

Indhold

Forkortelser	4
Indledning.....	5
Afgrænsning.....	6
Metode.....	7
Udvikling og gældende ret	8
Udviklingen i de danske exitbeskatningsregler	8
<i>Aktieavancebeskatning for personer</i>	<i>8</i>
De nyeste ændringer af exitbeskatningsreglerne.....	9
Udviklingen i reglerne for selskaber	10
Fast driftssted	12
Gældende ret.....	13
<i>Aktieavancebeskatningsloven.....</i>	<i>13</i>
ABL § 37 – Indgangsværdier	13
ABL § 38 – Omfattede personkreds.....	13
Beholdningsoversigt og henstandskonto ABL §§ 39 og 39 A.....	14
Gevinst og tab	15
Tilførsel af likvider	15
Generelle forskrifter.....	16
Formelle krav	16
ABL § 39 B – Personer der på ny får skattemæssigt hjemsted i DK.....	17
<i>Selskabsskatteloven</i>	<i>18</i>
§ 5 stk. 7	18
§ 8 stk. 4, 3. pkt.	18
§ 8 stk. 5	18
<i>Anden relevant lovgivning der vedrører exitbeskatning</i>	<i>19</i>
Beskatning af genvundne afskrivninger - kildeskattelovens § 10 og Selskabsskattelovens § 5 stk. 7	19
Kursgevinstlovens §§ 37-38.....	19
Ligningslovens § 28.....	19
Er der hjemmel i intern dansk ret til at påtvinge en exitbeskatning?	20
<i>Er der hjemmel til at gennemføre beskatning af værdistigninger på formuegoder?.....</i>	<i>20</i>
<i>Hvornår er der sket realisation?.....</i>	<i>21</i>
<i>Realisationsbeskatning og aktieavancebeskatningsloven</i>	<i>21</i>
<i>Kan man beskatte efter et realisationsprincip?</i>	<i>22</i>
<i>Hjemmel til beskatning efter et lagerprincip?.....</i>	<i>23</i>
<i>Sammenfatning.....</i>	<i>23</i>
Forholdet mellem de danske exitbeskatningsregler og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne	24

Problemer med forskudt dobbeltdomicil	24
Er der i fraflytningssituationerne tale om at Danmark pålægger en domicillandsbeskatning, eller er beskatningsreglerne egentlig udtryk for påligning af en kildelandsbeskatning?	25
<i>Territorialprincippet</i>	27
Overordnede principper for beskatning efter dansk ret	27
Principperne i MDBO'en	28
Territorialprincippet som hjemmel til at pålægge exitbeskatning	28
Kommentarerne til MDBO'ens art. 13 stk. 5 – Landsskatterettens afgørelse	30
<i>Indgåelse af nye DBO'er</i>	32
<i>Sammenfatning</i>	33
Problemer med forskellige indgangsværdier	34
<i>Fastsættelse af indgangsværdierne</i>	34
Etableringsretten og kapitalens frie bevægelighed – EU frihedsrettigheder	36
<i>Den frie bevægelighed</i>	36
<i>Etableringsretten</i>	36
<i>Kapitalens frie bevægelighed</i>	36
Diskriminations- og restriktionsforbud	37
Domsanalyse	38
Sag C-9/02 – Lasteyrie	39
Sag C 470/04 - N	41
Sag C-371/10 - NGI	45
<i>Sammenfatning</i>	49
<i>Gebhard testen</i>	50
Ingen diskrimination	51
Tvingende almene hensyn	51
Egnet til at sikre virkeliggørelsen af formålet	52
Proportionalitet	52
Test af de danske regler	52
<i>Foreligger der en restriktion?</i>	53
<i>Anvendes reglerne uden forskelsbehandling?</i>	53
<i>Er reglerne begrundet i tvingende almene hensyn?</i>	53
<i>Er reglerne egnet til at virkeliggøre det formål de forfølger?</i>	55
<i>Går reglerne ud over hvad der er nødvendigt for at opnå deres formål?</i>	55
Proportionalitetsprincippet set i forhold til reglerne for selskaber	55
Proportionalitetsprincippet set i forhold til reglerne for personer	56
<i>Sammenfatning</i>	58
EU-Domstolens konklusioner stillet overfor de danske regler	59
<i>Løbende tvangsafdrag på henstandsbeløbet</i>	59

<i>Tilladelse af dobbeltbeskatning</i>	<i>60</i>
<i>Exitbeskatning af genvundne afskrivninger – en potentiel stor likviditetsmæssig byrde.....</i>	<i>62</i>
<i>Har domstolen været præsenteret for alle relevante problemstillinger?.....</i>	<i>63</i>
Løsning af problemerne med landenes exitbeskatningsregler – en perspektivering.....	64
<i>Beskatning af værdistigninger efter et lagerprincip</i>	<i>64</i>
<i>Kommissionens løsningsforslag – Harmonisering/løsning af problemerne med landenes indgangsværdier... </i>	<i>64</i>
<i>Mulighederne i det nye CCCTB-forslag med fokus på exitbeskatning</i>	<i>66</i>
<i>Mulighederne for at vælge sambeskatning efter SEL § 31 A – ikke en "bare" løsning</i>	<i>66</i>
Konklusion	68
English summary	71
Litteraturliste.....	73
<i>Artikler:</i>	<i>73</i>
<i>Bøger:.....</i>	<i>73</i>
<i>Domme:</i>	<i>74</i>
EU:	74
Danmark:	74
<i>Skrivelser mellem Danmark og Kommissionen:</i>	<i>74</i>

Forkortelser

Lovgivning:

ABL - aktieavancebeskatningsloven

SEL – selskabsskatteloven

KGL – kursgevinstloven

SL – Statsskatteloven

LL – ligningsloven

KSL – kildeskatteloven

PSL – personskatteloven

MDBO – OECD's modeloverenskomst

DBO - dobbeltbeskatningsoverenskomst

Domme:

C-9/02 Lasteyrie – Hughes de Lasteyrie du Saillant mod Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie

C-470/04 N – N mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo

C-371/10 NGI – National Grid Indus BV mod Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

Indledning

Igennem de senere år har der været stillet spørgsmålstegn ved, hvorvidt de danske regler om exitbeskatning af personer og selskaber er i strid med EU-retten, nærmere bestemt kapitalens frie bevægelighed TEUF art. 63 og etableringsretten TEUF art. 49.¹ Reglerne der er indsat under henvisning til, at Danmark efter et territorialprincip har retten til at beskatte avancer på aktiver/passiver oppebåret i Danmark, og ønsket om at sikre den danske stats opretholdelse af retten til at beskatte disse avancer og værdistigninger, når beskatningsretten til aktiverne flyttes ud af landet.²

Dette kan umiddelbart synes som en rimelig foranstaltning, da det ellers ville åbne mulighed for at spekulere i flytning af beskatningsretten til lande med en mere fordelagtig avancebeskatning end den danske, og efterfølgende foretage realisationen der.

Beskatningen rammer dog i praksis også en række andre tilfælde, hvor flytningen af aktiverne ikke er sket med henblik på at realisere, men hvor et selskab eller en person på baggrund af andre juridiske, økonomiske eller personlige overvejelser, har valgt at foretage en flytning.

Da man i disse tilfælde beskattes af en realisation, som i realiteten ikke er foretaget, vil dette medføre en potentiel stor likviditetsmæssig byrde. Dette især hvad angår selskaber, da der ikke på nuværende tidspunkt gives henstand med betalingen af skatten, og man opnår hermed ikke de frie likvider, til at afdrage på skattegælden, som en fortjeneste ved et faktisk salg ville have medført. En fortjeneste som et tilsvarende indenlandsk selskab ville have haft, når dette realiserede sine aktiver, og i denne forbindelse kunne benytte til at afdrage på skattegælden. På baggrund af dette, vil reglerne udgøre en restriktion i EU-retlig forstand, da ovenstående situation i værste fald vil afholde selskaber fra at etablere sig i et andet land.

Spørgsmålet om hvorvidt en restriktion som denne kan retfærdiggøres er blevet prøvet ved EU-Domstolen. Konklusionen blev, at der som nævnt var tale om en restriktion, der dog kunne begrundes i tvingende almenne hensyn. Af afgørelserne følger, at der kan opstilles exitbeskatningsregler, for så vidt der gives henstand uden sikkerhedsstillelse for betaling af skatten, til det egentlige realisationstidspunkt finder sted.

Der synes måske herfor umiddelbart efter praksis en klar retsstilling på området. Man kunne dog stille sig kritisk overfor, hvorvidt ovenstående afgørelser er udtryk for et retvisende billede af reglernes forenelighed

¹ Jf. bl.a.: Martin Poulsen, Exitbeskatning af selskaber og det EU-retlige proportionalitetsprincip (2011), Jens Ravnkilde, De nye fraflytningsregler er i strid med EF-retten (2009), Jane Bolander, Fraflytningsbeskatning og EU-retten (2009) og C-261/11 Kommissionen mod Danmark

² LFF 1987-02-18 nr. 208

med EU-retten. Ikke hermed sagt at EU-Domstolens afgørelser er forkerte, men at der i forbindelse med sagsfremstillingen ikke nødvendigvis er fremført alle relevante argumenter, samt at argumentationen ikke er fremført med den fornødne styrke. Argumenter der muligvis kunne have sat tingene i et andet perspektiv og ført til at EU-Domstolen ville have anskuet tingene anderledes, og i yderste tilfælde været nået frem til en anden konklusion ved afsigelse af dommene. Her tænkes særligt på stærkere argumenter vedrørende, hvorvidt reglerne er udtryk for det mindst indgribende middel til at nå målet. Herudover fokus på hvorvidt man indenfor EU-retten er villig til at acceptere en eventuel dobbeltbeskatning af personer eller selskaber.

Dette leder frem til en problemformulering der hedder: ***"Er de danske og internationale exitbeskatningsregler i overensstemmelse med etableringsretten TEUF artikel 49 og kapitalens frie bevægelighed TEUF artikel 63, særligt set i forhold til sagerne C-9/02 Lasteyrie, C-470/04 N og C-371/10 National Grid Indus?"***

Afgrænsning

Exitbeskatning er et område der spænder bredt, og omfatter mange situationer og relevante problemstillinger. At afdække alle disse ligger uden for dette speciales område, og derfor er indsat følgende afgrænsning af området.

Specialet er udarbejdet som led i faget international selskabsskatteret, dog vil specialet langt hen ad vejen også anvende praksis fra personretten, da retspraksis på dette område er mere omfattende, samt de principper der kan konkluderes ud fra denne praksis, også er yderst relevante i et selskabsskatteretligt perspektiv. Dette særligt med henblik på, at der muligvis i fremtiden også vil skulle ydes henstand for selskaber, og at denne henstandsordning vil være lignende den for personer. Herved vil problemstillinger vedrørende henstandsordningen også være relevant at behandle i et selskabsretligt perspektiv.

Det forudsættes specialet igennem, at der reelt set er sket en flytning. Hvorledes denne er sket og hvorvidt denne rent faktisk er foretaget, afgrænses der fra at behandle i dette speciale. Ligeledes er der afgrænset fra at berøre de situationer, hvor exitbeskatning opstår, og hvor flytningen ikke ligger indenfor EU og EØS-landenes grænser.

Dernæst vil specialet have fokus på reglerne i aktieavancebeskatningsloven §§37-39B og selskabsskattelovens § 5 stk. 7 og § 8 stk. 4, anden exitbeskatningslovgivning såsom kursgevinstloven §§ 37-38, kildeskatteloven § 10 og ligningslovens § 28 vil kun blive behandlet perifert. Grunden hertil er, at størstedelen af praksis ved EU-domstolen ligger indenfor aktieavancebeskatningsloven og selskabsskatteloven, samt at principperne i aktieavancebeskatningsloven og selskabsskatteloven langt hen ad vejen også vil finde anvendelse på anden exitbeskatningslovgivning. Da problemstillingerne der behandles i dette speciale som nævnt hovedsageligt ligger indenfor aktieavancebeskatningsloven og selskabsskatteloven, og afgørelserne indenfor

dette område hovedsageligt er afsagt med henvisning til en uforenelighed med etableringsretten og kapitalens frie bevægelighed, vil kun disse frihedsbestemmelser blive berørt. Således undlades en behandling af arbejdskraftens frie bevægelighed samt den frie bevægelighed for vare og tjenesteydelser.

Behandling af problemstillinger vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne vil tage udgangspunkt i MDBO'en, da de fleste danske DBO'er er indgået med udgangspunkt i denne. Konkrete DBO'er vil kun blive anvendt for at eksemplificere når der sker afvigelser fra udgangspunktet i MDBO'en.

Metode

Dette speciale vil til brug for sin analyse anvende den almindelige retsdogmatiske metode, og således fastlægge gældende ret ud fra anerkendte retskilder. Analysen vil berøre tre dimensioner, intern dansk ret, DBO-retten og EU-retten.

For at afdække området er det relevant først at klarlægge, hvilken udvikling reglerne har gennemgået siden indførelsen, dernæst hvilke exitbeskatningsregler, der på nuværende tidspunkt er gældende i intern dansk ret, og slutteligt hvori hjemlen til at gennemføre en exitbeskatning skal findes. Dernæst se på hvorledes den danske interne exitbeskatning harmonerer med den internationale exitbeskatningsret, som kommer til udtryk gennem de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Herpå foretages en analyse af EU-Domstolens behandling af sagerne C-9/02 Lasteyrie, C-470/04 N og C-371/10 National Grid Indus, herunder særligt EU-Domstolens vurdering af, hvorvidt exitbeskatningsreglerne er udtryk for den mindst indgribende foranstaltning til at sikre virkeliggørelsen af formålet. Herpå følger en diskussion, der vil tage udgangspunkt i sagsfremstillingen i ovenfor nævnte domme omhandlende, hvorvidt andre indlæg og argumenter kunne have ført til et andet udfald og andre konklusioner fra EU-Domstolens side. Slutteligt en perspektivering der vil tage sigte på at komme med løsningsforslag til de problemstillinger, der eventuelt måtte findes efter gennemførelsen af ovenstående analyse.

Udvikling og gældende ret

I de følgende afsnit vil det blive beskrevet, hvorledes udviklingen i de danske exitbeskatningsregler har været. Først præsenteres kort en historisk gennemgang af reglerne, efterfulgt af en redegørelse for, hvad der i dag er gældende ret. Der vil hovedsageligt i gennemgangen blive lagt vægt på aktieavancebeskatningsloven og selskabsskatteoven, anden lovgivning vedrørende exitbeskatning, vil kun blive berørt perifert. Nedenstående afsnit vil ikke forholde sig kritisk til reglerne, men tilsigter at klarlægge udviklingen og den gældende retstilstand i hovedtræk. En kritisk tilgang til reglerne vil finde sted senere i specialet.

Udviklingen i de danske exitbeskatningsregler

Aktieavancebeskatning for personer

Den 10. juni 1981 blev lov nr. 295 indført i Danmark. Loven omhandlede beskatning ved afståelse af aktier mv. bedre kendt som aktieavancebeskatningsloven. Før indsættelsen af denne lov, forelå der i dansk ret ingen speciallov for beskatning af aktieavancer, en beskatningshjemmel til gevinster tjent på salg af aktier skulle herfor, hvis en sådan, findes i statsskatteoven, ligningsloven eller i lov om særlig indkomstskat. Der fandtes dog ingen steder i denne lovgivning hjemmel til at pålægge aktieejere exitbeskatning ved fraflytning.

De første danske regler om exitbeskatning blev indført med lov nr. 310 af 25. maj 1987. Reglerne blev indført som led i skattereftaften af 19. juni 1985, med det formål at modvirke skatteflugt.³ Det var herunder ønsket at sikre, at indtægter oparbejdet i Danmark, for så vidt muligt også blev beskattet her, og man ønskede at undgå udnyttelse af forskellene i de enkelte landes skatteregler. Reglen blev indsat i § 13 a i aktieavancebeskatningsloven. Paragraffen indeholdt bestemmelsen om, at en persons ophør af skattepligt til Danmark efter KSL § 1, medførte at fortjenester på aktier, skulle beskattes i samme omfang, som hvis aktierne var afstået på dette tidspunkt. Der blev igennem ABL § 13 a, stk. 5, opstillet en mulighed for at opnå henstand for denne ophørsbeskatning. Henstand var dog kun opnåelig, hvis personen kunne stille sikkerhed herfor. I forarbejderne til loven gives det som eksempel, at en passende sikkerhedsstillelse kunne være i form af de pågældende aktier, eller ved at der ydes en bankgaranti.⁴ Der blev dog anført i ABL § 13 a, stk. 9, at hvis den skattepligtige på ny fik skattemæssigt hjemsted i Danmark uden forinden at have afstået aktierne, ville henstandsbeløbet frafalde.

³ LFF 1987-02-18 nr. 208, s. 4

⁴ LFF 1987-02-18 nr. 208 s. 8

Ovenstående regler i aktieavancebeskatningsloven blev i 2004 ændret ved lovforslag 119, som implementeret ved lov nr. 221 af 31. marts 2004. Lovforslaget var ifølge forarbejderne fremsat grundet overvejelser omhandlende, hvorvidt de gældende regler var i overensstemmelse med EU-retten.⁵ Der var i forarbejderne henvisning til den verserende sag ved EU-Domstolen, C-9/02 – Lasteyrie, og hvorledes de danske regler var meget lig de franske, herunder den beskatningsordning der blev behandlet i sagen.⁶ Sagen omhandlede kort fortalt en person, som flyttede fra Frankrig til Belgien. I denne forbindelse blev han avancebeskattet af sine værdipapirer, en beskatning som han dog kunne få henstand for. Henstanden var betinget af, at han stillede en passende sikkerhed. EU-Domstolen fandt denne sikkerhedsstillelse for henstanden i strid med TEUF artikel 49 - etableringsretten, da fraflytteren blev stillet dårligere end en person, der valgte ikke at flytte ud af Frankrig, og at kravet om sikkerhedsstillelse ikke var udtryk for det mindst indgribende middel til at nå målet. Konklusionen blev derfor at medlemsstaterne ikke måtte stille krav om sikkerhed for henstanden. Danmark valgte på baggrund af dette, at indføre ændringer i aktieavancebeskatningsloven, der fjernede kravet om sikkerhedsstillelse, hvilket gjorde det mindre byrdefuldt for personer, at opnå henstand ved udtræden af dansk skattepligt. Det var dog fortsat et krav, at der blev stillet betryggende sikkerhed, hvis man faldt ind under daværende KSL § 73E stk. 3, hvilken omfattede tilfælde, hvor man ikke flyttede til et land omfattet af overenskomsten af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager, eller et land omfattet af Rådets direktiv 2008/55/EF af 26. maj 2008, ligeledes omhandlende bistand mellem landene i skattesager. Herudover hvis en evt. flytning til et land som er omfattet af disse regelsæt opfølges af en videreflytning til et land, som ikke er omfattet.

Den nye mulighed der blev givet for henstand uden sikkerhedsstillelse var betinget af, at gevinst eller tab ved fraflytningen blev opgjort efter et realisationsprincip. Der blev med implementeringen af lovforslaget også lavet en ændring til ABL § 13 a, stk. 4, hvorefter kravet til den tidsperiode man skulle have været skattepligtig til Danmark i blev udvidet. Hvor personen indenfor de seneste 10 år før skattepligtens ophør tidligere skulle være skattepligtig til Danmark i mindst 5, så skulle man nu være skattepligtig i mindst 7 år.

I 2005, blev der ved L 2005-12-12, nr. 1413 indsat exitbeskatningsregler i ABL §§ 38-39. Det fulgte af noten til ABL § 38, at bestemmelserne svarede til den tidligere § 13 a, der var således blot tale om en bestemmelsesflytning.

De nyeste ændringer af exitbeskatningsreglerne

Den 12/9 2008 kom en ny lovændring af de danske regler for aktier ved lov nr. 906. Dette var en inkorporering af lovforslag nr. 187 af 30/5 2008. Formålet med denne lovændring var ifølge forarbejderne, at regler-

⁵ LFF 2003-12-17 nr. 119 s. 7

⁶ LFF 2003-12-17 nr. 119 s. 8

ne i deres daværende udformning havde en række uhensigtsmæssigheder, som kunne give anledning til utilsigtet brug.⁷ Loven havde til hensigt at reducere henstandsbeløbet i takt med udbytteudlodninger og aktieafståelser mm., foretaget i et land med en lavere beskatning end efter de danske regler. Herudover ophævede lovgiver reglen om, at man bortfalder fraflytterbeskatningen ved en eventuel tilbageflytning til Danmark, hvorefter de almindelige regler om indgangsværdier i ABL § 37 i stedet skulle finde anvendelse. Bestemmelsen blev indsat for at forhindre *”at personer gennem reglerne om omberegning og ophævelse af fraflytterbeskatningen ved genindtræden af skattepligt til Danmark kan undgå dansk beskatning af aktiegevinster optjent under skattepligt til Danmark.”*⁸ Lovgiver ønskede altså at undgå, at den skattepligtige fik utilsigtede fordele ved en eventuel tilbageflytning.

