kriterier, således, at det udløsende kriterie for aktiver bestemt til realisering, alene bliver afståelsen, og det udløsende kriterium for aktiver der ikke er bestemt til realisering bliver et fastsat årligt afdrag, såfremt dette ikke overstiger kravet på 1/5 der blev godkendt af EU-Domstolen i C-164/12, DMC. I forhold til rentekravet er det af forfatterens og den danske regerings opfattelse, at medlemsstaterne kan kræve renter i alle situationer, hvor et selskab måtte vælge at udskyde beskatning, hvilket betyder at dette punkt ikke forventes at være i strid med EU-retten.

9.0 English summary

The goal of this thesis has been to analyze the rules for Danish companies regarding exit taxation, and whether these rules are compliance with EU law.

In C-261/11 the Danish rules regarding exit taxation of companies were declared invalid, because they went against the freedom of establishment. This led to Denmark having to change their rules. What Denmark ended up doing, was keeping their rules in SEL § 5, stk. 5 and 7, and SEL § 8, stk. 4, and introducing a deferral scheme in SEL §§ 26-27. The question then was whether these new Danish laws, makes the Danish rules regarding exit taxation compliant with the freedom of establishment.

In the rules regarding the Danish deferral scheme, there are some restrictions, and according to EU-law restrictions of the freedom of establishment can't be allowed. There are however some situations found in previous EU-cases, where restrictions have previously been allowed, because of overriding reasons of public interest. Furthermore, it is required that the restrictions can solve the goal, and at the same times, it doesn't restrict more than necessary.

To test whether the restrictions in the Danish deferral scheme in SEL §§ 26-27, can be allowed, the thesis sets the restrictions in SEL §§ 26-27 up against the Gebhard test, which is a test used in EU-law, to answer whether a restriction in the freedom of establishment can be allowed. The conclusion of the thesis is, that the deferral schemes' restrictions all follow the first and second requirement of the test, because the restriction are there because of overriding reasons of public interest, and the restriction can solve the goal. There are however some problems with the last requirement regarding whether it doesn't restrict more than necessary. The EU Commission have criticized 3 of the restrictions, which are found to be restrictively than necessary. First critique goes against the fact that the Danish rules require companies using the deferral scheme to pay off the exit tax as the assets generate income. Second critique goes against the fact that the Danish deferral scheme uses another desist criteria than desist, for assets destined for renunciation. Third and last critique is against the fact that Denmark takes interest of the deferral scheme.

All in all, the introduction of the deferral scheme for Danish companies does indeed make the Danish rules regarding exit taxation closer to be compliant than before. However, the Danish deferral scheme is yet to be fully compliant with the freedom of establishment.

Litteraturliste

Bøger

Jan Pedersen m.fl., *Skatteretten 1*, 6. udgave, 2013, Karnov Group.

Karsten Engsig Sørensen, Poul Runge Nielsen og Jens Hartig Danielsen, *EU Retten*, 6. udgave, 2014, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Niels Winther-Sørensen m.fl., *Skatteretten 3*, 6. udgave, 2013, Karnov Group.

Peter Koerver Schmidt, Michael Tell og Katja Dyppel Weber, *International skatteret i et dansk perspektiv*, 1. udgave, 2015, Hans Reitzels Forlag.

Artikler

Henriette Wetke Korsgaard og Kim Wind Andersen, *Ny valgfri henstandsordning for betaling af selskabers exitskat*. SR.2014.104

Love og forarbejder

Danske love og forarbejder

LFF2013-2014.1.91

Selskabsskatteloven, LBKG 2016-09-06 nr. 1164

Bilag til folketingets behandling af L 91

L 91 bilag 4: Spørgsmål til Skatteministeren vedrørende L 91 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven. (Henstand med exitskat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU-/EØS-land). 20/1-2014

L 91 bilag 6: vedr. dom afsagt af EU-domstolen i sag 261/11 Kommissionen mod Danmark – exitbeskatning af selskaber. 29/1-2014

EU-lovgivning

TEUF: Traktaten om den Europæiske Unions funktionsmåde

Afgørelser, domme

Domme fra EU-Domstolen

C-81/87, Daily Mail

C-55/94, Gebhard

C-09/02, de Lasteyrie du Saillant

C-470/04, N

C-371/10, National Grid Indus

C-261/11, Kommissionen mod Danmark

C-164/12, DMC

Hjemmesider

Retsinformationen, Internetadresse: <https://www.retsinformation.dk/>

Karnov Jura: <https://jura.karnovgroup.dk/>

Folketingets hjemmeside: <http://www.ft.dk/>