Endvidere blev der indført en yderligere betingelse for, hvornår fraflytterbeskatning indtræder jf. ABL § 38, stk. 2. Det blev opgivet som betingelse for at være omfattet, at personens beholdning af aktier på fraflytningstidspunktet mindst skulle have en kursværdi på 100.000 kr. Dette gjaldt dog ikke beholdninger, hvor der indgik aktier med en negativ anskaffelsessum. Det følger af forarbejderne til ændringsloven, at denne grænse er indsat af administrative hensyn. Hensigten var, at undgå det administrative besvær, når der blot var tale om mindre beholdninger, som eksempel kunne dette være i forbindelse med indsendelse af selvangivelse ved modtagelse af udbytte mv..⁹

Udviklingen i reglerne for selskaber

I ovenstående afsnit har der været fokus på udviklingen i reglerne for personer. Selskaber rammes ligeledes af reglerne om exitbeskatning ved ophør af skattepligt til Danmark. Udviklingen indenfor disse regler vil blive behandlet i følgende afsnit.

Reglerne for selskaber var først inkluderet i aktieavancebeskatningsloven, sammen med reglerne for personer. Sidenhen blev der indført særskilte regler i selskabsskatteloven, hvilke skulle regulere hvorledes exitbeskatning af selskaber skulle håndteres, og med ændringerne i 2008 og 2009, som beskrevet nedenfor, blev selskaber således helt skrevet ud af exitbeskatningsreglerne i aktieavancebeskatningsloven.

Med L 1995-05-17 nr. 312 blev der indsat en bestemmelse i selskabsskatteloven, der gav hjemmel til beskatning af aktiver og passiver, som ophørte med at indgå i dansk skattepligt. Dette skete med indsættelsen af SEL § 5, stk. 7, hvorefter man kunne avancebeskatte aktiver og passiver i de tilfælde, hvor et selskab flyttede ud af dansk skattepligt. Det samme gjorde sig gældende hvis skattepligten ophørte, fordi ledelsens

⁷ LFF 2008-05-30 nr. 187 s. 2

⁸ LFF 2008-05-30 nr. 187 s. 3

⁹ LFF 2008-05-30 nr. 187 s. 4

sæde blev flyttet til udlandet. Således var der tale om stort set tilsvarende regler som ved avancebeskatning af personer, dog med én væsentlig forskel. Der opnås ikke som ved personer, på nuværende tidspunkt, mulighed for at få henstand med skattebetalingen af de ikke-realiserede avancer. Aktiverne og passiverne beskattes herfor, med udgangspunkt i handelsværdien, på tidspunktet for udtræden af den danske skattepligt.

Med L 2008-09-12 nr. 906 indførtes en ændring til aktieavancebeskatningsloven. Dette medførte, at selskaber ikke længere var omfattet af ABL §§ 38-39. I bemærkningerne til lovforslaget blev det slået fast, at denne ændring var en konsekvens af, at ABL §§ 38-40 blev fjernet i deres oprindelige udformning, og at der i stedet blev indsat nye bestemmelser.¹⁰ Efter denne ændring var reglerne om fraflytterbeskatning af selskabers aktiebesiddelser alene omfattet af ABL § 40. Dette blev dog ændret igen med L 2009-06-12 nr. 525, hvor det anførtes, at bestemmelsen var overflødig, idet beskatningen i den indeholdte situation i forvejen var reguleret i SEL § 8, stk. 4.¹¹ Herefter var reglerne om exitbeskatning af selskabsaktiver således kun reguleret i selskabsskatteloven.

Reglerne for personer er blevet ændret flere gange, ikke mindst på grund af EU-Domstolens afgørelse i C-9/02 Lasteyrie og C-470/04 N der netop vedrørte personbeskatningen i forbindelse med avance på aktier. Der har ikke før 2011, hvor der faldt dom i C-371/10 NGI, tidligere været behandlet lignende sager om selskaber ved EU-Domstolen. Denne sag behandlede netop muligheden for at opnå henstand med skattebetalingen i forbindelse med selskabers grænseoverskridende flytning. EU-Domstolen fandt at de hollandske regler, lignende de danske, ikke var forenelige med traktaten, og at selskaber, på lignende vilkår som personer, skulle have mulighed for at opnå henstand med deres skattebetaling.¹² Dansk ret har ikke på nuværende tidspunkt reageret på denne dom, og tilpasset dansk lovgivning. Således er reststillingen i Danmark stadig, at der ikke for selskaber er mulighed for at opnå henstand med skattebetalingen ved fraflytning.¹³

Kommissionen havde allerede inden NGI-dommen anfægtet, at de danske regler var i strid med traktaten.¹⁴ Inden dommen havde Danmark i et svarskrift til Kommissionen gjort gældende, at de danske regler var forenelige med traktaten, da de var begrundet i tvingende almene hensyn, at de var egnede til at sikre virkeliggørelsen af formålet, og at reglerne ikke gik videre end hvad der var nødvendigt for at opnå dette.¹⁵ Danmark angav videre i skrivelsen, at reglerne udelukkende var lavet for at sikre beskatningsretten til de

¹⁰ LFF 2008-05-30 nr. 187

¹¹ LFF 2009-04-22 nr. 202

¹² Præmis 70-73 i C-371/10 NGI

¹³ Martin Poulsen, Exit-beskatning af selskaber og det EU-retlige proportionalitetsprincip (2011)

¹⁴ Jf. C-261/11 Kommissionen mod Danmark

¹⁵ Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om afgivelse af svarskrift i EU-Domstolens sag C-261/11 vedrørende exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver (2011), s. 2

kapitalgevinster, der var sket på dansk territorium og som kunne opgøres vedrørende aktiver og passiver, der overførtes til udlandet. Det var den danske stats opfattelse, at opkrævningen af skatten umiddelbart i forbindelse med fraflytningen måtte ses som den mindst indgribende foranstaltning.¹⁶ I åbningskrivelsen har Kommissionen gjort gældende, at Danmark behandler overførslen af aktiver fra et selskab ud af landet som et salg, og på denne måde stiller fraflyttere dårligere end selskaber, der overfører aktiver til et driftssted indenfor Danmark. Et selskab beliggende i Danmark der overfører et aktiv til andet driftssted som ligeledes er under dansk beskatning, kan således gøre dette uden konsekvens. Kommissionen skriver videre, at Danmark godt må beskatte værdistigninger, som er oppebåret i Danmark, men at dette ikke må ske øjeblikkeligt i forbindelse med udtræden af skattepligten. Der skal være de samme forudsætninger for selskaber der fraflytter, som de selskaber der vælger at blive i landet, nemlig at beskatningen falder ved realiseringen.¹⁷ Traktatbrudssagen verserer på nuværende tidspunkt for EU-domstolen.

Fast driftssted

Det følger af SEL § 8, stk. 4, 3. pkt. at overførsel af aktiver og passiver internt i selskabet, til et fast driftssted eller hovedkontor uden for Danmark, hvorefter aktiverne eller passiverne ikke længere er omfattet af dansk skattepligt, sidestilles med salg til koncernforbundet selskab til handelsværdien på tidspunktet for overførslen. Bestemmelse blev indsat med L 2005-06-06 nr. 426, i første omgang indsat ved SEL § 8, stk. 3, 2. pkt. dog sidenhen flyttet til SEL § 8, stk. 4, 3. pkt. For at sikre at der ikke var mulighed for at omgå dette, blev der med samme lov indført dagældende SEL § 8, stk. 4, nugældende SEL § 8, stk. 5. Bestemmelsen omhandler de selskaber der har valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A. Det foreskrives her, at aktiver og passiver som flyttes til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, og hvor den internationale sambeskatning sidenhen ophører, vil blive betragtet som afstået til handelsværdien på tidspunktet for ophøret af den frivillige sambeskatning, og avancebeskattet af en eventuel gevinst.

Ovenstående var en kort gennemgang af den udvikling der har fundet sted indenfor de danske regler om exitbeskatning. Som det ser, er der sket ændringer flere gange op gennem årene, bl.a. grundet EU-Domstolens afgørelse i sagen C-9/02 Lasteyrie, men også sidenhen for at rette op på "huller" i de første beskatningsregler, som man ikke fandt hensigtsmæssige. Yderligere er der sket en separation af reglerne for selskaber og personer, således at disse i dag er reguleret hver for sig.

¹⁶ Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om afgivelse af svarskrift i EU-Domstolens sag C-261/11 vedrørende exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver (2011), s. 2

¹⁷ Jf. C-261/11, Stævning (EUT/EFT)

Gældende ret

Der er ikke siden 2008 sket ændringer i reglerne. Herunder følger en grundig gennemgang af reglerne i aktieavancebeskatningsloven og selskabsskatteloven, som de er udformet på nuværende tidspunkt. Herudover vil anden gældende lovgivning der vedrører exitbeskatning, kort blive behandlet og hovedtrækkene opridset.

Aktieavancebeskatningsloven

Reglerne om exitbeskatning af aktieavancer er beskrevet i aktieavancebeskatningslovens §§ 37-39B. Paragrafferne vil herunder blive behandlet enkeltvist, og vil søge at give et overblik over det på nuværende tidspunkt gældende regelsæt.

ABL § 37 – Indgangsværdier

ABL § 37 behandler, hvorledes vurderingen af aktiernes værdi ved tilflytning skal beregnes. For selskaber og personer skal aktier, der falder ind under dansk skattepligt, anses som anskaffet til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Bestemmelsen henviser til de almindelige regler om indgangsværdier som fastsat i henholdsvis SEL § 4 A og KSL § 9.¹⁸

ABL § 38 – Omfattede personkreds

ABL § 38 bestemmer, at for så vidt en beskatningsret til gevinst og tab på aktier, omfattet af dansk beskatning, ophører grundet andre årsager end den skattepligtiges død, så betragtes aktierne som realiseret på ophørstidspunktet. Som tidligere nævnt undtages den skattepligtige dog, hvis han er omfattet af ABL § 38, stk. 2, hvorefter beholdningen af aktier har en samlet kursværdi på 100.000 kr. eller mere, dog forudsat at der i beholdningen ikke indgår aktier med en negativ anskaffelsessum.

En yderligere begrænsning i forhold til at blive omfattet foreskrives i ABL § 38, stk. 3, hvor det anføres som krav, at personen skal have været skattepligtig til Danmark i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år, inden for de seneste 10 år før ophøret af skattepligten. Der er dog en undtagelse til undtagelsen idet ABL § 38, stk. 3, 3. pkt. foreskriver, at man ikke kan omgå reglerne ved salg med succession til den del af familien, som er flyttet til Danmark, men som ikke har boet her længe nok til at være omfattet af ABL § 38, stk. 1. Disse personer vil altid blive beskattet af avancen ved fraflytning.¹⁹

ABL § 38, stk. 4 bestemmer, at gevinst og tab realiseret efter stk. 1, opgøres efter reglerne i §§ 23-29, 46 og 47, dog skal værdien ved skattepligtens ophør træde i stedet for afståelsessummen. Dette vil blandt andet

¹⁸ ABL, note 161

¹⁹ ABL, note 166

sige, at gevinst og tab på aktier som udgangspunkt opgøres efter realisationsprincippet, dog kan personer der driver næring vælge at blive beskattet efter lagerprincippet jf. ABL § 23.

Den samlede nettogevinst som er opgjort efter ABL § 38, stk. 4, anvendes til beregningen af den skat som skal betales ved fraflytningen, dette følger af ABL § 38, stk. 5. Der gives dog henstand med betalingen af dette beløb hvis der ansøges herom jf. reglerne i §§ 39 og 39 A. En gennemgang af reglerne i §§ 39 og 39 A følger umiddelbart nedenfor.

Beholdningsoversigt og henstandskonto ABL §§ 39 og 39 A

ABL § 39 hjemler retten til at få henstand med betalingen af den indeholdte aktieavancebeskatning i situationer, hvor personen ikke længere er omfattet af KSL § 1 og/eller efter en DBO ikke længere er hjemmehørende i Danmark. Henstanden er betinget af, at der indgives en selvangivelse og en beholdningsoversigt, hvilket følger af ABL § 39 A. Yderligere kan der som tidligere nævnt kræves sikkerhedsstillelse, hvis der er tale om et land uden for EU eller et land som ikke er omfattet af overenskomst mellem de nordiske lande. Opgørelsen er nærmere beskrevet i ABL § 39 A, stk. 1.

På tidspunktet for fraflytning skal der udarbejdes en beholdningsoversigt, der viser hvilke aktier personen er ejer af. Herpå beregnes en henstandssaldo. Beløbet på denne henstandssaldo forfalder til betaling efter bestemmelserne i ABL § 39A, stk. 2-10. Regnskabsførelsen med saldoen varetages af SKAT. Efterfølgende køb af aktier påvirker ikke henstandssaldoen, da denne kører som et lukket system.²⁰ Der foretages ved udarbejdelse af henstandssaldoen, en opgørelse over gevinst og/eller tab, hvilket gøres på baggrund af aktie-for-aktie metoden (hver enkelt aktie opgøres for sig) og beregnes ved at finde differencen mellem anskaffelses- og afståelsessum. Det skal dog noteres, at tab højst kan opgøres til forskellen mellem aktiens værdi på fraflytningstidspunktet og afståelsessummen. Dette ”men” er af lovgiver indsat for at hindre, at den skattepligtige ikke får godskrevet samme tab to gange.²¹

Når aktierne afstås, regnes de først anskaffede aktier også for de først afståede aktier (FIFO – metoden). Når det således er opgjort hvorvidt der foreligger gevinst eller tab på de pågældende aktier, anvendes henholdsvis reglerne i ABL § 39A, stk. 3 når der er tale om en gevinst og ABL § 39 A, stk. 4 når der er tale om et tab.

²⁰ ABL note 177

²¹ ABL note 179

Gevinst og tab

ABL § 39A, stk. 3 foreskriver, at foreligger der en gevinst, skal det opgjorte beløb beskattes efter de regler der følger af PSL § 8a om skat af aktieindkomst.²² Man lempes efter LL § 33, stk. 1 for en evt. skat betalt til udlandet (lempelsen kan som maksimalt udgøre den danske skattebetaling), og er der herefter stadig skyldig dansk skat betales denne, hvorpå henstandssaldoen efterfølgende nedskrives med dette beløb.

Foreligger der derimod tab, anvendes reglerne i ABL § 39A, stk. 4. Som i ABL § 39 A, stk. 3, anvendes også her opgørelse efter PSL § 8a om skat af aktieindkomst, når den negative skattemæssige værdi beregnes. Efterfølgende nedskrives henstandssaldoen med den beregnede negative skatteværdi. Opnås der efter udenlandske regler et tab, som personen har fradrag for i det pågældende land, beregner man en negativ skatteværdi heraf. Denne opgjorte værdi forfalder efterfølgende til betaling.

ABL § 39 A, stk. 4 er blandt andet en af de bestemmelser, der blev ændret som følge af L 2010-06-25 nr. 724. Man ophævede her sidste punktum i ABL § 39 A, stk. 4, hvorved man ikke længere som tidligere skal nedskrive med den skatteværdi, der er opgjort ved tab på aktier, som personen også har kunnet fratække i udlandet. En regel indsat for at undgå at en nedskrivning med den udenlandske skatteværdi ikke vil betyde, at personen opnår en dobbelt nedskrivning af henstandssaldoen ved tab efter fraflytningen. Ved L 2011-03-30 nr. 254, blev et 5. pkt. indsat hvorefter, der højst kan ske betaling af et beløb svarende til skatteværdien af tabet, med andre ord det beløb henstandssaldoen nedskrives med.²³

Tilførsel af likvider

En anden ændring af loven der har fundet sted er ABL § 39 A, stk. 5 som ændret ved L 2008-09-12 nr. 906, hvor man ved afståelse af aktier til udstedende selskab, jf. LL § 16 B, og ved modtagelse af aktieudbytte, jf. LL § 16 A, når dette vedrører aktier på beholdningsoversigten, skal beregne skat heraf jf. PSL § 8 a. Der fra drages for skat betalt til Danmark, og der lempes efter LL § 33, stk. 1, for skat betalt til udlandet. Overstiger den beregnede skat, de skatter betalt til Danmark og udlandet, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, efter betaling og yderligere med skat betalt til Danmark af modtagne udbytter mv., medmindre disse efterfølgende søges tilbage.²⁴ Reglen blev indsat med den begrundelse, at skatteyderen i de ovenstående situationer vil få udløst og tilført nye likvider, som herefter kan anvendes til at afdrage på gælden med.

²² Dette trods det faktum, at en realisation under almindelig dansk beskatning skulle have været undergivet personlig indkomst eller kapital indkomst

²³ ABL note 182

²⁴ ABL note 184

ABL § 39 A, stk. 6 indfanger de situationer som ikke rammes af ABL § 39 A, stk. 5. Da man her foreskriver, at alle andre udlodninger og dispositioner, der foretages af et selskab, og hvor aktier fra selskabet vedrører beholdningsoversigten, og hvor disse dispositioner vil kunne påvirke kursværdien på aktierne i en negativ retning, skal der beregnes skat heraf efter PSL § 8a. Det er ikke et krav, at der skal være sket et konkret kursfald, blot at dispositionen potentielt kunne føre til dette. Det er både udlodninger til personen selv, men også til andre, hvor det vel at mærke må anses, for at være i personens interesse. Eksempler på dispositioner kunne være, eftergivelse af gæld, tildeling af fondsaktier samt tegning af aktier til favørkurs.²⁵ Der følger samme regler for fradrag og nedskrivning af henstandssaldoen som i ABL § 39 A, stk. 5.

ABL § 39 A, stk. 7 vedrører også tilførsel af likvider, her i form af lån mv., der hidrører fra et selskab, hvor aktierne i selskabet er en del af beholdningsoversigten, eller hvor lånet modtages fra et selskab, hvori førnævnte selskab er deltager. I disse tilfælde forfalder et beløb svarende til låneprovenuet (dog forholdsmæssigt i forhold til ejerandel), til betaling, og henstandssaldoen nedskrives efterfølgende tilsvarende. Yderligere omfatter bestemmelsen tilsvarende personkredsen som nævnt i ABL § 4, stk. 2 (nærtstående) samt selskaber hvor personen eller nærtstående ejer min 10 % af kapitalen. Omfattet er ikke lån til selskaber, hvor det långivende selskab ejer hele kapitalen i det modtagende selskab, da dette ikke vil påvirke aktierne i det långivende selskab i nedadgående retning.²⁶ Når det långivende selskab er et pengeinstitut og personen heri ejer mindre end 5 % af aktiekapitalen, omfattes lånet ikke af ovenstående regler.

Generelle forskrifter

ABL § 39 A, stk. 8 foreskriver at man efter ovenstående paragraffer ikke kan nedskrive henstandssaldoen til mindre end 0.

ABL § 39 A, stk. 9 fastslår at personens død sidestilles med afståelse af alle aktier på beholdningsoversigten. I tilfælde hvor alle aktier på beholdningsoversigten er afstået, vil et eventuelt restbeløb på henstandssaldoen jf. ABL § 39 A, stk. 10 bortfalde, medmindre der foreligger uudnyttede urealiserede tab, som personen har fremførelsesadgang til.

Formelle krav

Det er et krav jf. ABL § 39 A, stk. 11 at der indgives selvangivelse for hvert indkomstår, hvor der består en positiv henstandssaldo. Fristerne for betaling af beløb der vedrører henstandssaldoen og en eventuel forrentning heraf fremgår af ABL § 39 A, stk. 12.

²⁵ ABL note 185

²⁶ ABL note 189

ABL § 39 B – Personer der på ny får skattemæssigt hjemsted i DK

Bestemmelsen i ABL § 39 B vedrører de situationer, hvor personen er fraflyttet for efterfølgende at vende tilbage til dansk skattepligt.

Der blev i forbindelse med L 2008-09-12 nr. 906 indsat nye regler vedrørende denne situation. Før indsættelsen medførte en tilbageflytning, at man slettede henstandssaldoen, og således vendte tilbage til status quo. De nye regler betyder i stedet, at henstandssaldoen fastholdes for så vidt, at der stadig er en sådan, og at den aktiebeholdning personen ejer på tilflytningstidspunktet fastsættes til nye indgangsværdier jf. ABL § 37. Er der som tidligere nævnt fortsat en henstandssaldo, skal der ske nedsættelse af handelsværdien for de aktier, der stadig er omfattet af beholdningsoversigten. Handelsværdien nedsættes med det laveste af to beløb: Enten "1) Det resterende skattebeløb, der indgår på henstandssaldoen på tilflytningstidspunktet, omregnet til indkomstgrundlag baseret på reglerne i personskattelovens § 8 a. eller 2) Den samlede nettogevinst på de aktier, som personen ejer på tilflytningstidspunktet, opgjort på grundlag af handelsværdien på tilflytningstidspunktet og den anskaffelsessum, der indgik ved beregningen efter § 38, stk. 4."

Metode 2) opgøres ved, at der foretages en opgørelse over gevinst og tab på hver aktie, der stadig indgår på beholdningsoversigten. Hvis den samlede opgørelse heraf giver en gevinst på 0 eller tab, reguleres handelsværdien ikke. Når det er bestemt hvilket af to ovenstående beløb indgangsværdien skal nedsættes med, sker nedsættelsen således, at der forholdsmæssigt fradrages på de pågældende aktier på grundlag af handelsværdien jf. ABL § 39 B, stk. 3.

Efter reguleringen af handelsværdien er gennemført, bortfalder den resterende henstandssaldo jf. ABL § 39 B, stk. 4.

Der er pt. fremsat et nyt lovforslag, der udvider adgangen til at udnytte fradrag ved tilbageflytning til dansk skattepligt. Denne adgang er foreslået som følger: "I § 39 B indsættes som stk. 5:

»Stk. 5. Hvis personen på fraflytningstidspunktet ejede aktier, hvorpå der samlet blev opgjort et nettotab, kan der ske en forhøjelse af handelsværdien for de aktier, som personen fortsat ejer på tilflytningstidspunktet. Forhøjelsen sker med den andel af nettotabet, der svarer til aktiens forholdsmæssige andel af den samlede værdi på tilflytningstidspunktet af de aktier, som indgik ved opgørelsen af nettotabet.«²⁷ En indsættelse af bestemmelsen vil altså betyde, at der åbnes mulighed for, at forhøje indgangsværdien af aktierne på tilflytningstidspunktet, hvilket vil være en fordel for den skattepligtige, hvis aktien senere afhændes med gevinst, da den skattepligtige avance på denne måde vil formindskes. Det anføres, at baggrunden for indsættelsen af bestemmelsen er, at man ønsker at udligne den forskelsbehandling, der med de nuværende regler er, af personer der fraflytter landet. Som de nugældende regler er udformet, fortaber den skatteplig-

²⁷ L 95 2012, forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven, personskatteloven og forskellige andre love, nr. 34, s. 3

tige muligheden for at udnytte et evt. tab opgjort på fraflytningstidspunktet, mens indsættelsen af ABL § 39 B, stk. 5, gerne skulle mindske denne forskelsbehandling således, at fradraget for de aktier der stadig er i behold på tilflytningstidspunktet, kan anvendes til at forhøje indgangsværdien. Der er vel at mærke kun tale om de aktier, der stadig er i behold, hvilket vil sige, at man stadig mister fradraget for de aktier, der er afstået mens den skattepligtige har været fraflyttet.²⁸

Ovenstående var en gennemgang af retstilstanden på nuværende tidspunkt vedrørende aktieavancebeskatning af personer. Nedenfor vil ligeledes følge en gennemgang af reglerne for selskaber med udgangspunkt i selskabsskatteloven.

Selskabsskatteloven

§ 5 stk. 7

Selskabsskatteloven indeholder ligesom aktieavancebeskatningsloven regler, der pålægger exitbeskatning af selskabers aktiver og passiver i forbindelse med fraflytning. SEL § 5, stk. 7 foreskriver således, at hvis et selskab eller en forening ophører med at være skattepligtig til Danmark efter SEL § 1, så anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, som afhændet på fraflytningstidspunktet. Disse aktiver og passiver, der er anset som afhændet, har en afståelsessum svarende til handelsværdien på fraflytningstidspunktet. I det tilfælde hvor et selskab udtræder af dansk skattepligt, men hvor selskabet fortsat har et fast driftssted eller fast ejendom i Danmark, så vil aktiver og passiver, der fortsat er knyttet hertil ikke skulle realiseres på fraflytningstidspunktet.²⁹

§ 8 stk. 4, 3. pkt.

Det følger af SEL § 8, stk. 4, 3. pkt., at en flytning af et selskabs aktiver og passiver, der betyder at disse ikke længere er omfattet af dansk beskatning, sidestilles med salg til handelsværdien på overførelstidspunktet. Der er ikke i denne lov, som i aktieavancebeskatningsloven, mulighed for at opnå henstand med betalingen af avancebeskatningen.

§ 8 stk. 5

SEL § 8, stk. 5, vedrører ophør af international sambeskatning efter SEL § 31 A, hvor der under tiden for sambeskatningen er flyttet aktiver og passiver til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, og som efter udtræden af international sambeskatning, ikke længere er omfattet af dansk beskatning. I disse tilfælde skal aktiver og passiver anses som afstået på tidspunktet for ophøret af sambeskatningen.

²⁸ L 95 2012, forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven, personskatteloven og forskellige andre love nr. 3.4.2 s. 17

²⁹ SEL, note 174

Anden relevant lovgivning der vedrører exitbeskatning

Nedenfor følger en kort gennemgang af bestemmelserne i kildeskatteloven, kursgevinstloven og ligningsloven. Reglerne er ligesom i aktieavancebeskatningsloven og selskabsskatteloven udtryk for beskatning af aktiver i fraflytningssituationer.

Beskatning af genvundne afskrivninger - kildeskattelovens § 10 og Selskabsskattelovens § 5 stk. 7

KSL § 10 foreskriver, at hvis en person ophører med at være skattepligtig til Danmark, så anses af- og nedskrivningsberettigede aktiver, som Danmark mister beskatningsretten til, som afstået på ophørstidspunktet. Det følger af bestemmelsen, at aktiverne afhændes til handelsværdien, for så vidt denne ikke overstiger anskaffelsessummen. Det tilsigtes her at beskatte de genvundne afskrivninger, men ikke en eventuel værdistigning i forhold til den oprindelige anskaffelsessum.³⁰ For selskaber gælder der tilsvarende regler. Reglerne om beskatning af genvundne afskrivninger, er omfattet af reglen i SEL § 5, stk. 7, hvorefter man exitbeskatter alle aktiver og passiver ved fraflytning, herunder også de genvundne afskrivninger. Reglerne om opgørelse af de genvundne afskrivninger findes i afskrivningsloven.

Kursgevinstlovens §§ 37-38

KGL §§ 37 og 38 indeholder tilsvarende regler som i aktieavancebeskatningsloven. KGL § 37 er tilsvarende med ABL § 38, og indeholder regler for realiseringen af gevinst og tab på fordringer og kontrakter i tilfælde, hvor den skattepligtige træder ud af dansk beskatning. Ligeledes er der her mulighed for henstand. Henstandsordningen er nærmere defineret i KGL § 38, og indeholder samme betingelser som for aktier, nemlig indgivelse af en selvangivelse samt en beholdningsoversigt.

Ligningslovens § 28

LL § 28 omhandler reglerne om beskatning af køberetter til aktier, som personer modtager, som vederlag i det selskab hvor de er ansat. Det følger af LL § 28, stk. 4, at hvis personer der har modtaget disse vederlag ophører med at være skattepligtig efter KSL § 1, uden at der samtidigt indtræder skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1 eller 2, skal vederlagene beskattes i det indkomstår, hvori skattepligten ophører.

Ovenstående regler er således udtryk for den nuværende danske retsstilling hvad angår exitbeskatning af personer og selskaber. Ændringerne i dansk ret, er sket for at bringe den danske retstilstand i overensstemmelse med EU-retten, samt som følge af et ønske om fra lovgivers side at lukke huller, der kunne føre til omgåelse af reglerne. Der har dog været kritik af den drejning, de danske exitbeskatningsregler har ta-

³⁰ KSL note 73

get. Som udgangspunkt må det formodes, at ændringerne skulle have gjort reglerne mindre restriktive, da kravet om sikkerhedsstillelse for personer blev fjernet, i medfør af C-9/02 - Lasteyrie. Det direkte krav om sikkerhedsstillelse er godt nok blevet fjernet, men som kritikken går på, er der til gengæld slettet og indsat en række andre bestemmelser, der måske har gjort det lige så restriktivt som inden fjernelsen.³¹

Her tænkes bl.a. på fjernelsen af bestemmelsen, hvor henstandssaldoen frafaldt ved tilbageflytning, og hvor der nu i stedet beregnes nye indgangsværdier. Herudover indførelse af reglerne om, at der skal ske beskatning i takt med udlodning af udbytter og andre dispositioner, der forringer aktiens værdi, samt ydelse af lån til aktionæren eller hans nærtstående, hvilket kan betyde en udhuling af den henstand, som egentlig blev ydet. Således vil den måde hvorpå 2008-lovgivningen er stillet op, muligvis komme til at betyde at personen bliver beskattet inden aktierne egentlig er afstået.

Er der hjemmel i intern dansk ret til at påtvinge en exitbeskatning?

Er der hjemmel til at gennemføre beskatning af værdistigninger på formuegoder?

Statskatteloven fastslår som udgangspunkt, at værdistigninger eller tab på formuegoder ikke beskattes af den danske stat jf. SL § 5. Således henregnes disse ikke realiserede avancer som udgangspunkt ikke til den skattepligtige indkomst. Først på tidspunktet hvor formuegodet egentlig realiseres, kan der ske beskatning. SL § 5 foreskriver som udgangspunkt, at disse værdistigninger på formuegoder heller ikke beskattes ved realisation, dette er dog en hovedregel med modifikationer, da der er indsat en lang række bestemmelser i anden lovgivning, der efter et *lex specialis* princip alligevel beskatter avancer og giver fradrag for tab ved realisation. Derfor vil beskatning i mange situationer være undtagelsen i stedet for hovedreglen. Beskatning efter realisationsprincippet er altså det alt overvejende hovedprincip i dansk ret. Undtagelsen hertil er en lagerbeskatning. Anvendelse af lagerprincippet betyder i praksis, at man opgør indkomstårets gevinst eller tab, som forskellen mellem aktivets værdi ved årets afslutning og årets begyndelse. Dette vil sige, at aktivet beskattes uanset om det er realiseret eller ej, men at der samtidigt også gives løbende fradrag for urealiserede tab. Da lagerprincippet er en afvigelse fra udgangspunktet, vil det kræve en klar lovhjemmel at benytte princippet, og en vurdering af om der foreligger en sådan hjemmel vil være underlagt en indskrænkende fortolkning. Derfor vil der for så vidt, at der ikke er fastlagt en sådan hjemmel, gælde et realisationsprincip.³²

³¹ Jens Ravnkilde, EF-retten og fraflytningsbeskatning af urealiserede aktieavancer (2008), Benedicte Wiberg og John Sederskjold Kierans, Spurveskydning med kanoner (2008), Jane Bolander, Fraflytningsbeskatning og EU-retten (2009)

³²Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander og John Engsig, Lærebog om indkomstskat (2009), s. 420

Hvornår er der sket realisation?

For at et aktiv kan anses for realiseret er udgangspunktet, at der skal være sket en overdragelse eller en overgang fra et skattesubjekt til et andet skattesubjekt, eller ved at skatteobjektet undergår. Der er i forskellig lovgivning brugt forskellige termer, der er udtryk for dette, eksempelvis anvendes udtryk som, afhændelse, opgivelse eller afståelse, hvilket kunne komme til udtryk i følgende situationer: Salg, bytte, gave, tvangsauktion, arv, pålæggelse af rådighedsbegrænsning, opløsning af A/S'er og ApS'er, vederlag for opgivelse af erstatnings- eller forsikringssummer, erstatnings- og forsikringsbeløb som følge af at aktivet er gået til grunde, mv. Fælles for alle listede er, at skattesubjektet mister retten til det pågældende aktiv, hvilket udløser en realisationsbeskatning.³³

Med ovenstående in mente, vil fokus være på bestemmelserne i aktieavancebeskatningsloven, herunder om den "realisationen" som i medfør af ABL § 38 udløser beskatning, harmonerer med dansk rets grundlæggende realisationsprincip.

Realisationsbeskatning og aktieavancebeskatningsloven

Kigger vi på aktieavancebeskatningsloven skal gevinst og tab på aktier mv. for fysiske personer som udgangspunkt beskattes efter et realisationsprincip, dette følger af ABL § 23, stk. 1: "*Gevinst og tab på aktier, der skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medregnes i det indkomstår, hvori gevinsten eller tabet realiseres (realisationsprincippet).*" Dog kan man vælge, at blive beskattet efter lagerprincippet, hvis man falder ind under ABL § 17, omhandlende næringsdrift med køb og salg af aktier. Hvad angår selskaber følger det af ABL § 23, stk. 5 at selskaber som udgangspunkt skal anvende lagerprincippet til opgørelsen af deres gevinst og tab på aktier.

Uanset hvilket princip man anvender til opgørelsen, kan SKAT efter ABL § 23, stk. 3 give tilladelse til at anvende en anden opgørelsesmetode. Er der først valgt en anden metode efter denne regel, kræver det en tilladelse at ændre denne nye opgørelsesmetode. Der kan ikke gives tilladelse til ændring af opgørelsesprincipper i de tilfælde som er nævnt i ABL § 23, stk. 4-8.

Udgangspunktet er således, som også tidligere afsnit påpeger, at fysiske personer beskattes når de har realiseret deres aktier.

Bevæger vi os videre ned i exitbeskatningsbestemmelserne foreskrives det, at ophør af dansk skattepligt sidestilles med realisation jf. ABL § 38, stk. 1: "*Gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i denne lov **be-
tragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en aktie, der er omfattet af dansk beskatning, og***

³³ Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander og John Engsig, Lærebog om indkomstskat (2009), s. 420

den danske beskatningsret ophører af anden grund end den skattepligtiges død...". Det fremgår her, at forlader man dansk skattepligt, vil de avancer der evt. er oppebåret siden anskaffelsen blive beskattet, som var de afstået. Det bemærkes her, at der vel at mærke er tale om en fiktiv afståelsesbeskatning, der er således ikke i forbindelse med flytningen forekommet nogen egentlig afståelse af aktien, som den skattepligtige stadigvæk besidder den fulde råderet over. I modsætning til de skattepligtige der er bosiddende i Danmark og beskattes efter § 23, stk. 1, vil den skattepligtige der emigrere således være underlagt beskatning af en realisation, der rent faktisk aldrig har fundet sted.

Kan man beskatte efter et realisationsprincip?

Spørgsmålet er nu om denne fiktive beskatning strider med grundprincipperne i dansk ret, hvor domstolene tidligere har kendt, at det er de faktisk dispositioner, der er afgørende, og hvor bl.a. myndighedernes realitetsgrundsætning er blevet underkendt. En af dommene med størst præjudikatværdi på området er TfS 2006.1062H også kaldet Finwill-dommen. Dommen omhandler salg af aktier til udstedende selskab. Finwill ApS påstod i sagen, at der var foretaget et skattefrit salg af aktier til det udstedende selskab jf. reglerne i selskabsskatteloven, mens skattemyndighederne påstod at dispositionen var udtryk for en aktieoverdragelse til tredjemand, som var skattepligtig efter aktieavancebeskatningsloven, da man i den pågældende situation finansierede tilbagekøbet med et kapitalindsud fra tredjepart, frem for med frie reserver opsparet i selskabet. Højesteret kendte (med disens 5-2), at da Finwill ApS havde benyttet de regler der på daværende tidspunkt var gældende til at foretage dette skattefrie salg af aktier til udstedende selskab, og ikke på noget tidspunkt lagde skjul på hvad de foretog sig, havde skattemyndighederne ikke ret til at omkvalificere dette salg til en aktieoverdragelse til tredjemand, som ville have udløst aktieavancebeskatning.

Højesteret fastslår således at det er de faktiske dispositioner og omstændigheder, der danner og er udtryk for, hvad realiteten er.

Ovenstående retstilstand er således gældende for borgere og myndigheder underlagt dansk lovgivning. Spørgsmålet er, hvorvidt højesterets afgørelse også må finde anvendelse når lovgiver udarbejder lovgivningen? At sidestille noget med en realisation, når vi på baggrund af de ovenstående afsnit må konstatere at skatteyderen ikke på noget tidspunkt mister retten til aktivet, og at der herved ikke er sket en realisation, synes ikke at harmonere med det højesteret fastslog i Finwill-dommen. For så vidt afgørelsens principper også kan overføres til at gælde lovgivningsmagten³⁴, vil den lovgivning folkettinget har vedtaget, i form af exitbeskatningsreglerne, hvor der ikke foretages en egentlig realisation, muligvis være problematiske sat i forhold til grundlovens § 43. Grundlovens § 43 foreskriver at *"Ingen skat kan pålægges, forandres eller op-*

³⁴ Om ikke andet kan det synes problematisk, at lovgivningsmagten, i et politisk henseende, ikke følger de samme principper, som dem borgerne er underlagt i lovgivningen.

hæves uden ved lov". Tages ovenstående argumenter i betragtning, vil exitbeskatningsreglerne, som de er formuleret, hjemle en beskatning af en egentlig realisation, mens den skat der pålægges skatteyderen ikke er beskatning af en realisation, da en sådan aldrig har fundet sted, og derved potentielt være grundlovsstridig.

Hjemmel til beskatning efter et lagerprincip?

Da ovenstående i al fald kan foranledige til at overveje hvorvidt lovgivningsmagten kan beskatte fraflytteren efter et realisationsprincip, bør det undersøges om der i stedet er hjemmel i de indsatte exitbeskatningsregler til at beskatte efter et lagerprincip. Som tidligere nævnt kendetegnes lagerprincippet ved, at der ikke er krav om realisation, men at der i stedet løbende sker beskatning af det pågældende aktiv.

Måden hvorpå man efter de danske exitbeskatningsregler har valgt at beskatte aktierne i aktieavancebeskatningsloven, kunne måske minde lidt om måden, hvorpå man foretager en lagerbeskatning. Især i de tilfælde hvor der ydes henstand med skattebetalingen, da der her er risiko for, at skatten vil forefalde løbende i takt med visse dispositioner foretages, som eksempelvis udbytteudlodninger efter reglerne i § 39A, stk. 5. Der vil altså i disse tilfælde ske en løbende beskatning af et aktiv, som ikke er realiseret.

Tidligere blev det konstateret, at fraviger man udgangspunktet om beskatning efter et realisationsprincip, og anvender en lagerbeskatning, kræver dette klar hjemmel i loven. Afsnittet i aktieavancebeskatningsloven om exitbeskatning og tilsvarende bestemmelser i anden lov om exitbeskatning, indeholder ingen klar hjemmel til at gennemføre en beskatning efter et lagerprincip.

I anden lovgivning hvor man beskatter efter et lagerprincip, anvendes ordret udtrykket lagerbeskatning eller lagerprincip, se eksempelvis ABL § 23, stk. 2. Da der ikke anvendes lignende udtryk eller termer i exitbeskatningsregelsættene, må det tages som udtryk for, at det ikke har været lovgivers hensigt, at der skulle ske beskatning efter et lagerprincip i medfør af denne lovgivning.³⁵

Hjemlen til at pålægge en exitbeskatningen skal således ikke findes med udgangspunkt i et lagerprincip.

Sammenfatning

Ud fra ovenstående kan det konstateres, at der ikke i exitbeskatningsreglerne er udtrykt en klar hjemmel til at beskatte efter et lagerprincip.

Hvorvidt der er hjemmel til at beskatte efter et realisationsprincip synes uklart. Det synes klart, at det har været lovgivers hensigt, at der skulle ske beskatning efter dette princip, men hvorvidt dette princip kan lægges til grund, når der det faktum ikke er sket nogen realisation synes uvist. Uvisheden skyldes at det ikke

³⁵ LFF 2008-05-30, nr. 187

er klart, hvorvidt lovgiver, ved udarbejdelse af lovgivningen, er underlagt at følge samme principper som myndigheder og borgere. Her med tanke på, om man kan sidestille noget med en realisation, når der ikke det faktum er foretaget en sådan? Dette når der efter højesterets praksis, jf. Finwill-dommen, skal ses på hvilke dispositioner og handlinger der faktisk er foretaget, frem for det der muligvis har været hensigten og tankerne bag.

Er dette tilfældet, kan det diskuteres, hvorvidt de pålagte skatter er grundlovsstridige efter § 43, da skatten opkræves på baggrund af et realisationsprincip, når faktum er, at der aldrig er sket en realisation.

Forholdet mellem de danske exitbeskatningsregler og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

Ikke kun i intern dansk ret ses problemstillinger med exitbeskatningsreglerne. Der har allerede fra indsættelsen af reglerne i 1987 været stillet spørgsmålstejn ved, hvorvidt reglerne er i overensstemmelse med de DBO'er Danmark har indgået med diverse lande.

Den overordnede problematik er, som i enhver anden dobbeltbeskatningssituation, hvem der har retten til at beskatte. I denne konkrete situation retten til at beskatte avancen på aktiverne, når personer eller selskaber forlader dansk skattepligt.

Problemer med forskudt dobbeltdomicil

De danske regler i ABL § 38-39 og SEL § 5 stk. 7 og § 8 stk. 4, pålægger som tidligere gennemgået, at der svares en fiktiv realisationsbeskatning, når en person eller et selskab forlader dansk skattepligt. I MDBO'en er der jf. art. 13 stk. 5 vedrørende beskatning af bl.a. aktier anført, at beskatningsretten tilkommer domicillandet jf. ordlyden: *"Fortjeneste ved afståelse af alle andre aktiver end de i stk. 1, 2, 3 og 4 nævnte kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori afhænderen er hjemmehørende"*. Der er ingen tvivl om, at det således på tidspunktet for en realisation er domicillandet der har beskatningsretten.

Problemstillingen opstår når Danmark efter de danske regler pålægger en beskatning, der sidestilles med en realisation på fraflytningstidspunktet og kalder dette en domicillandsbeskatning³⁶ samtidig med, at der efter fraflytningen i tilflytterlandet på et senere tidspunkt, vil blive pålignet endnu en domicillandsbeskatning, nemlig når den egentlige realisation finder sted.

³⁶ Jens Drejer, Hanne Søgaard Hansen, Gitte Skouby, Skattepligt og skatteflugt (1987) s. 443, Henvendelse fra RevisorCentret

Der opstår således en dobbeltbeskatning. Denne dobbeltbeskatning synes umiddelbart at skulle løses ved hjælp af en dobbeltdomicilklausul. Problemerne opstår imidlertid da dobbeltdomicilet, ikke som i andre situationer opstår samtidigt, men i stedet opstår forskudt.

MDBO'ens art. 4 stk. 2 og 3, er som udgangspunkt den artikel, der skulle løse en dobbeltdomicilsituation. Måden hvorpå denne er udformet, tilgodeser dog kun de situationer, hvor dobbeltdomicilen opstår samtidigt. MDBO'en foreskriver i art. 4 stk. 2 og 3, at opstår der en situation, hvor begge lande mener, at den skattepligtige må anses for at være hjemmehørende der, og herved være domicilland, har den skattepligtige domicilland i den stat, hvor man for personer har bopæl og for selskaber hovedsæde. Når dobbeltdomicilen opstår forskudt, vil det imidlertid være svært at afgøre hvilket land, der er domicilland efter disse opstillede kriterier, da begge lande på tidspunktet for beskatningen vil opfylde kriteriet for at være domicilland. For så vidt begge lande således må betegnes som domicilland, står man i en situation, hvor den skattepligtige pålignes en dobbeltbeskatning, en dobbeltbeskatning som ikke er reguleret i de indgåede overenskomster.³⁷

I ovenstående er der taget udgangspunkt i, at den beskatning Danmark pålægger er udtryk for, at der er tale om en domicillandsbeskatning, som man har argumenteret for fra statens side. Der har imidlertid været kritik af, hvorvidt exitbeskatningsreglerne egentlig er udtryk for en domicillandsbeskatning, eller om det i stedet må anses som en kildelandsbeskatning. Denne problemstilling vil blive behandlet i nedenstående afsnit.

Er der i fraflytningssituationerne tale om at Danmark pålægger en domicillandsbeskatning, eller er beskatningsreglerne egentlig udtryk for påligning af en kildelandsbeskatning?

Som tidligere nævnt er udgangspunktet i dansk ret, at værdistigninger på formuegoder beskattes efter et realisationsprincip³⁸, hvilket ligeledes er gældende i MDBO'en.³⁹ Ser man herfor på beskatningsretten med et realisationsprincip for øje, vil dette i praksis betyde, at tilflytterlandet vil være domicilland (der hvor aktierne egentlig realiseres) og fraflytterlandet Danmark vil være kildeland. Beskatningsretten vil altså som udgangspunkt alene tilfalde den stat hvori afhænderen er hjemmehørende, hvilket vil sige tilflytterlandet.

Ved indsættelsen af de oprindelige exitbeskatningsregler i 1987, redegjorde den daværende skatteminister for, at dette ikke var den rigtige fortolkning af MDBO'ens artikel 13, stk. 5 sammenholdt med de dagældende regler i ABL § 13a (nu ABL §§ 38-39). Skatteministeren henviste til, at Danmark netop med baggrund i

³⁷ Thomas Rønfeldt, *Dobeltdomicil – en pseudo-problemstilling for fraflytterbeskatningen – om dobbeltbeskatning og lempelse som følge af henstandsordningen for aktieavancer* (2010)

³⁸ Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander og John Engsig, *Lærebog om indkomstskat* (2009), s 420

³⁹ MDBO art. 13

den måde hvorpå de danske regler var/er udformet, pålægger en domicillandsbeskatning når man beskatter avancer på fraflytningstidspunktet jf. nedenfor.

RevisorCentret anfægtede i en kommentar til 1987 lovforslaget, de nyindsatte reglers forenelighed med de dansk indgåede DBO'er. Særligt mente man at beskatningsretten til realiserede avancer efter MDBO'en tilfaldt domicillandet, og at de danske regler herfor stridige dermed, da Danmark kun kunne anses for kildeland når de foretog beskatningen. Ministerens svar på kritikken var følgende: *"Reglerne er netop udformet således, at aktionærens skattepligt indtræder i forbindelse med flytningen fra Danmark, hvor der sker ophør af dansk skattepligt eller flytning af skattemæssigt hjemsted efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes forstand, og beskatning vil derfor ikke være i strid med overenskomstens regler..."*⁴⁰ Ministerens begrundelse er således at Danmark ikke beskatter aktiverne som en kildelandsbeskatning, men en domicillandsbeskatning, da der sker beskatning inden den egentlige fraflytning er sket, dvs. mens man stadig er fuld skattepligtig til Danmark. Den skattepligtige har således ikke forladt dansk skattepligt, og der kan derfor ikke støttes ret på DBO'erne. Tværtimod anfører ministeren, at man netop overholder reglerne i MDBO'en, da beskatningen der pålægges er en domicillandsbeskatning.⁴¹

Denne påstand og argumentation er af kritikere blevet anfægtet, og der stiller spørgsmålstegn ved, hvorvidt Danmark kan anses som domicilland i MDBO'ens forstand i de givne fraflytningssituationer. Ministeren påstår jf. ovenstående, at grundet den måde hvorpå reglen er formuleret, så indtræder skattepligten før den egentlige fraflytning er sket. Spørgsmålet er dog, hvorvidt man grundet en formulering kan gøre gældende, at den skattepligtige er hjemmehørende i Danmark på fraflytningstidspunktet, når realiteten⁴² er, at det man beskatter udløses af en emigration, og derved at Danmark overgår til at blive kildeland?⁴³ Man kunne i al fald spekulere i, at denne fortolkning/formulering som udgangspunkt er indsat for at undgå, at miste beskatningsretten efter de indgåede DBO'er.

Hentes der inspiration fra svensk ret, valgte man fra svensk side allerede ved indførslen af regler om exitbeskatning at anerkende, at man på tidspunktet for fraflytning, og hermed beskatning, måtte være ude af fuld svensk skattepligt, og hermed kun være kildeland i DBO'ens forstand. I stedet indstillede man regeringen til, at genforhandle alle de svensk indgåede DBO'er således, at der blev indsat forbehold, der tildeler kildelan-

⁴⁰ Jens Drejer, Hanne Søgaard Hansen og Gitte Skouby, Skattepligt og skatteflugt (1987) s. 443, Henvendelse fra RevisorCentret

⁴¹ Ibid.

⁴² Se afsnit om fiktiv realisationsbeskatning, for problemstillingen omhandlende problemerne med at lovgiver anvender regelsæt, der ikke er udtryk for realiteten.

⁴³ Se dog modsatrettet argumentation: Reinout Kok, Compatibility of Exit Taxes and Community Law (2011), s. 68

det beskatningsretten til de avancer, der er oppebåret inden fraflytningen, og derved undgår den konflikt der ellers ville opstå med DBO'er indgået på baggrund af MDBO art. 13, stk. 5.⁴⁴

Vendes tilbage til kritikken af ministerens fortolkning af reglerne, kan det for så vidt det antages at Danmark som ministeren anfører, er domicilland på tidspunktet for exitbeskatningen, så er det i MDBO'en, som de danske DBO'er udspringer fra, stadig et realisationsprincip der gør sig gældende. Med andre ord, så vil tilflytterlandet beskattes en senere egentlig realisation, en realisation som ved fastsættelse af indgangsværdien i det pågældende land, ikke nødvendigvis tager højde for, hvorvidt værdistigningen er sket i Danmark eller i det pågældende land, da aktivet reelt set ikke har været realiseret.⁴⁵ Herved kan der opstå situationer, hvor man også beskatter oppebåret avancer, mens den skattepligtige har været bosiddende i Danmark, ergo sker der en dobbeltbeskatning. Dette er vel at mærke en dobbeltbeskatning som muligvis ikke er dækket af MDBO'en jf. ovenfor, og en dobbeltbeskatning der muligvis heller ikke ved hjælp af lempelsesreglerne i dansk ret, vil kunne afhjælpes, da der ikke tages højde for den mulige forskel i indgangsværdier, jf. nedenfor herom. De danske regler vil derfor stadig selvom det anerkendes at der er tale om en domicillandsbeskatning være problematisk udformet grundet det overordnede realisationsprincip.

Territorialprincippet

Et andet argument som den danske stat har henvist til, er hjemlen til at beskattes avancerne under henvisning til et territorialprincip.⁴⁶ Også generaladvokaten og EU-domstolen har omtalt princippet som en mulig hjemmel til, at medlemslandene kan opretholde en beskatningskompetence. Nedenfor vil der blive stillet spørgsmålstejn ved, hvorvidt man under henvisning til dette territorialprincip kan begrunde og hjemle en exitbeskatning.

Overordnede principper for beskatning efter dansk ret

Der arbejdes som udgangspunkt i dansk ret med to grundprincipper til at afgøre, hvem der har beskatningsretten til indkomster. Det første princip, og det overordnede udgangspunkt, er et globalindkomstprincip. Dette princip er hjemlet i SL § 4, hvorefter det foreskrives, at der til den skattepligtige indkomst er at henregne de samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører fra Danmark eller ej. Undtagelsen til dette princip er et territorialprincip. Dette princip anvendes i de situationer, hvor der er tale om begrænset skattepligtige, hvilket følger af KSL § 2 og SEL § 2. I disse tilfælde beskattes man indkomst, der har en tilknytning til Danmark, og som er oppebåret her i landet.

⁴⁴ Jens Ravnkilde, Nyt om dobbeltbeskatningsoverenskomster og fraflytningsskat på urealiserede aktieavancer (2010)

⁴⁵ Se nærmere om problematikken vedr. fastsættelse af indgangsværdier i senere afsnit

⁴⁶ Jf. hertil bl.a. Højesterets begrundelse i U.2011. 2646H og forarbejderne LFF 1987-02-18, nr. 208.

Principperne i MDBO'en

I situationer hvor der opstår en dobbeltbeskatning, fordeles beskatningsretten mellem landende efter bestemmelserne i DBO'erne, for så vidt der er indgået sådanne.

Her er det udgangspunktet, at fordelingen af beskatningskompetencen sker efter, hvilket land der må betegnes som domicilland, og hvilket land der må betegnes som kildeland. MDBO'ens artikel 4 foreskriver, at det land, hvor den skattepligtige har skattemæssige hjemsted eller hovedsæde, er det land der må betegnes som domicilland i MDBO'ens forstand. Det følger af artikel 13, stk. 5 at: *"Fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end de i stykke 1, 2, 3 og 4 nævnte kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori afhænderen er hjemmehørende."* Dette indbefatter bl.a. aktieavancer⁴⁷, og beskatningsretten til disse tilkommer således domicillandet, vel at mærke det land, der er domicilland på tidspunktet for afståelse jf. formuleringen "hvori afhænderen er hjemmehørende" herved et realisationsprincip.

Territorialprincippet optræder i MDBO sammenhæng kun i det tilfælde, der er tale om løbende indkomster hidrørende fra fast ejendom MDBO art. 6 og fra fast driftssted MDBO art. 7, og hvorefter beskatningsretten tilkommer kildelandet og ikke domicillandet.

Territorialprincippet som hjemmel til at pålægge exitbeskatning

Som ovenstående viser synes territorialprincippet i forbindelse med både dansk ret og i MDBO sammenhæng kun at være anvendt ved beskatning af løbende indkomster hidrørende fra begrænset skattepligtige. Det kan herfor synes mærkværdigt, at man henviser til et territorialprincip, da der ikke i exitbeskatningssituationerne er tale om beskatning af løbende indkomster hidrørende fra begrænset skattepligtige, men en fiktiv realisationsbeskatning af fuldt skattepligtige. Ikke desto mindre fremgår det af LFF 1987-02-18, nr. 208, at formålet blandt andet var: At sikre at indtægt der optjenes her i landet, også beskattes her.⁴⁸ Dette er i bund og grund en indførelse af et territorialprincip, indsat som begrundelse for den danske beskatningsret til ikke realiserede avancer på aktiver på fraflytningstidspunktet. At der er tale om indførelse af et territorialprincip fremgår direkte af højesteretsdommen U.2011.2646H til, hvor det foreskrives at ABL § 13 a (nu § 38-39) er udtryk for gennemførelsen af et territorialprincip.

Kigger vi videre på reglerne i MDBO'en synes det igen, med henvisning til ovenstående gennemgang af reglerne, betænkeligt at henvise til territorialprincippet, da indkomsten man beskatter, ikke er omfattet af MDBO'ens art. 6 og 7, men af art. 13 stk. 5, hvor udgangspunktet er, at beskatningsretten tilkommer domicillandet når aktivet realiseres.

⁴⁷ OECD Model Convention 2010 commented, note 30

⁴⁸ LFF 1987-02-18, nr. 208, s. 4

Som tidligere nævnt er det dog imidlertid ikke kun den danske stat der synes at henvise til, at beskatningen kan gennemføres med hjemmel i et territorialprincip. Generaladvokaten har i sit forslag til afgørelse i sag C-470/04 N, omhandlende exitbeskatning af aktieavancer udtalt, at territorialprincippet kan være et afgørende princip, til at sikre fordelingen af beskatningskompetencen medlemsstaterne imellem.⁴⁹ Generaladvokaten henviser her til de tidligere domstolsafgørelser C-446/03 Marks & Spencer, præmis 39 og tillige C-250/95 Futura Participations præmis 22, hvorefter generaladvokaten mener, at territorialprincippet er anerkendt. Kigger man nærmere på disse præmisser vil man se, at Marks & Spencer og Futura Participations, hvor territorialprincippet anføres, vedrører løbende indkomster, som domicillandet har beskatningsretten til og løbende indkomster hidrørende fra skattesubjekterne i MDBO'ens art. 7 - faste driftsteder, hvor territorialprincippet rigtig nok er hovedreglen. Det synes herfor misvisende at henvise til disse domme, for at fastslå territorialprincippet som det princip, der kan være det afgørende for at sikre fordelingen af beskatningskompetencen i sager, der vedrører exitbeskatning af avancer på aktiver. Dette da N-dommen og andre sager vedrørende exitbeskatning ikke omhandler denne form for løbende indkomsten, men en fiktiv realisationsbeskatning, hvor det som udgangspunkt efter MDBO'en er domicillandet på det egentlige realisationstidspunkt, der har beskatningsretten. Ikke desto mindre henviser domstolen i C-470/04 N til generaladvokatens forslag og skriver i præmis 46 således: *"Fortjeneste ved afståelse af formuegoder beskattes således i henhold til artikel 13, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, jf. nu 2005-udgaven, i den kontraherende stat, hvor afhænderen er hjemmehørende. Som generaladvokaten imidlertid har understreget i punkt 96 og 97 i forslaget til afgørelse, er det i overensstemmelse med dette territorialitetsprincip på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, nemlig opholdet i medlemsstaten i den periode, hvor den skattepligtige fortjeneste er konstateret, at de i sagen omhandlede nationale bestemmelser foreskriver opkrævning af skatten på de avancer, der er registreret i Nederlandene, og hvis beløb blev opgjort på det tidspunkt, hvor den omhandlede skattepligtige fraflyttede landet, og hvor der blev givet henstand med betalingen indtil aktiernes faktiske afhændelse."* EU-Domstolen tager således umiddelbart princippet til sig, selvom dette synes at indgå i en anden sammenhæng, end de før omtalte sager Marks & Spencer og Futura Participations. Hvorvidt dette skal ses som udtryk for, at man anerkender et territorialprincip i en ny form, hvorved det er muligt at sikre en kildelandsbeskatning af aktiver og herved går videre end betydningen fastlagt i MDBO'en, eller om der er tale om en misforstået anvendelse af det i MDBO'en fastlagte territorialprincip skal stå uvist.

Der synes dog generelt både med henvisning til Futura Participations og Marks & Spencer dommene, at danne sig et indtryk af, at EU-Domstolen anvender begrebet i en lidt bredere forstand end det der anføres i MDBO'en, da territorialprincippet både bruges til at udtrykke retten til at beskatte begrænset skattepligtige

⁴⁹ Jf. præmis 92, i forslag til afgørelse på C-470/04 N

på den pågældende stats område (samme anvendelse som i MDBO'en) men yderligere også bruger udtrykket i forbindelse med en domicillandsbeskatning af løbende indkomster på medlemsstatens område, og med henvisning til N, nu måske også en fiktiv realisationsbeskatning. Det synes i al fald som om, at EU-Domstolen på nuværende tidspunkt, med de oplysninger der har været dem forelagt, har anerkendt et territorialprincip i en bredere forstand. Yderligere henviser EU-Domstolen som sagt til, at det kan være et afgørende princip, hvorefter beskatningskompetencen kan tilskrives fraflytterlandet i en exitbeskatningssituation.

Ovenforstående var en gennemgang med udgangspunkt i den umiddelbare fortolkning i henhold til, hvordan de danske regler stemmer overens med MDBO'en. Nedenfor gennemgås LSR af 24/07-08, Journal nr. 06-04083 afsagt af landsskatteretten, med henblik på at klarlægge hvilken betydning man kan tillægge kommentarerne til MDBO'ens artikel 13, som landsskatteretten har lagt vægt på, som en hjemmel til at foretage en exitbeskatning.

Kommentarerne til MDBO'ens art. 13 stk. 5 – Landsskatterettens afgørelse

D. 24. juli 2008 kom der afgørelse i en landsskatterettens sag LSR af 24/07-08, Journal nr. 06-04083, omhandlende hvorvidt exitbeskatningsreglerne er forenelige med MDBO art. 13.⁵⁰ Landsskatteretten når i afgørelsen frem til, at de danske regler er forenelige med MDBO'en, hovedsageligt med henvisning til kommentar 6-8 til MDBO art. 13. Hvorvidt denne konklusion kan retfærdiggøres eller ej, vil søges afklaret nedenfor.

Ved landsskatteretten anerkender man som står skrevet i MDBO art 13 Stk.5. at: *Fortjeneste ved afståelse af alle andre aktiver end de i stk. 1, 2, 3 og 4 nævnte kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori afhænderen er hjemmehørende.* Art. 13, stk. 5, fastslår altså som tidligere nævnt hovedreglen, at det er domicilstaten, der har beskatningsretten til kapitalgevinster på tidspunktet for afståelse. Landsskatteretten henviser dog til kommentarerne i 6-8 til MDBO'en der lyder som følger:

"6) De fleste stater, der beskatter formue gevinster gør dette, når en afhændelse af formuegodet finder sted. Nogle beskatter imidlertid alene såkaldte realiserede formuegevinster. Under visse omstændigheder er der ikke realiseret nogen formuegevinst for beskatningsmæssige formål, skønt en afhændelse har fundet sted. (f.eks. i tilfælde, hvor afhændelsen er sket for at erhverve nye aktiver). Om en realisation har fundet sted må afgøres i henhold til den nationale skattelovgivning, der finder anvendelse. Der opstår ingen særlige

⁵⁰ Det bemærkes at afgørelsens retskildemæssige værdi ikke er høj, men afgørelsen er alligevel inddraget, da den åbner op for en relevant diskussion om, hvorledes kommentarerne til MDBO'en skal fortolkes og hvilken retskildemæssig værdi disse kan tillægges. Sagen verserer på nuværende tidspunkt ved østre landsret.

problemer, når den stat, der har beskatningsretten, ikke udøver den på det tidspunkt, hvor afhændelsen finder sted.

7) Som regel beskattes værdistigning, der ikke er knyttet til afhændelsen af et formuegode, ikke, da formuegevinsten, så længe ejeren stadig besidder det pågældende aktiv, alene eksistere på papiret. Der findes imidlertid skattelove, hvorefter formuestigning og opskrivning af erhvervsaktiver beskattes, selv om ingen afhændelse har fundet sted.

8) Særlige omstændigheder kan føre til beskatning af værdistigninger på et aktiv, der ikke er blevet afhændet. Dette kan være tilfældet, hvis værdien af formuegodet er steget på en sådan måde, at ejeren går over til at opskrive dette aktiv i sine regnskabsbøger. Sådan en opskrivning af aktiver i regnskabsbøgerne kan også finde sted i tilfælde af devaluering af den nationale valuta. Et antal stater opkræver særlige skatter af sådanne regnskabsmæssige fortjenester, beløb henlagt som reserve, en forøgelse af den indbetalte kapital og andre opskrivninger, der følger af justering af et formuegodes bogførte værdi til dets reelle værdi. Disse skatter på formuestigning (værditilvækstsbeskatning) er omfattet af overenskomsten i henhold til art. 2”

Måden hvorpå landsskatteretten fortolker disse kommentarer er som følger: ”...at det ikke er i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser, at der i visse situationer sker en beskatning af et aktivs værditilvækst, selv om der ikke er sket realisation af det pågældende aktiv. Det er herefter rettens opfattelse, at artikel 13, stk. 6⁵¹, i den dansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er til hinder for en regel om fraflytningsbeskatning svarende til den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a, der indebærer, at den skattepligtige fortjeneste opgøres på fraflytningstidspunktet og skatteretligt sidestilles med en fortjeneste konstateret ved den faktiske afståelse af det pågældende aktiv. Landsskatteretten har herved valgt at tolke kommentarerne således, at der åbnes mulighed for, at de enkelte lande, lande der vel at mærke senere hen vil blive betegnet som kildelande i MDBO’ens forstand, kan beskatte ikke realiserede aktivers værditilvækst uden, at dette strider med art. 13 stk. 5 i MDBO’en.

Landsskatteretten skriver selv i afgørelsen jf. ovenfor, at de ud fra kommentarerne læser, at der ”i visse situationer” kan ske en beskatning af et ikke realiseret aktiv, derfor synes det vidtgående umiddelbart efterfølgende at udstrække kommentarerne til, at retfærdiggøre en generel regel. Det står klart anført i kommentarerne til MDBO’en, at ”særlige omstændigheder”, hvilket beskrives som en opskrivning af aktivets bogførte værdi, kan være grundlag for en beskatning af en ikke realiseret avance. Det synes herfor klart i kommentarerne, at der kun er tale om, at der kan ske beskatning i de tilfælde, hvor der er konstateret en sådan opskrivning. Yderligere kan det anføres at kommentar 7 og 8 til art. 13, er en afvigelse fra udgangs-

⁵¹ Svarende til MDBO art. 13 stk. 5

punktet om en domicillandsbeskatning ved realisation, og at en sådan fravigelse efter alm. retsprincipper herfor må skulle fortolkes indskrænkende, om ikke andet i al fald ikke udvidende, som ovenstående fortolkning må ses som udtryk for. Slutteligt kan hele diskussionen om kommentarernes retskildemæssige værdi tages op. Som udgangspunkt er det ordlyden i de enkelte indgåede DBO'er, der må lægges til grund for, hvorledes den enkelte regel skal fortolkes jf. Wienerkonventionen art. 31.⁵²

MDBO'en som mange af DBO'erne er indgået på baggrund af, også de danske, udkommer i en udgave med kommentarer, hvor disse godkendes af de af OECD omfattede medlemslande. MDBO'ens kommentarer bliver herfor alligevel i praksis tillagt en betydelig værdi. Selvom dette måske ikke stemmer direkte overens med princippet i Wienerkonventionen, må kommentarerne ses som et redskab for landene til, at nå frem til en harmoniseret fortolkning af en konkret bestemmelse i den indgåede DBO.⁵³ Betydningen af kommentarerne i en fortolkningssituation skal herfor ikke underkendes. Udgangspunktet må dog stadigvæk være en ordlydsfortolkning af indholdet i den enkelte bestemmelse i DBO'en, og herfor synes det ikke foreneligt, at henvise til kommentarerne i MDBO'en som hjemmel til en generel exitbeskatning af ikke realiserede formuegoder.

Indgåelse af nye DBO'er

Til trods for ovenstående afgørelse fra landsskatteretten og den tidligere skatteministers udtalelser, tyder noget på, at man måske alligevel fra dansk side har anerkendt, at der er usikkerhed omkring hvorvidt bestemmelserne i ABL §§ 38-39 B og andre exitbeskatningsregler kan komme i karambolage med de indgåede DBO'er. Danmark indgik i al fald ved lov nr. 1193 af 11/12/2008 en aftale om at ændre DBO'en mellem de nordiske lande, hvorved der blev indsat forbehold, der sikrer Danmark, vel at mærke som kildeland, beskatningsretten til oppebåret avancer inden fraflytningen, for så vidt der sker en endelig realisation indenfor en 10-årig periode efter fraflytningen fra Danmark. Efterfølgende oppebårne avancer tilfalder domicillandet. Herved accepteres i denne DBO altså den danske rolle som kildeland, for en 10-årig periode efter fraflytningen.⁵⁴ Det kan i denne forbindelse anses for problematisk, at de nordiske lande har valgt, at kildelandsbeskatningen kun gælder indenfor denne 10-årige periode, da argumentet om at man fra dansk side begrunder sin beskatning med udgangspunkt i et såkaldt territorialprincip, vil miste sin kraft, da man jo opgiver dette princip efter en 10-årig periode. Den indgåede aftale vil her i stedet komme til at minde om de franske bestemmelser ved afsigelsen af C-9/02 – Lasteyrie, hvor man opgav beskatningsretten, hvis der ikke var sket afståelse efter en 5-årig periode efter fraflytningen – en bestemmelse for at modvirke skatte-

⁵² Niels Winther Sørensen mfl., *Skatteretten* 3 (2009), s. 38

⁵³ *Ibid.*, s. 45-48.

⁵⁴ Lov nr. 1193 af 11/12/2008, artikel 3

flugt.⁵⁵ Den indgåede nordiske DBO vil altså komme til at minde mere om en generel regel, hvor man forsøger at hindre en skatteflugt, end en regel der underbygger det enkelte lands ret til at beskatte de fortjenester der er oppebåret på dettes territorium – en generel regel som vel at mærke blev underkendt i C-9/02 – Lasteyrie.⁵⁶

Herved synes den løsning man har forsøgt at lave til fordelingen af landenes beskatningskompetence, måske alligevel ikke at være hensigtsmæssig, da løsningen for så vidt reglerne findes tilsvarende de franske, vil være i uoverensstemmelse med EU-retten.

Sammenfatning

Ud fra ovenstående kan vi således udlede, at der er problemer på ikke bare et men flere punkter når det kommer til de danske exitbeskatningsregler og de indgåede DBO'er. Grundet den fremrykkede realisation, som de danske regler pålægger, opstår der konflikter vedrørende hvilket land, der kan karakteriseres som domicilland, hvilket i værste fald vil resultere i en dobbeltbeskatning, der ikke kan løses ved hjælp af dobbeltdomicilklausulen grundet den forskudte dobbeltdomicil.

Dernæst problematikken vedrørende pålægningen af selve beskatningen efter et territorialprincip, hvor der må sås tvivl om, hvorvidt dette princip kan anvendes til at pålægge en kildelandsbeskatning på aktieavanceer, når dette princip historisk set har været anvendt i forbindelse med beskatningen af løbende indkomster fra fast ejendom og faste driftsteder. Dette til trods for, at der i kommentarerne til MDBO'en åbnes mulighed for, at der i særlige tilfælde kan pålægges en kildelandsbeskatning af værdistigninger på aktiver, dog synes denne undtagelse ikke at kunne udstrækkes til en generel regel.

Overordnet set må det konstateres, at den måde hvorpå man har forsøgt at retfærdiggøre regelsættet, har været lidt som at skyde med spredehagl, og båret præg af argumenter, hvor man forsøger at helgardere sig. Således søger man på den ene side at dække sig ind under en domicillandsbeskatning, men hvor man samtidig alligevel indgår en DBO med de nordiske lande, hvor rollen som kildeland anerkendes. Herunder vælger man samtidig at frasige sig retten til beskatning efter en 10-årig periode, hvilket kommer i karambolage med det argument, hvorefter man begrunder beskatningsretten under henvisning til et territorialprincip. Som prikken over i'et har landsskatteretten været inde og forsøge at begrunde regelsættet under henvisning til kommentarerne i MDBO'en, hvorved rækken af argumenter der kunne anvendes næsten må synes

⁵⁵ CGI's artikel 167a: *"Ved udløbet af en frist på fem år fra fraflytningen eller på det tidspunkt, hvor den skattepligtige flytter tilbage til Frankrig, hvis dette sker forinden, træffer forvaltningen af egen drift bestemmelse om, at opkrævningen af den skat, der er fastsat i henhold til stk. 1, bortfalder, for så vidt som den vedrører fortjeneste i forbindelse med selskabsrettigheder, som på det pågældende tidspunkt stadig indgår i den skattepligtiges formue."*

⁵⁶ C-9/02 – Lasteyrie, præmis 53-54

fuldendt. Resultat af dette bliver et lidt forvirrende billede, hvor de argumenter der fremføres lidt mister sin slagkraft og værdi, eftersom argumenterne i visse tilfælde er af direkte modstridende karakter.

Problemer med forskellige indgangsværdier

Fastsættelse af indgangsværdierne

I forbindelse med flytning af aktiver på tværs af grænser, sker der i tilflytterstaten en værdifastsættelse af aktiverne, en såkaldt indgangsværdi. Medlemsstaterne anvender forskellige metoder til at fastsætte disse værdier, dette foregår typisk til enten en bogført værdi eller til en markedsværdi.⁵⁷ Forskellen i fastsættelsen af indgangsværdier kan være med til at skabe dobbeltbeskatning, eller dobbelt ikke-beskatning, hvilket vil blive gennemgået i det følgende afsnit.

Hvis man forestiller sig en medlemsstat, der fastsætter værdien af et aktiv til markedsværdi, og dette aktiv overføres til en anden medlemsstat, hvori indgangsværdien på aktivet værdiansættes til bogført værdi, så vil der være risiko for, at fraflytteren bliver pålagt dobbeltbeskatning af værdistigningen på aktivet,⁵⁸ som illustreret ved eksemplet nedenfor:

Vi har en person X bosiddende i Danmark. X er ejer af en beholdning aktier han har anskaffet til 100 (bogført værdi). X vælger et års tid efter anskaffelsen af aktierne at fraflytte til eksempelvis Tyskland. I forbindelse med fraflytningen bliver aktierne af Danmark beskattet, som var de realiseret – en exitbeskatning X får henstand for. Til beregning for henstanden anvendes markedsværdien på fraflytningstidspunktet i dette tilfælde 200, ved en skattesats på eksempelvis 30 %. X har således henstand for en skattebetaling på $(200 - 100 * 0,30) = 30$.

På tidspunktet for tilflytning til Tyskland, fastsætter Tyskland en ny indgangsværdi. Det forudsættes her at man i tysk ret anvender bogført værdi som indgangsværdi, således en værdi på 100. Efter et par års ophold i Tyskland vælger X at realisere sin aktiebeholdning. På dette tidspunkt er værdien steget til 300. Den tyske skattesats sættes også til 30 %, således bliver realisationsbeskatningen $(300 - 100 * 0,30) = 60$. Danmark giver creditlempelse efter LL § 33, og lempes således for de 30, hvorefter der er en restskat på 30 som begge lande beskatter. Denne restskat der fremkommer ved, at landene har anvendt forskellige indgangsværdier (begge lande har anvendt den bogførte værdi) vil betyde at de 30 herved er blevet dobbeltbeskattet uden at der er sket lempelse herfor. Havde Tyskland i stedet anvendt samme værdi som Danmark havde som udgangsværdi, dvs. markedsværdi havde regnestykket været tysk realisationsbeskatning på $(300 - 200 * 0,30) = 30$, som Danmark ville have lempet for, således ingen restskat der ville blive dobbeltbeskattet. Sammen-

⁵⁷Kommissionen, Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik (2006), s. 7

⁵⁸Ibid.

spillet med henstandsordningen og landenes værdifastsættelsesprincipper kan således føre til en dobbeltbeskatning, som der ikke gives lempelse for. Man kan herefter spørge sig selv om, hvorvidt dette ikke kan afhjælpes ved hjælp af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster? Dette må dog ses som tvivlsomt, for så vidt begge lande anser beskatningen som en domicillandsbeskatning, på forskudte tidspunkter, hvorved en dobbeltdomicilklausul således ikke vil afklare, hvem der har beskatningsretten jf. afsnittet om *Problemer med forskudt dobbeltdomicil*.

Hvis man ser på den omvendte situation, det vil sige hvor aktivet overføres fra en medlemsstat der værdifastsætter efter bogførte værdier, og det overføres til en medlemsstat der værdifastsætter aktivet til markedsværdi, så vil der omvendt blive en dobbelt ikke-beskatning, idet forskellen mellem den bogførte værdi og markedsværdien ikke beskattes i nogen af landene. Dette synes heller ikke hensigtsmæssigt for landene da det vil kunne resultere i skattespekulation.⁵⁹ Det følger af forarbejderne til 1987-loven, at man vil modvirke muligheden for skattespekulation, ved udnyttelse landes forskellige skatteregler, hvilket stemmer overens med det som Kommissionen også mener man bør undgå.

Der er ligeledes risiko for uoverensstemmelser selvom to medlemsstater anvender samme beregningsmetode, idet de kan vurdere værdien på aktiverne forskelligt.⁶⁰ Hvis aktivet vurderes til en lavere værdi i den medlemsstaten det overføres til, vil afskrivningen på aktivet blive lavere, og en evt. senere realisation af aktivet, vil give en større gevinst, hvilket skaber grundlag for en dobbeltbeskatning af en del af gevinsten. Hvis medlemsstaten, som aktivet overføres til, vurderer dette til en højere værdi, vil det give større afskrivninger, og aktivet vil ved en senere afhændelse blive beskattet lavere, hvilket kan give en dobbelt ikke-beskatning af en del af gevinsten.⁶¹

Kommissionen kommer med et forslag til en løsning af disse problemstillinger. Denne går på, at medlemsstaten hvortil aktivet overføres, skal acceptere den markedsværdi, som den anden medlemsstat har fastsat på tidspunktet for overførslen, som aktivets begyndelsessværdi. Dette vil ifølge Kommissionen være nemt at administrere, men det kan dog åbne op for skattespekulation, således at den skattepligtige vil forsøge at udnytte forskellene mellem medlemsstaternes værdiansættelsespraksis. Hvis man vil undgå dobbelt ikke-beskatning foreslår Kommissionen, at man ved overførsel fra en medlemsstat, der anvender bogførte værdier til en medlemsstat, der anvender markedsværdier, at den sidst nævnte stat må acceptere den bogførte værdi som begyndelsessværdi til skattemæssige formål.⁶²

⁵⁹ Kommissionen, Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik (2006), s. 7

⁶⁰ Ibid. s. 8

⁶¹ Ibid.

⁶² Ibid.

Etableringsretten og kapitalens frie bevægelighed – EU frihedsrettigheder

Den frie bevægelighed

Danmark er en del af det europæiske fællesskab. Dette indebærer bl.a. overholdelsen af en række forskellige bestemmelser, og i særdeleshed dem, der er oplistet i traktaten. I det følgende afsnit vil der være en gennemgang af de relevante traktatbestemte friheder, samt en gennemgang af de forbud disse medfører.

Etableringsretten

Artikel 49 i traktaten omhandler retten til frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Den giver unionsborgere adgang til, på en anden medlemsstats område, at udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt retten til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, der er fastsat for medlemsstatens egne statsborgere i den nationale lovgivning. Der er i forbindelse med etableringsfriheden tale om et restriktionsforbud jf. formuleringen ”... forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område”, samt et diskriminationsforbud jf. stk. 2 ”... indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed... på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.” I art. 49 står der videre, at der ikke må opstilles hindringer for, at en statsborger, som er bosat på en medlemsstats område, kan oprette agenturer, filialer eller datterselskaber. Der er i art. 52 en undtagelse til dette, hvorefter det er tilladt, at have særlige regler for fremmede statsborgere, hvis det kan begrundes med hensynet til den offentlige orden, sikkerhed eller sundhed.

Ifølge art. 54 skal der være ligestilling mellem selskaber og statsborgere, forstået på den måde, at hvis et selskab er oprettet i en medlemsstat, og dette er gjort i overensstemmelse med statens lovgivning, så skal selskabet kunne anvende etableringsfriheden på lige fod med en statsborger inden for unionen. Der er ud fra art. 54 tale om stort set samtlige selskabsformer, så længe de opfylder betingelsen om at være stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning. Denne betingelse udelukker, at selskaber stiftet i tredjelande kan påkræve sig etableringsretten.⁶³

Kapitalens frie bevægelighed

Det følger af artikel 63, at der ikke må være hindringer for *kapitalbevægelser* eller *betalinger*, hverken imellem medlemsstaterne indbyrdes eller imellem medlemsstaterne og tredjelande. Denne artikel er formuleret som med et restriktionsforbud.

⁶³ Karsten Engsig Sørensen, Poul Runge Nielsen, EU-retten - forkortet udgave (2008), s. 534

Kapitalens frie bevægelighed er en nødvendighed for opretholdelsen af de andre friheder. Et eksempel på dette er, at etableringsretten ikke ville fungere, hvis man ikke i forbindelse med etablering kunne lave de nødvendige kapitaloverførsler til opstarten af virksomhed.⁶⁴

Kapitalbevægelser er generelt kendetegnet ved, at de ikke udgør en modydelse til varekøb eller tjenesteydelser, i stedet er det typisk investeringer eller overførsler i forbindelse med lånoptagelse. Betalingerne er derimod kendetegnet ved netop at være en modydelse, fx til varekøb, men også betaling af rente mm.⁶⁵

Sondringen mellem disse er primært nødvendig i forbindelse med art. 66, som i tilfælde, hvor der er tale om kapitalbevægelser, kan anvendes, hvis der er alvorlige vanskeligheder overfor tredjelande, og der skal iværksættes beskyttelsesforanstaltninger. Der er dog også behov for sondringen i forhold til art. 64, hvor der trods alt opstilles nogle muligheder for at opretholde visse restriktioner overfor tredjelande, men kun når det drejer sig om kapitalbevægelser.

Art. 65 indeholder en forholdsvis bred undtagelsesmulighed i forhold til medlemsstaternes skattesystemer, og deres fortsatte mulighed for at have forskellig beskatning af skatteydere afhængigt af bopæl, eller i forhold til hvor kapitalen bliver investeret. Det må dog forventes at EU-Domstolen vil kigge på eventuelle undtagelsesbestemmelser med henblik på, hvorvidt de overholder proportionalitetsprincippet, for at sikre at medlemsstaterne opstiller de mindst indgribende restriktioner.⁶⁶ Det følger af art. 65, stk. 3, at man ikke må lave vilkårlig forskelsbehandling eller indføre skjulte begrænsninger for den frie bevægelighed ved hjælp af art. 65, stk. 1.

Det er primært etableringsretten og kapitalens frie bevægelighed, der er relevant i forbindelse med problemstillingerne i dette projekt, men dette betyder ikke at de andre frihedsbestemmelser ikke kan være relevante for exitbeskatning. Arbejdskraftens frie bevægelighed har f.eks. problemstillinger i forhold til medarbejderaktier og udstationering, dette vil dog ikke blive gennemgået yderligere i dette speciale.

Diskriminations- og restriktionsforbud

Mange af artiklerne i traktaten indeholder forbud mod enten diskrimination eller restriktion. En diskrimination er, hvis vare, personer, selskaber, tjenesteydelser eller kapital behandles anderledes pga. nationalitet.⁶⁷ Man deler diskrimination op i hhv. direkte og skjult diskrimination. Direkte diskrimination er kendetegnet ved, at en medlemsstat underligger personer og selskaber af udenlandsk nationalitet strengere reg-

⁶⁴Karsten Engsig Sørensen, Poul Runge Nielsen, EU-retten - forkortet udgave (2008), s. 675

⁶⁵ Ibid., s. 679

⁶⁶ Ibid., s. 688

⁶⁷ Ibid., s. 237

ler, end hvad der er tilfældet for landets egne statsborgere og selskaber.⁶⁸ Skjult diskrimination er hvis et land har opstillet regler, der forskelsbehandler pga. andre kriterier end fx nationalitet, men hvor forskelsbehandlingen medfører at resultatet bliver det samme som ved direkte diskrimination.⁶⁹ Restriktionsforbud går videre end dette, da det kan tilsidesætte stort set alle bestemmelser, der kan være en hindring for den frie bevægelighed, også selvom der ikke er tale om at man diskriminerer.

EU-Domstolen anvender en test for at undersøge, hvorvidt der foreligger diskrimination. Først og fremmest undersøges det, om der er tale om en forskelsbehandling. Dernæst undersøges det hvorvidt en forskelsbehandling også er en diskrimination, ved at kigge på om den er sagligt begrundet. Er diskriminationen sagligt begrundet, så kan den af EU-Domstolen godt godkendes. Og evt. som en sidste test, prøves det om proportionalitetsprincippet er opfyldt.⁷⁰

Restriktionsforbuddet er ligeledes delt op i 3 tests. Først skal der ses på om der er en restriktion som er en hindring for en af frihederne. Dernæst skal det undersøges om dette kan begrundes i tvingende almene hensyn og sidst undersøges det om proportionalitetsprincippet er overholdt. Der kan anvendes forskellige begrundelser for, hvorfor en restriktion er et tvingende alment hensyn, men EU-Domstolen godkender typisk ikke økonomiske hensyn, og heller hensyn der begrundes i administrative vanskeligheder.⁷¹ Ved undersøgelse af proportionaliteten ses på hvorvidt medlemsstaterne anvender de mindst restriktive måder til at varetage deres hensyn. Således må restriktionen ikke gå videre end hvad der er nødvendigt for at opnå det formål den følger.

Disse frihedsbestemmelser, og i særdeleshed etableringsretten, vil i det følgende have stor betydning ved gennemgangen af dommene fra EU-Domstolen, hvor der vil blive taget stilling til, hvorvidt frihedsbestemmelserne er overtrådt i forskellige exitbeskatningssituationer.

Domsanalyse

I de følgende afsnit, vil være en analytisk gennemgang af sagerne C-9/02 Lasteyrie, C-470/04 N og C-371/10 NGI. Disse 3 sager har stor betydning for EU-rettens indstilling til medlemsstaternes beskatningsregler i forbindelse med fraflytning, hvor fysiske og juridiske personer udnytter deres traktatbestemte frihedsrettigheder. Der er for fysiske personer ved EU-Domstolen afsagt to domme inden for området, nemlig C-9/02 Lasteyrie og C-470/04 N, hvor der har været stillet spørgsmålstejn ved om regler, der minder om de danske

⁶⁸ Karsten Engsig Sørensen, Poul Runge Nielsen, EU-retten - forkortet udgave (2008), s. 240

⁶⁹ Ibid., s. 241

⁷⁰ Ibid., s. 239

⁷¹ Ibid., s. 253

er forenelige med TEUF. For juridiske personer er der afsagt en dom - C-371/10 NGI, hvori reglerne om exitbeskatning af selskaber for første gang er blevet taget op ved EU-Domstolen. Således har der efterhånden igennem en del år været retspraksis på området for fysiske personer, mens retsstillingen for juridiske personer først for nyligt i 2011 blev fastslået med NGI-dommen. Dog rejser afgørelserne, hvad angår både fysiske og juridiske personer, stadig spørgsmål ved en række medlemsstaters exitbeskatningslovgivningers forenelighed med EU-retten, herunder også de danske regler.

Sagerne behandles nedenfor enkeltvis, hvorefter der vil følge en opsummering på den retstilstand de samlet set er udtryk for.

Sag C-9/02 – Lasteyrie

Hughes de Lasteyrie du Saillant mod Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

Sagen omhandlede Hughes de Lasteyrie, som fraflyttede Frankrig for at bosætte sig i Belgien. I denne forbindelse blev han pålignet aktieavanceskat på nogle aktier, som han havde andel i. Han havde efter franske regler mulighed for at opnå henstand med betalingen af denne ikke realiserede avance på betingelse af, at der blev stillet en passende sikkerhed. Domstolen i Frankrig fastslog, at der også var mulighed for frafald af denne beskatning, hvis Hughes de Lasteyrie ikke afstod aktierne inden for fem år efter fraflytningen, eller hvis han indenfor fem år flyttede tilbage til Frankrig.

Der blev fra den nationale ret stillet følgende præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen:

”Er det princip om etableringsfrihed, der er opstillet i EF-traktatens artikel 52 (nu TEUF artikel 49), til hinder for, at en medlemsstat, af hensyn til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, indfører regler om beskatning af avancer i tilfælde af flytning af det skattemæssige hjemsted som dem, der er beskrevet ovenfor?”

De franske regler var bygget op på en sådan måde, at man kunne få henstand med betalingen af den urealiserede avance. Dette var dog betinget af adskillige krav. Først og fremmest skulle der indsendes en særlig ansøgning om at få henstand. Dette skulle senest ske i forbindelse med at man udformede en selvangivelse med de latente avancer. Hvis ikke man indsendte disse senest på dette tidspunkt, var det ikke muligt at få henstand. Derudover skulle den skattepligtige vælge en repræsentant i Frankrig, som var bemyndiget til at modtage meddelelser fra skatteforvaltningen. Endelig skulle der stilles sikkerhed for, at beløbet kunne opkræves af skatteforvaltningen. Der skulle årligt indsendes en opgørelse over aktiebeholdningen, og hvis ikke dette blev gjort rettidigt, kunne dette også medføre at henstanden bortfaldt.⁷²

⁷² Jf. forslag til afgørelse punkt 36-37

EU-Domstolen nåede frem til, at disse krav havde en restriktiv virkning, især kravet om sikkerhedsstillelse, hvorefter den skattepligtige mister råderetten over det formuegode, der bruges til at stille sikkerhed med.⁷³ EU-Domstolen mente også at henstanden burde ydes automatisk, hvilket langt fra var tilfældet i de franske regler.⁷⁴

Baggrunden for vedtagelsen af de franske foranstaltninger skyldtes, at den franske regering havde observeret en adfærd hos en del skattepligtige, der bestod i at fraflytte landet kortvarigt, for derefter at afstå deres aktiebeholdning. På denne måde kunne de undgå fransk beskatning, og efterfølgende flytte tilbage til Frankrig.⁷⁵

Reglerne medførte at skattepligtige, der ønskede at udnytte den ret som var sikret ved art. 49, og fraflytte Frankrig, blev behandlet ufordelagtigt i forhold til personer, der ikke forlod fransk skattepligt. Dette skyldtes at den skattepligtige, udelukkende pga. fraflytningen, skulle svare skat af en ikke realiseret indkomst, hvilket han ikke skulle før den faktiske realisation, hvis han var blevet boende i Frankrig. Denne behandling af en fraflytter kunne have en stor konsekvens for den skattepligtiges formue, og dette kunne i værste fald have den virkning, at den skattepligtige afholdte sig fra at flytte.⁷⁶

EU-Domstolen bemærker i sagen, at selv om art. 49 (dagældende art. 52) egentligt umiddelbart anvendes til at sikre lige behandling i tilflytterstaten, så er den også til hinder for, at oprindelsesstaten opstiller hindringer for sine egne statsborgeres udnyttelse af etableringsretten.⁷⁷ EU-Domstolen slår videre fast, at selv den mindste hindring for etableringsfriheden er forbudt jf. art. 49.⁷⁸

Det kommer ligeledes frem, at selvom fællesskabsretten ikke på dette udviklingstrin indebære at pålægge direkte skatter, så skal medlemsstaterne stadig overholde traktaten, heriblandt art. 49, når de udøver deres nationale kompetence.⁷⁹

Ovenstående kunne ifølge EU-Domstolen være en hindring for etableringsfriheden, og derfor skulle det undersøges om det fulgte et lovligt formål der var begrundet i tvingende almene hensyn. Dette krævede at de franske regler var egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte formål, og at de ikke var uproportionelle⁸⁰.

⁷³ Jf. præmis 47

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Jf. præmis 25

⁷⁶ Jf. præmis 46

⁷⁷ Jf. præmis 42

⁷⁸ Jf. præmis 43

⁷⁹ Jf. præmis 44

⁸⁰ Jf. præmis 49

EU-Domstolen siger her, at de franske regler ikke specifikt er opbygget omkring hensynet til at forebygge skatteunddragelse, men helt generelt rammer alle der fraflytter landet, så længe disse er indehaver af en væsentlig andel af aktier.⁸¹ EU-Domstolen mener herfor ikke, at en fysisk persons flytning af hjemsted generelt kan formodes at skyldes skatteunddragelse, og det kan derfor ikke være en begrundelse for opstilling af regler som de franske der strider imod en af de grundlæggende friheder.⁸² Der er altså ikke tale om et tvingende alment hensyn der kan påberåbes som grundlag for at opstille restriktioner for traktaten. EU-Domstolen anfører videre, at det forfulgte formål om at hindre en midlertidig flytning for at undgå at betale skat af avancen i Frankrig, kunne opnås med mindre restriktive foranstaltninger.⁸³ Dette vil sige, at foranstaltningen ikke er proportionel i forhold til, hvad hensigten med denne er. Generaladvokaten kommer her frem til en mulig løsning på problemet, i sit forslag til afgørelse. Han foreslår at man indfører en bestemmelse, hvorefter realiserede avancer kan beskattes, hvis den skattepligtige efter et forholdsvist kort ophold i en anden medlemsstat vender tilbage til Frankrig efter at have realiseret sine værdipapirer.⁸⁴

På baggrund af dette, kommer EU-Domstolen frem til, at princippet om etableringsfrihed er til hinder for regler som de franske. Især skyldes dette de strenge betingelser, som er krav for at opnå henstand for fraflytterbeskatningen, heriblandt kravet om sikkerhedsstillelse⁸⁵. Således er det ikke okay at opstille restriktioner til at imødegå en risiko for skatteunddragelse, ved at beskutte urealiserede avancer ved fraflytning, på den restriktive måde som de franske regler gjorde.

Sag C 470/04 - N

N mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo

N omhandler hvorvidt de hollandske bestemmelser er i strid med den frie bevægelighed i medfør af unionsborgerskabet og etableringsretten.

Man havde i hollandsk ret indsat bestemmelser tilsvarende de daværende danske bestemmelser, hvorved man ved fraflytning fra hollandsk skattepligt, skulle svare skat af aktieavancer, som var de realiserede. Der var dog mulighed for at søge henstand med betalingen heraf mod, at der blev stillet betryggende sikkerhed for betalingen. Et krav om sikkerhedsstillelse der dog siden hen i 2004 blev fjernet igen, grundet afsigelsen af den før gennemgåede Lasteyrie dom.

⁸¹ Jf. præmis 50

⁸² Jf. præmis 51

⁸³ Jf. præmis 54

⁸⁴ Jf. forslag til afgørelse, punkt 64

⁸⁵ Jf. præmis 56

N flyttede i januar 1997 fra Holland til Storbritannien, og var på daværende tidspunkt ejer af 100 % af anparterne i tre selskaber, der var stiftet efter hollandsk ret og med ledelsens hovedsæde på De Hollandske Antiller, herved underlagt hollandsk beskatning. Som følge af N's flytning til Storbritannien pålagde den hollandske stat N at betale en realisationsbeskatning af de avancer, der var oppebåret for den tid N havde været underlagt hollandsk skattepligt. N anmodede herpå om henstand med betalingen, som blev taget til følge. På tidspunktet for beskatningen, var der stadig i hollandsk ret et krav om sikkerhedsstillelse for skattebetalingen (før Lasteyrie var afsagt), og som sikkerhed for betalingen pantsatte N anparterne i et af sine selskaber. Efter afsigelsen af Lasteyrie i marts 2004, ændrede den hollandske regering lovgivningen således, at det ikke længere var et krav, at der var stillet betryggende sikkerhed for at opnå henstand med skattebetalingen. N blev herpå i april 2004 kontaktet af de hollandske skattemyndigheder, der tilkendegav at den tidligere stillede sikkerhed nu var frigivet.

N indbragte sagen for den hollandske domstol Gerechtshof te Arnhem. N mente ikke at det anvendte beskatningsprincip i forbindelse med fraflytningen var i overensstemmelse med fællesskabsretten, og subsidiært anførtes at sikkerhedsstillelsen som minimum udgjorde en hindring for, at han kunne udøve de rettigheder han var berettiget til i medfør af fællesskabsretten, herunder at det ikke var nok, at de hollandske myndigheder efterfølgende frigav sikkerhedsstillelsen. Den Hollandske Domstol Gerechtshof te Arnhem valgte herpå at forelægge spørgsmålene præjudicielt for EU-domstolen.

Spørgsmålene 1 og 2 angår hvorvidt det er art. 43, den fri etablering, eller art. 18, unionsborgerskabet, der skal påberåbes i den givne sag, navnlig med fokus på betydningen af, hvorvidt der er udøvet økonomisk virksomhed. Her fastslår EU-Domstolen at art. 43 skal tolkes bredt, og at for så vidt en fællesskabsborger bosiddende i en medlemsstat ejer 100 % af kapitalandelene i et selskab beliggende i en anden medlemsstat, og herved har en bestemmende indflydelse vedr. drift, så vil denne person altid være omfattet af etableringsretten. Derfor vil det være unødvendigt at undersøge hvorvidt en borger er omfattet af bestemmelsen i art. 18.

Spørgsmål 3 angår hvorvidt de hollandske regler om en fiktiv realisationsbeskatning på baggrund af fraflytning udgør en hindring. Spørgsmål 4 omhandler hvorvidt den hindring som følger af sikkerhedsstillelsen, kan fjernes med tilbagevirkende kraft ved frigivelse af sikkerhedsstillelsen, herunder om det er af betydning om der bliver ydet godtgørelse for tab som følge af sikkerhedsstillelsen.

Spørgsmål 5 går på hvorvidt de opstillede hollandske regler for så vidt disse udgør en hindring, om denne hindring også kan begrundes?

Spørgsmål 3 og 5 behandles af EU-Domstolen samlet. EU-Domstolen fastslår her, at der er tale om en hindring både hvad angår selve beskatningen⁸⁶ og sikkerhedsstillelsen⁸⁷, herved er der også tale om en restriktion. For at en restriktion kan begrundes, skal den være af almennyttig karakter, effektiv til at sikre virkeliggørelsen af det formål den følger samt være proportionel.

Hensynet til territorialprincippet fremgik af forarbejderne til lovgivningen og hermed fordelingen af beskatningskompetencen, et princip, der efter denne rets overbevisning, tidligere var blevet anerkendt som et legitimt formål med henvisning til Marks & Spencer dommen præmis 45 og Futura Participations præmis 22,⁸⁸ (dog kritisk hertil jf. forudgående afsnit) og ikke som i Lasteyrie, hvor det kun var gjort gældende, at reglerne var indsat som et forsøg på at hindre skatteunddragelse. EU-Domstolen anfører, at det ikke på nuværende udviklingstrin er EU-rettens kompetence at bestemme, hvilke direkte skatter der kan pålægges, men at det er dennes opgave at tilse, at påligning af skatterne er i overensstemmelse med udøvelsen af fællesskabsretten.⁸⁹ Det er op til de enkelte lande at afgøre, ved hjælp af DBO'er, hvorledes beskatningskompetencen skal fordeles. EU-Domstolen henviser til, at der med fordel kan hentes inspiration til fordelingen i MDBO'ens art. 13 stk. 5 omhandlende realiserede avancer, også hvad angår fordelingen af fiktivt realiserede avancer, og at der ergo ikke umiddelbart er noget problem med de hollandske regler i forhold til den indgåede DBO med Storbritannien, dette under henvisning til generaladvokatens forslag til afgørelse punkt 96 og 97.⁹⁰ Ifølge punkterne udledes det at EU-Domstolen heller ikke anser de DBO'er der er indgået på baggrund af MDBO'en vedrørende dette spørgsmål som værende i strid med EU-retten.⁹¹

Konklusionen på ovenstående er således, at EU-Domstolen anerkender medlemsstaternes ret til at beskatte fiktivt realiserede avancer på formuegoder – en restriktion der hermed kan begrundes under henvisning til fordeling af beskatningskompetencen herunder til territorialprincippet og at man anser restriktionen som effektiv til at sikre virkeliggørelsen af formålet.⁹²

Herpå diskuteres hvorvidt ovenstående kan anses for proportionelt, herved det mindst indgribende middel til at nå målet. Først diskuteres hvorvidt det, at der skal indgives en selvangivelse på fraflytningstidspunktet synes uproportionelt. EU-Domstolen fastslår her, at man anerkender at der er tale om en yderligere administrativ hindring, da man pålægger fraflytteren en ekstra byrde i forhold til statsborgeren, men at man finder denne hindring begrundet og proportionel, da man anser det som en nødvendig foranstaltning for at

⁸⁶ Jf. præmis 35

⁸⁷ Jf. præmis 36

⁸⁸ Jf. præmis 42

⁸⁹ Jf. præmis 33

⁹⁰ Jf. præmis 45 og 46, under henvisning til generaladvokatens punkt 96 og 97

⁹¹ Se kritisk til dette: Forudgående afsnit om forholdet mellem MDBO'en og de danske regler.

⁹² Jf. præmis 47

kunne fastsætte beskatningen, at der indhentes en selvangivelse, og da denne alligevel ville skulle have været indhentet på et senere tidspunkt, i givet fald ved den egentlige realisation, og herved ikke synes unødvendig byrdefuld.⁹³

Hvad angår sikkerhedsstillelsen underkendes denne derimod, da sikkerhedsstillelsen godt nok letter en senere opkrævning af skatten for medlemsstaten, men ikke kan ses som et udtryk for det mindst indgribende middel til at nå målet.⁹⁴ Man henviser i stedet til at anvende de allerede fastsatte regler, i rådets direktiv 2008/55/EF af 26. maj 2008, hvorved myndighederne medlemsstaterne imellem, skal bidrage med de relevante oplysninger, for at kunne fastsætte den korrekte skatteansættelse, samt hjælpe med at inddrive den konkrete beskatning.⁹⁵

Slutteligt anføres, at der skal tages hensyn til de kurstab der indtræder efterfølgende, hvis ikke værtslandet tager disse i betragtning, for at en regel som denne kan anses for proportionel. Der anføres ikke yderligere hvorvidt de opstillede hollandske regler overholder dette.⁹⁶

Spørgsmål 4 besvarer EU-Domstolen med, at man anerkender, at der kan være betydelige økonomiske ulemper forbundet ved at skulle stille sikkerhed, da man mister rådigheden over midler, hvilket er af likviditetsmæssig betydning. Man henviser bl.a. til at det kan give mindre fordelagtige lånevilkår mv.⁹⁷ Herved er det EU-Domstolens opfattelse, at det nødvendigvis ikke er nok bare at frigive sikkerhedsstillelsen, men at der evt. også skal ydes erstatning, for så vidt der i intern ret i en given situation, også skulle være givet en sådan. Med andre ord må der ikke ske en forskelsbehandling i forhold til nationalt anliggende sager. Det fastslås dog, at det som udgangspunkt er medlemsstaterne selv der fastsætter reglerne om erstatning, derfor er det op til intern ret og ikke op til EU-Domstolen at vurdere hvorledes eller om en sådan skal fastsættes.⁹⁸

Opsummerende er det vigtigste der således kan udledes af C-470/04 – N, at TEUF art. 43 omhandlende etableringsfriheden skal tolkes bredt. Man anerkender at exitbeskatningen er udtryk for en restriktion, men at denne kan begrundes under hensyn til fordeling af beskatningskompetencen herunder et territorialprincip. Det fastslås endvidere at kravet om indgivelse af selvangivelse også kan anses som en restriktion, men at dette er en nødvendig foranstaltning for at kunne fastsætte beskatningen. Ligeledes er kravet om sikkerhedsstillelse en hindring, denne hindring kan dog ikke begrundes, da EU-Domstolen ikke mener denne er

⁹³ Jf. præmis 49 og 50

⁹⁴ Jf. præmis 51

⁹⁵ Jf. præmis 52 og 53

⁹⁶ Jf. præmis 54

⁹⁷ Jf. præmis 57

⁹⁸ Jf. præmis 59

udtryk for det mindst indgribende middel til at nå målet, da man i stedet kan anvende rådets direktiv 2008/55/EF af 26. maj 2008 til inddrivelse af gælden. Slutteligt konkluderes det, at der skal tages hensyn til efterfølgende kurstab, for så vidt værtslandet ikke tager disse i betragtning, for at ovenstående regler kan anses for værende i overensstemmelse med fællesskabsretten.

Sag C-371/10 - NGI

National Grid Indus BV mod Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

Sagen omhandlede National Grid Indus BV(NGI), som var et hollandsk selskab med vedtægtsmæssigt hjemsted i Holland. NGI flyttede sit faktiske hovedsæde til Storbritannien og blev i den forbindelse beskattet af latente kapitalgevinster af dets aktiver. Selskabet havde en fordring på 33.113.000 GBP mod National Grid Company plc, som var et selskab etableret i Storbritannien. Der var pga. kursstigninger på engelske pund over for den hollandske gylden opstået en valutagevinst, som ikke var realiseret. Denne valutagevinst mente afgiftsmyndigheden i Holland, skulle exitbeskattes, som reglerne i Holland også foreskrev. Dette på trods af, at valutagevinsten forsvandt efter flytningen af hovedsædet, da NGI fremover skulle beregne sin skattepligtige indkomst i engelske pund.

Efter afgiftsmyndighedernes påligning af exitbeskatningen, indbragte NGI sagen for Rechtbank Haarlem, der stadfæstede myndighedernes afgørelse. NGI appellerede herpå dommen til Gerechtshof Amsterdam, der indgav følgende præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen:

Spørgsmål 1 går på hvorvidt et selskab kan påberåbe sig art. 49 etableringsretten, når den medlemsstat, efter hvis ret det er stiftet, pålægger selskabet en exitskat, fordi selskabet flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat?

Spørgsmål 2 omhandler, for så vidt første spørgsmål bliver besvaret bekræftende, hvorvidt en exitskat, som den i sagen omhandlende, kan opkræves uden mulighed for henstand, eller hensyn til senere værditab, og hvorvidt dette er imod art. 49?

Spørgsmål 3 går på, hvorvidt svaret af spørgsmål 2 påvirkes af, at den pågældende exitskat vedrører en valutagevinst, som er opstået under hollandsk skattejurisdiktion, og at den pga. reglerne i tilflytningsstaten ikke kommer til udtryk der?

Om det første spørgsmål siger EU-Domstolen først og fremmest, at der ikke inden for EU-retten er en ensartet definition af, hvilke selskaber etableringsretten gælder for.⁹⁹ Dette er på EU-rettens nuværende udviklingstrin kun et spørgsmål, som kan besvares ved hjælp af den nationale lovgivning. Derfor er det kun hvis betingelserne i art. 54 finder anvendelse, at selskabet kan påberåbe sig art. 49. Det vil altså sige, at selskabet skal være oprettet i overensstemmelse med den nationale lovgivning i Holland, for at dette kan anvende etableringsretten. Det følger videre, at da NGI flyttede sit faktiske hovedsæde til Storbritannien, så havde det ikke berørt virksomhedens egenskab af hollandsk selskab, da Holland anvender stiftelsesteorien.¹⁰⁰ Dette vil sige at selskabet ikke har ændret egenskab af selskab i forhold til hollandsk ret, og derfor har flytningen ingen betydning for hvorvidt selskabet kan påberåbe sig art. 49.¹⁰¹ Det første præjudicielle spørgsmål besvarer EU-Domstolen herfor bekræftende, og selskabet kan således godt påberåbe sig etableringsretten med henblik på at anfægte lovligheden af den exitskat, som blev pålagt i forbindelse med flytningen af hovedsædet.¹⁰²

Det andet og tredje spørgsmål behandles af EU-Domstolen samlet, og der ønskedes først besvaret om der forelå en restriktion for etableringsfriheden. EU-Domstolen slår her fast, at selvom etableringsfriheden, som den er udformet i traktaten, sikrer national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer den også et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at dens egne statsborgere flytter til en anden medlemsstat for at etablere sig der.¹⁰³ Alle foranstaltninger der medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som en restriktion.¹⁰⁴

Et hollandsk selskab, der ønsker at flytte sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, i forbindelse med udøvelsen af de rettigheder som etableringsretten giver, stilles likviditetsmæssigt ringere end et tilsvarende selskab, der ikke foretager en flytning af sit hovedsæde.¹⁰⁵ Dette skyldes de hollandske regler om umiddelbar beskatning af de latente kapitalgevinster på de flyttede aktiver. For så vidt et selskab ikke flytter sit hovedsæde ud af Holland, skulle disse først beskattes når de faktisk realiserede deres aktiver. Denne forskelsbehandling udgør en restriktion, der som udgangspunkt er forbudt i medfør af traktatens bestemmelser om etableringsfrihed.¹⁰⁶

⁹⁹ Jf. præmis 26

¹⁰⁰ Jf. præmis 28

¹⁰¹ Jf. præmis 32

¹⁰² Jf. præmis 33

¹⁰³ Jf. præmis 35

¹⁰⁴ Jf. præmis 36

¹⁰⁵ Jf. præmis 37

¹⁰⁶ Jf. præmis 41

EU-Domstolen ønskede dernæst at undersøge om begrundelsen for denne restriktion af etableringsfriheden, kunne være tilladt, som følge af tvingende almene hensyn.¹⁰⁷ Derudover skulle den være egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål, og den måtte ikke gå ud over hvad der var nødvendigt for at opnå dette.

EU-Domstolen slår her fast, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen medlemsstaterne imellem er et lovligt formål ved opsættelse af en restriktion.¹⁰⁸ Når et selskab flytter sit faktiske hovedsæde fra en medlemsstat til en anden, så skal oprindelsesmedlemsstaten ikke give afkald på sin ret til at beskatte kapitalgevinster, der er opstået inden selskabets flytning.¹⁰⁹ Derfor må en medlemsstat godt beskatte disse kapitalgevinster på tidspunktet, hvor de udflyttes. Dette har til formål at hindre situationer, der gør indgreb i oprindelsesmedlemsstatens ret til at udøve sin beskatningskompetence.

Da reglerne i DBO'en mellem Holland og Storbritannien fastslog, at et selskab der flytter sit hovedsæde til Storbritannien, skulle anses som skattepligtig der, så betød dette at Holland mistede beskatningsretten efter flytningen af hovedsædet.¹¹⁰ I henhold til hollandske regler, blev der pålagt en exitskat af latente kapitalgevinster af aktiver. Kapitalgevinster der realiseredes efter flytningen blev beskattet i tilflyttermedlemsstaten. EU-Domstolen mener derfor, at på grund af disse forhold, så er de hollandsk opstillede regler, egnede til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen. Dette da reglerne sikrer, at latente kapitalgevinster som er opstået i Holland, også bliver beskattet der.¹¹¹

Det bliver slået fast, at en endelig fastsættelse af skattebeløbet på tidspunktet for fraflytningen, er en effektiv måde til at opnå formålet om at sikre beskatningsretten til de kapitalgevinster, der er opstået i oprindelseslandet.¹¹² Kommissionen har gjort gældende, at oprindelsesmedlemsstaten er forpligtet til at tage hensyn til evt. kurstab, som måtte opstå i perioden mellem flytningen af hjemstedet og tidspunktet for realiseringen af aktiverne.¹¹³ I denne sag forsvandt risikoen for kurstab i forbindelse med flytningen, men der var dog stadig en risiko for tab, i det tilfælde at selskabet ikke kunne opnå fuld tilbagebetaling af gælden.¹¹⁴ EU-Domstolen mener imidlertid ikke at dette gjorde sig gældende for situationen i denne sag. Dette skyldes at indkomsten for selskabet efter flytningen af hovedsædet, kun blev beskattet af værtsmedlemsstaten, hvorefter det tilkom denne medlemsstat at tage hensyn til værdiudsving, idet værtsmedlemsstaten også

¹⁰⁷ Jf. præmis 42

¹⁰⁸ Jf. præmis 45

¹⁰⁹ Jf. præmis 46

¹¹⁰ Jf. præmis 47

¹¹¹ jf. præmis 48

¹¹² Jf. præmis 52

¹¹³ Jf. præmis 53

¹¹⁴ Jf. præmis 55

havde kompetence til at beskatte overskud, samt muligheden for at fradrage underskud.¹¹⁵ EU-Domstolen konkludere videre, at hvis oprindelsesmedlemsstaten tager hensyn til valutagevinster og kurstab, som er opstået efter flytningen af hovedsædet så risikerer man, at der vil blive dobbeltbeskattet eller at der kan opstå et dobbelt fradrag.¹¹⁶

Det faktum at værtsmedlemsstaten ikke nødvendigvis tager højde for efterfølgende tab, ændrer ikke ved oprindelsesstatens kompetence til at pålægge en skat ved fraflytningen.¹¹⁷ Traktaten sikrer ikke, at selskaber omfattet af art. 54 kan flytte sit faktiske hovedsæde uden skattemæssige konsekvenser. Det ville være for omfattende hvis medlemsstaterne skulle indordne deres skatteregler med hinanden, for på den måde at udviske enhver ulighed, der kunne følge med en flytning mellem to medlemsstaters skattelovgivning.¹¹⁸ EU-Domstolen siger herfor, at traktatens art. 49 som følge af ovenstående, ikke er til hinder for, en medlemsstats skattelovgivning, hvorefter skattebeløbet fastsættes endeligt på ophørstidspunktet.¹¹⁹

Til sidst ser EU-Domstolen på hvorvidt en øjeblikkelig opkrævning af skatten er forenelig med traktaten. NGI og Kommission anfører begge, at den øjeblikkelige opkrævning ikke er den mindst indgribende foranstaltning og at en opkrævning der falder sammen med tidspunktet for den faktiske realisering er en bedre løsning. EU-Domstolen anfører her, at en national lovgivning der giver selskaber, der flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, mulighed for at vælge hvorvidt de vil betale skattebeløbet med det samme, eller om de vil udskyde beskatningen til den faktiske realisation af aktiverne, ville være en foranstaltning, der var egnet til at sikre fordelingen af beskatningskompetencen.¹²⁰ Herved må medlemsstaterne ikke opstille en regel om øjeblikkelig opkrævning af en fraflytterskat, da dette er for byrdefuldt for selskabet, der ønsker at fraflytte medlemsstaten.

EU-Domstolens afgørelse bliver, at det kun er den øjeblikkelige opkrævning af skattebeløbet og ikke fastsættelsen af skattebeløbet, der skal anses for at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre virkeliggørelsen af formålet.¹²¹ Der er således et behov for en henstandsordning for juridiske personer, ligesom den EU-Domstolen tidligere har godkendt for fysiske personer. Derfor er en foranstaltning som den i de hollandske regler, om opkrævning af skatten på latente kapitalgevinster, ved flytningen af et selskabs hoved-

¹¹⁵ Jf. præmis 58

¹¹⁶ Jf. præmis 59

¹¹⁷ Jf. præmis 61

¹¹⁸ Jf. præmis 62

¹¹⁹ Jf. præmis 64

¹²⁰ Jf. præmis 73

¹²¹ Jf. præmis 81

sæde til en anden medlemsstat, når denne foretages på samme tidspunkt som selve flytningen, i strid med etableringsfriheden.¹²²

Sammenfatning

De to første domme omhandlende fysiske personer har visse ligheder. Disse to domme er vigtige for udviklingen på området for fraflytterbeskatning, ikke mindst fordi disse var de første der tog stilling til reglerne om exitbeskatning, men også fordi den retspraksis de slår fast, ligeledes har betydning exitbeskatningen af selskaber.

I C-9/02 Lasteyrie bliver de franske regler om exitbeskatning af personer, vurderet til at være en restriktion for etableringsfriheden. EU-Domstolen fastslår, at det ikke kan retfærdiggøres at opstille en generel regel for at hindre skatteunddragelse, udformet som de franske regler, da disse rammer for bredt. Desuden var proportionaliteten heller ikke godkendt, idet EU-Domstolen desuden slog fast, at en betalingshenstand skal ydes automatisk, og ikke være underlagt strenge betingelser. Derved blev de franske regler erklæret uforenelige med traktaten. Selvom sagen omhandlede fysiske personer, så har Kommissionen gjort gældende at denne mener, at afgørelsen også har direkte konsekvenser for selskaber.¹²³

I C-470/04 N vurderes det at hollandske regler udgør en restriktion for etableringsfriheden. EU-Domstolen finder dog her, at de generelle regler godt kan godtages, fordi hensynet til fordelingen af landenes beskatningskompetence, må anses som et tvingende alment hensyn. EU-Domstolen mener dog ikke at reglerne er de mindst restriktive til at opnå formålet, især kravet om sikkerhedsstillelse for at opnå henstand findes uforeneligt med traktaten. Reglerne opfylder således ikke kravet om proportionalitet.

C-371/10 NGI adskiller sig fra de foregående ved at omhandle juridiske personer. De hollandske foranstaltninger bliver i denne sag erklæret uforenelige med traktaten, idet de opstiller en restriktion for etableringsfriheden. Formålet med denne restriktion kan dog begrundes i tvingende almene hensyn, da de er opstillet til at sikre en fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Det bliver slået fast at en fastsættelse af det endelige skattebeløb på fraflytningstidspunktet, er en effektiv måde til at opnå formålet med at sikre beskatningsretten til de gevinster, der er opstået i oprindelsesmedlemsstaten. EU-Domstolen slår dog fast i denne sag, at en beskatning, der foretages øjeblikkeligt i forbindelse med fraflytningen ikke er proportionel, da der er mindre restriktive løsninger til at opnå beskatningen.

Der er inden for EU-retten kun ganske få bestemmelser om direkte skatter, og det er således kun direktiverne om rente/royalty betalinger, udbyttebetalinger mellem moder/datterselskaber og reglerne om skat-

¹²² Jf. præmis 86

¹²³ Kommissionen: Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik (2006), s. 6

tefrie grænseoverskridende fusioner der direkte regulerer en beskatning.¹²⁴ Derfor er det op til medlemsstaterne selv, at opstille regler for dette område. Dette betyder dog ikke, at man kan lovgive som man vil, da man stadig skal overholde traktatens bestemmelser.¹²⁵

Den samlede retsstilling som de tre domme således fastslår er, at man godt kan retfærdiggøre en exitbeskatning under henvisning til hensynet til fordelingen af landenes beskatningskompetence, men ikke kan retfærdiggøre en generel regel til at modvirke skatteflugt. Det fremgår dog, at for at bestemmelserne opfylder proportionalitetsprincippet, skal reglerne indeholde en ordning med mulighed for henstand, hvor der vel at mærke ikke må være noget krav om sikkerhedsstillelse – dette gælder både hvad angår fysiske personer og selskaber.

Ved gennemgangen af exitbeskatningsreglerne anvendte EU-Domstolen Gebhard testen. De 4 prøvelser i Gebhard testen vil nedenfor blive beskrevet udførligt, hvorefter testen vil blive anvendt til at efterprøve de danske reglers forenelighed med traktaten.

Gebhard testen

EU-Domstolen har i forbindelse med prøvelsen af hvorvidt en restriktion er forenelig med EU-retten opstillet en række betingelser som, der for så vidt disse er opfyldt, kan retfærdiggøre at man har en regel der udgør en hindring for den frie bevægelighed. Dette blev først berørt i C-19/92 Kraus, hvor EU-Domstolen opstillede en række krav, der skulle opfyldes for at retfærdiggøre en restriktion. Kravene var som følger: Restriktionen må ikke være diskriminerende, den skal være begrundet i tvingende almene hensyn, reglerne skal være egnede til at opnå det mål der forfølges og må ikke gå udover hvad der er nødvendigt for at opnå dette.¹²⁶ Siden hen er der blevet afsagt dom i sagen C-55/94 Gebhard, hvor EU-Domstolen ligeledes opstillede disse fire betingelser, som skulle være opfyldt, hvis man skulle have adgang til at opstille nationale foranstaltninger, der kunne virke hindrende for udøvelsen af etableringsretten.¹²⁷ Betingelserne skal overholdes, hvis en beskatningsordning ikke er forenelig med etableringsretten. Betingelserne vil i det følgende afsnit blive gennemgået mere uddybende.

¹²⁴ Thomas Rønfeldt: Skatteværn og EU-frihed (2010), s. 174.

¹²⁵ Jf. i denne retning præmis 44 i C-9/02 Lasteyrie

¹²⁶ Jf. præmis 32

¹²⁷ Jf. præmis 37

Ingen diskrimination

Det skal først bemærkes, at man kun anvender Gebhard testen i de tilfælde, hvor der foreligger en restriktion.¹²⁸ Den første betingelse er, at der ikke må være forskelsbehandling i de nationale, foranstaltninger. Det gælder her at reglerne ikke må være anderledes overfor udenlandske statsborgere/selskaber set i forhold til dem, der er statsborgere/selskaber i landet med foranstaltningerne. Der må i reglerne således ikke være tale om en diskrimination.

Tvingende almene hensyn

Den næste betingelse slår fast, at der skal være tale om en restriktion, der kan begrundes i tvingende almene hensyn.

Denne betingelse kan omfatte mange hensyn. Et hensyn der har været forsøgt gjort gældende, er hensynet til sikringen af statens skatteindtægter. Dette hensyn er dog overordnet set blevet afvist flere gange af EU-Domstolen. Heriblandt i C-9/02 Lasteyrie, hvor EU-Domstolen slår fast, at risikoen for tab af skatteindtægter, ikke er et tvingende alment hensyn.¹²⁹ EU-Domstolen har imidlertid godkendt nogle mere indskrænkede udgaver af dette hensyn, nemlig hensynet til sammenhængen i skattesystemet, hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, hensynet til at modvirke dobbelt fradrag ved underskud og hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig.¹³⁰ I C-204/90 Bachmann kommer EU-Domstolen frem til, at de regler som er gældende i Belgien havde udformet, ikke kunne have været opfyldt med mindre restriktive foranstaltninger, og derfor blev de i denne sag godtaget som et tvingende alment hensyn, der kunne begrundes i hensynet til sammenhængen i skattesystemet.¹³¹ I C-446/03 Marks & Spencer, blev engelske regler, hvorefter der ikke var mulighed for fradrag af underskud for andre end de indenlandske selskaber, betragtet som en restriktion. Der blev fra engelsk side påberåbt et hensyn til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, og hvilket EU-Domstolen anså som værende et rimeligt hensyn, for ikke at bringe beskatningskompetencen i fare.¹³² Derudover havde England også påberåbt sig hensynet til at undgå dobbelt fradrag for underskud, hvilket EU-Domstolen ligeledes anerkendte.¹³³ Det sidste hensyn som England havde anvendt som gyldig grund, var hensynet til undgåelse af skatteunddragelse. Til dette udtalte EU-Domstolen, at muligheden for at overføre underskud pådraget af ikke-hjemmehørende datterselskaber, til et hjemmehørende moderselskab, indebar en risiko for, at overførslerne af underskud

¹²⁸ Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, forkortet udgave, (2008), s. 565.

¹²⁹ Jf. C-9/02 Du Saillant, præmis 60

¹³⁰ Niels Winther Sørensen mfl., Skatteretten 3, (2009), s. 494.

¹³¹ Jf. C-204/90 Bachmann, præmis 27

¹³² Jf. C-446/03 Marks & Spencer, præmis 46

¹³³ Jf. C-446/03 Marks & Spencer, præmis 47

blev organiseret således, at underskud blev anvendt hvor der var den højeste skattesats, og derfor hvor fradraget havde den største værdi og derfor kunne dette formål også anerkendes.¹³⁴

Egnet til at sikre virkeliggørelsen af formålet

Den tredje betingelse går på, at restriktionen skal være egnet til at virkeliggøre det formål den forfølger, hvilket kan illustreres ved C-371/10 NGI. EU-Domstolen slår her fast, at regler der medfører en exitbeskatning af de avancer, der er oppebåret imens selskabet har opholdt sig på medlemsstatens område, er egnet til at sikre formålet. Formålet som i dette tilfælde er, at sikre medlemsstatens beskatningskompetence til avancer oppebåret på medlemsstatens område.¹³⁵

Proportionalitet

Den sidste betingelse er, at foranstaltningerne ikke må gå videre end hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, der er foreskrevet – også kaldet for proportionalitetsprincippet. Det følger af fast retspraksis, at regler der udgør en hindring for den frie bevægelighed, men som er begrundet i tvingende almene hensyn, stadig skal indføres på den mindst indgribende måde. Det fremgår eksempelvis af C-470/04 N, at kravet om sikkerhedsstillelse i forbindelse med henstand for exitbeskatningen går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det mål der forfølges.¹³⁶ Der kan ifølge EU-Domstolen anvendes midler, der er mindre restriktive, end et krav om sikkerhedsstillelse for at opnå henstand.

Alle ovenstående betingelser skal som før nævnt være opfyldt for, at en medlemsstat kan opretholde foranstaltninger, der udgør en restriktion for traktaten. EU-Domstolens praksis viser i ovenstående sager, at det typisk er de tvingende almene hensyn, eller proportionaliteten som medlemsstaterne har svært ved at opfylde kriterierne for i forbindelse med indsættelse af regler om exitbeskatning.

Test af de danske regler

Der skal i det følgende undersøges, hvorvidt de regler Danmark har opstillet for exitbeskatning, af såvel fysiske som juridiske personer, er forenelige med EU-retten. Det er fast praksis inden for EU-Domstolen, at undersøge medlemsstaternes regler efter den tidligere nævnte Gebhard test, og dette vil således også være udgangspunktet for følgende undersøgelse af de danske exitbeskatningsregler.

¹³⁴ Jf. C-446/03 Marks & Spencer, præmis 49

¹³⁵ Jf. C-371/10 NGI, præmis 48

¹³⁶ Jf. C-470/04 N, præmis 51

Foreligger der en restriktion?

De danske regler er opstillet således, at man skal beskattes af urealiserede avancer optjent imens man er under dansk skattepligt, når der sker udtræden af denne skattepligt. Det vil sige, at de fysiske eller juridiske personer, der vælger at forlade landet, og derved udgår af dansk skattepligt, alene på grund af fraflytningen bliver beskattet af deres urealiserede gevinster. Der er derfor tale om en økonomisk ulempe set i forhold til de personer eller selskaber der bliver boende i Danmark, som først skal svare skat ved den egentlige afståelse af deres aktiver. Dette kan afholde fysiske og juridiske personer fra at fraflytte landet, og derved er der tale om en restriktion i traktatens forstand. Regeringen har ikke bestridt dette, men har i et notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg gjort gældende, at reglerne alligevel er forenelige med EU-retten.¹³⁷

Når der er tale om en restriktion, skal den som ovenfor nævnt overholde kriterierne i Gebhard testen, hvis den skal kunne opretholdes. Derfor skal det først undersøges hvorvidt exitbeskatningsreglerne anvendes uden forskelsbehandling.

Anvendes reglerne uden forskelsbehandling?

De danske regler er i deres udformning ikke hverken mere eller mindre restriktive, set i forhold til deres anvendelse overfor andre nationaliteter end dansk. Reglerne er ens for alle, og derfor opfylder de danske exitbeskatningsregler den første betingelse.

Er reglerne begrundet i tvingende almene hensyn?

Der er i forarbejderne til de første danske regler om exitbeskatning fra 1987, forklaret at formålet med reglerne er at modvirke skatteflugt. Der står videre, at *"det skal ved disse regler tilstræbes, at indtægt, der optjenes her i landet, også beskattes her. Det skal indgå heri, at også urealiserede avancer og skattecredit på indtægt, der er optjent her, bliver beskattet i forbindelse med fraflytningen. De ændrede regler skal tillige begrænse mulighederne for at undgå beskatning gennem udnyttelse af forskelle i de enkelte landes skatteregler."*¹³⁸ Med hensyn til den første del, hvorefter at indtægter optjent i landet, også skal beskattes her, er dette som tidligere nævnt udtryk for en begrundelse af en beskatningskompetence efter et territorialprincip. Det bliver slået fast i C-371/10 NGI, at et selskabs flytning af hovedsæde fra en medlemsstat til en anden ikke betyder at oprindelsesmedlemsstaten skal opgive sin ret til beskatning af de værdistigninger der er sket på dennes territorium inden fraflytningen¹³⁹, og ligeledes i C-470/04 N, hvor beskatning efter et terri-

¹³⁷ Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om Kommissionens åbningsskrivelse vedrørende exitbeskatning ved overførsel af aktiver (2008)

¹³⁸ LFF 1987-02-18 nr. 208

¹³⁹ Jf. præmis 46, i C-371/10 NGI

torialprincip også anerkendes¹⁴⁰ Dette støtter således op om hensynet til beskatningskompetencen som Danmark har indskrevet i forarbejderne til 1987-loven. Det bliver videre i NGI gjort gældende, at en medlemsstat i overensstemmelse med territorialitetsprincippet på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, således har retten til at beskatte de værdistigninger der er forekommet, i den periode hvori selskabet har haft hovedsæde her.¹⁴¹

Den anden del af ovenstående, går på at begrænse udnyttelsen af de forskellige landes beskatningsregler, til at undgå beskatning. Det må i den forbindelse slås fast at EU-Domstolen ikke anerkender hensynet til tab af skatteindtægter som et tvingende alment hensyn.¹⁴² Derimod vil et hensyn til at imødegå risikoen for skatteunddragelse godt kunne godkendes som et tvingende alment hensyn.¹⁴³ De danske regler ser ud fra formuleringen ud til at være tiltænkt at imødegå skatteunddragelse, hvilket er et godkendt formål. Det skal dog i denne sammenhæng nævnes, at selv hvis der var ment et hensyn til at sikre statens skatteindtægter, og dette ikke ville kunne anerkendes af EU-Domstolen, så vil det andet formål om sikring af beskatningskompetencen i sig selv være nok til at begrunde reglerne. EU-Domstolen slår således fast i sagen C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG, at man ikke nødvendigvis skal opfylde alle de formål der tidligere blev nævnt i forbindelse med C-446/03 Marks & Spencer, for at kunne begrunde foranstaltninger der udgør en restriktion.¹⁴⁴

Skatteministeriet har i et notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg, præciseret hvad formålet med bestemmelserne i dansk ret er, nemlig *"at sikre opretholdelsen af dansk beskatningskompetence og at forhindre en vilkårlig omfordeling af den danske skattebase til andre medlemsstater"*.¹⁴⁵ Denne præcisering har ikke så stor, betydning for ovenstående, men det er alligevel en ordlydsændring, der passer godt med EU-domstolens formulering. Det *"at sikre opretholdelsen af beskatningskompetencen"* er således en ofte anvendt formulering, til at forsvare skattemæssige foranstaltninger der udgør en restriktion for etableringsfriheden Danmark har med denne formulering sikret, at de danske reglers formål stemmer overens med kravet om at reglerne skal være begrundet i et tvingende alment hensyn.¹⁴⁶

¹⁴⁰ Jf. præmis 42, i C-470/04

¹⁴¹ Jf. i denne retning præmis 46, i C-371/10 NGI samt præmis 46, i C-470/04 N.

¹⁴² Jf. fx præmis 60, i C-9/02 Lasteyrie

¹⁴³ Jf. fx præmis 49, i C-446/03 Marks & Spencer

¹⁴⁴ Jf. præmis 40, i C-414/06, Lidl Belgium GmbH & Co. KG

¹⁴⁵ Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om Kommissionens åbningsskrivelse vedrørende exitbeskatning ved overførsel af aktiver (2008)

¹⁴⁶ Se hertil også præmis 45, i C-371/10 NGI

Er reglerne egnede til at virkeliggøre det formål de forfølger?

Det er som tidligere nævnt, også en betingelse for at EU-Domstolen skal kunne godkende nationale foranstaltninger, der udgør en restriktion for traktatens frie bevægelighed, at disse også er egnede til at opnå det formål der forfølges. EU-Domstolen slår fast, at en exitbeskatning, hvorefter der pålignes en beskatning på fraflytningstidspunktet, er en egnet foranstaltning til at sikre, at de indtægter der er oppebåret i fraflytningslandet, også kan blive beskattet der.¹⁴⁷ Dette er præcist hvad de danske regler gør, såvel i ABL § 38, stk. 1 som i SEL § 5, stk. 7, og SEL § 8, stk. 4, 3. pkt. hvor man påligner en beskatning ved udtræden af dansk skattepligt. Derfor må de danske regler anses som egnede til, at virkeliggøre det formål de forfølger, hvilket er en opretholdelse af beskatningskompetencen for værdistigninger, der er opstået under dansk skattepligt.

Går reglerne ud over hvad der er nødvendigt for at opnå deres formål?

Den sidste betingelse der skal være opfyldt for at kunne retfærdiggøre en restriktion i henhold til traktaten, er proportionalitetsprincippet. Dette går som tidligere nævnt ud på, at de regler man har opsat, ikke må gå videre end hvad der lige nøjagtigt er nødvendigt for at opnå det formål de tilsigter.

Proportionalitetsprincippet set i forhold til reglerne for selskaber

De danske regler for selskaber er meget lig dem, der er opstillet i Holland, som de så ud da C-371/10 NGI blev prøvet ved EU-Domstolen. EU-Domstolen undersøgte i denne forbindelse, hvorvidt det er forholdsmæssigt at fastsætte og opkræve den endelige skat på fraflytningstidspunktet.¹⁴⁸ EU-Domstolen kommer frem til, at en fastsættelse af det endelige beløb, der skal beskattes på fraflytningstidspunktet står i rimeligt forhold til det formål det forfølger, hvilket er at sikre at de latente kapitalgevinster, der er opstået imens selskabet var skattepligtigt til landet, også bliver beskattet der.¹⁴⁹ Det er slået fast i C-470/04 N, at der skal tages hensyn til efterfølgende kurstab, hvis ikke disse allerede tages i betragtning i værtsmedlemsstaten.¹⁵⁰ EU-Domstolen afviser dog i C-371/10 NGI at det også her er nødvendigt, da man i forbindelse med flytningen af et selskab til en anden medlemsstat, overgår til beskatning der, og derved beskattes efter deres regler af overskud, samt opnår mulighed for fradrag af underskud.¹⁵¹ Hvis fraflytter staten også skulle tage hensyn til efterfølgende kurstab, ville dette kunne bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen i fare, da der ville være risiko for dobbeltbeskatning eller dobbelt fradrag for tab.¹⁵² EU-Domstolen kommer på baggrund af dette frem til, at traktaten ikke er til hinder for, en endelig fastsættelse

¹⁴⁷ Jf. præmis 48, i C-371/10 NGI og i samme retning præmis 46, i C-470/04 N

¹⁴⁸ Jf. præmis 51, i C-371/10 NGI

¹⁴⁹ Jf. præmis 52, i C-371/10 NGI

¹⁵⁰ Jf. præmis 54, i C-470/04 N

¹⁵¹ Jf. præmis 58, i C-371/10 NGI

¹⁵² Jf. præmis 59, i C-371/10 NGI

af latente kapitalgevinster i forbindelse med fraflytningen.¹⁵³ Den endelige værdifastsættelse på tidspunktet for exit indsat i det danske regelsæt, vil således også være i overensstemmelse med EU-retten, da fastsættelsen sker på samme måde som i det Hollandske regelsæt.

EU-Domstolen ønsker efterfølgende at undersøge hvorvidt en øjeblikkelig opkrævning af skatten på tidspunktet for den faktiske udtræden af skattepligt, også er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

Man konstaterer her at den øjeblikkelige opkrævning ikke er proportionel på trods af, at adskillige regeringer har gjort gældende, at det er en for stor administrativ byrde at holde styr på aktiverne efter fraflytningen. EU-Domstolen anfører at det kun kræver en opfølgning på hvornår gevinsten faktisk realiseres, da selve skattebeløbet er fastsat ved fraflytningen, og herved ikke udgør den store administrative byrde, som medlemsstaterne forsøger at anføre. EU-Domstolen slår herved fast, at hvis et selskab mener det er en mindre byrde for selskabet at udsætte beskatningen, og dermed selv skulle holde styr på aktiverne, så er det også en rimelig byrde for skattemyndigheden.¹⁵⁴ Der henvises yderligere til, at medlemsstaterne kan anvende direktivet om gensidig bistand til at sikre sig indkrævningen af skatten, når der faktisk sker realisation.¹⁵⁵ Derfor er en øjeblikkelig opkrævning af skatten ved fraflytningen ikke den mindst indgribende foranstaltning i strid med traktatens art. 49.¹⁵⁶

Ud fra ovenstående vil de danske regler vedrørende exitbeskatning af selskaber, således også være i strid med art. 49, idet der også i dansk ret er en øjeblikkelig opkrævning af skatten for selskaber.

Proportionalitetsprincippet set i forhold til reglerne for personer

I modsætning til reglerne for selskaber, er der i forbindelse med exitbeskatning for personer, indsat mulighed for at få henstand med betalingen af denne skat. I en længere årrække var der i dansk ret indsat krav om sikkerhedsstillelse for denne henstand, der blev dog efter afsigelse i C-9/02 Lasteyrie lavet en række ændringer til de danske regler, heriblandt blev kravet om sikkerhedsstillelse for at opnå henstand fjernet. På baggrund af dette kunne man foranlediges til tro, at de danske regler for personer, er i overensstemmelse med traktaten. Indsættelse af en henstandsordning er ifølge EU-Domstolen med til at bevirke, at man kan retfærdiggøre en restriktiv lovgivning, men spørgsmålet er, hvorvidt en henstandsordning rent faktisk løser alle de problemstillinger der opstår som følge af exitbeskatningsreglerne. Der blev som tidligere nævnt lavet en række ændringer i 2008 – ændringer hvoriblandt en del må anses som problematiske.

¹⁵³ Jf. præmis 64, i C-371/10 NGI

¹⁵⁴ Jf. præmis 77, i C-371/10 NGI

¹⁵⁵ Jf. præmis 78, i C-371/10 NGI

¹⁵⁶ Jf. præmis 85, i C-371/10 NGI

En af ændringerne var en tilføjelse i ABL § 39 A, stk. 3, hvorefter at Danmark behandler skatten af gevinster på aktier, ved hjælp af PSL § 8 a. Danmark lempes for skat betalt til fremmede stater efter L § 33, stk. 1. Det er dog kun det overskydende beløb efter en evt. lempelse, hvoraf Danmark har beskatningsretten til, som anvendes til at nedskrive henstandssaldoen med. Dette må siges at stille en fraflytter dårligere end en person, der vælger at blive i Danmark idet, da der herved forekommer en dobbeltbeskatning af beløbet, som er betalt til udlandet. Foreneligheden med traktatens regler om fri bevægelighed kan i en situation som denne betvivles. Denne problemstilling vil blive berørt senere i specialet.

Der blev i forbindelse med de samme ændringer også indsat en ny regel, som kan føre til løbende afdrag på henstandssaldoen trods det, at man ikke har realiseret sine aktier. Dette med indførelsen af § 39 A, stk. 5-7, som alle omhandler tvangsafdrag på henstandssaldoen i de tilfælde, hvor der træffes foranstaltninger omhandlende aktierne, som påvirker eller kan påvirke, at skatteyderen får likviditet til betaling af henstandssaldoen stillet til rådighed.¹⁵⁷ Et eksempel på dette er følgende: hvis en fraflytter får henstand med en avanceskat på 1 mio. kr. og fraflytteren så dagen efter ophør af dansk skattepligt modtager en udlodning, der efterlader ham med et overskydende beløb på 1 mio. kr. eller mere, så vil dette beløb blive brugt til at tvangsafdrage på saldoen for at udligne denne. Eksempelet betyder, at selvom personen har fået henstand for betalingen af exitbeskatningen, så tvinges han igennem de nuværende danske regler til at betale hele henstandsbeløbet, selvom han ikke har afstået nogle af sine aktier.¹⁵⁸ Disse regler giver risiko for, at fraflytteren bliver beskattet før den endelige realisation. Dette vil gå imod EU-Domstolens godkendelse af henstandsordningen, da denne er godkendt under henvisning til, at det er for restriktivt at opkræve beskatningen inden den faktiske realisation finder sted¹⁵⁹.

En ting er at man skal tvangsfradrage på henstandssaldoen i tilfælde af en udbytteudbetaling, hvor man bliver stillet en likviditet til rådighed, selvom man ikke har realiseret, noget andet er tilfælde som i § 39 A, stk. 7, hvor man modtager lån fra et selskab man har aktier i. Her må der være en formodning for at lånet er optaget til et bestemt formål. Der står i lovforslaget til § 39 A, stk. 7, at lovgiver ser det som at personen har fået likviditet til rådighed, og derfor kan tvangsafdrage på henstandssaldoen. Dette virker dog meget mere indgribende, end hvad der er nødvendigt for at opnå formålet med reglerne, da det lån man har optaget først skal bruges til at betale af på henstandssaldoen, før man kan anvende resten af lånet til dets egentlige formål.¹⁶⁰ Dette er på sin vis en genindførelse af sikkerhedsstillelse for henstanden, idet at det kan skade fraflytterens kreditværdighed, da staten på grundlag af disse bestemmelser har mulighed for at

¹⁵⁷ Jane Bolander: Fraflytningsbeskatning og EU-retten, (2009) s. 7.

¹⁵⁸ Jens Ravnkilde: De nye fraflytningsregler er i strid med EF-retten, (2008) s. 5.

¹⁵⁹ Jf. senere i specialet i afsnittet "Løbende tvangsafdrag på henstandsbeløbet" hvor åbningsskrivelse fra Kommissionen vil blive diskuteret.

¹⁶⁰ LFF 2008-05-30 nr. 187, s. 10

opkræve skat løbende, som ellers først burde være kommet til beskatning, når fraflytteren vælger at realisere sine aktier.¹⁶¹

Der blev også med ændringerne i 2008 fjernet muligheden for frafald af henstandssaldoen i tilfælde af tilbageflytning, hvilket må siges at gøre de danske regler mere restriktive end tidligere. Dette skyldtes at et af formålene med ændringer fra 2008 var en forebyggelse af, at skattepligtige flyttede ud af landet, for derefter at tømme værdien af aktierne igennem udbytteudlodninger, og så vende tilbage til Danmark. Førhen kunne den skattepligtige vende tilbage til Danmark, hvorefter myndighederne frafaldt henstandssaldoen, men med de nye regler er dette ikke længere muligt. Som de danske regler er udformet på nuværende tidspunkt, så skal de fradrag man evt. måtte have i forbindelse med fraflytningen anvendes på de andre aktier, der betragtes som realiseret efter ABL § 38, stk. 1 ellers fortabes de. Dette følger af ABL § 38, stk. 3 og betyder også, at hvis den samlede nettoopgørelse ved fraflytningen er negativ, så er der ingen steder at anvende dette fradrag.

En mindre byrdefuld løsning på problemet kunne muligvis opstilles. Dette ved at fraflytteren kan få mulighed for omberegning og ophævelse af skatten, dog med forbehold for mellemliggende udlodninger mv.¹⁶² Dette kan dog muligvis være for omfattende i forhold til det administrative besvær, ikke kun for skattemyndighederne, men også for skatteyderen, der i dette tilfælde ville skulle holde styr på og dokumentere alle dispositioner, som kan påvirke værdien af aktierne. Dette problem er dog muligvis ved at blive løst igennem et nyt lovforslag til aktieavancebeskatningsloven, hvorefter man vil udvide adgangen til udnyttelse af tab ved fraflytning, for de personer der flytter tilbage til Danmark.¹⁶³ Forslaget går på, at for så vidt en person, der efter at være fraflyttet Danmark med et nettotab på sine aktier, fordringer eller kontrakter, vender tilbage til Danmark, så gives der ved tilbageflytningen mulighed for en forhøjelse af indgangsværdien med dette tab, for de aktier mv. som personen stadig har i behold ved tilflytningen. Dette vil ifølge lovforslaget sikre, at personen så vidt muligt vil blive stillet som om denne var blevet i Danmark.

Sammenfatning

Med de nye regler der blev indført i forbindelse med ændringerne i 2008, er det ud fra ovenstående, tvivlsomt, hvorvidt de danske regler for personer er forenelige med det EU-Domstolen tidligere har godkendt. De nye ændringer medfører en risiko for dobbeltbeskatning og tvangsafdrag, som resultat af dispositioner man ikke nødvendigvis selv har kontrol over, eksempelvis i form af udbytteudbetalinger. For selskaber er reglerne efter afsigelsen af C-371/10 NGI, ikke udtryk for den mindst indgribende foranstaltning til at nå

¹⁶¹ Jens Ravnkilde: De nye fraflytningsregler er i strid med EF-retten, (2008) s. 6.

¹⁶² Jane Bolander: Fraflytningsbeskatning og EU-retten, (2009) s. 7.

¹⁶³ Jf. L 95 2012, forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, ligningslove, personskatteoven og forskellige andre love.

målet, idet det må være mindre restriktivt at give mulighed for henstand, således beløbet ikke opkræves øjeblikkeligt på fraflytningstidspunktet. Det bør bemærkes at selv hvis reglerne for selskaber ændres til at indeholde en henstandsordning, så kan disse regler ligeledes være i strid med proportionalitetsprincippet, hvis de udformes på lignende måde som dem for personer. Regler som disse er dog endnu ikke blevet prøvet ved EU-Domstolen, og det kan derfor ikke slås fast med 100 % sikkerhed, hvorledes EU-Domstolens vurdering af foreneligheden med traktaten vil være. Ud fra den ovenstående analyse af de danske regler, vil vurderingen være, at de danske regler ikke er forenelige med traktaten i deres nuværende udformning.

EU-Domstolens konklusioner stillet overfor de danske regler

Det er igennem ovenstående afsnit samt igennem EU-Domstolens praksis påvist, at en henstandsordning kan retfærdiggøre en restriktiv lovgivning. Det har været godkendt af EU-Domstolen, at man opstiller restriktive regler i forbindelse med fraflytning, hvis blot man ikke opkræver fraflytningskatten i det øjeblik personen flytter, men giver henstand til den faktiske realisation finder sted. Det kan dog betvivles, hvorvidt denne løsning er nok til at retfærdiggøre nogle af de andre problemstillinger, der opstår i forbindelse med exitbeskatningen. De danske regler er netop som omtalt ovenfor, opstillet på en måde, der stadig stiller fraflytteren dårligere end de personer der bliver boende i Danmark.

EU-Domstolen har dog ikke haft mulighed for at tage stilling til regler som de danske, idet der kun er blevet stillet spørgsmål i forhold henstandsordningen og sikkerhedsstillelse i forbindelse med denne. Det er herfor uvist, hvorvidt en forelæggelse af ovenstående exitbeskatningsregler og disses konsekvenser, ville føre til at et EU-Domstolen var nået til andre konklusioner. Dette vil blive diskuteret i følgende afsnit.

Løbende tvangsafdrag på henstandsbeløbet

EU-Domstolen har som sagt godkendt at man opstiller regler om fraflytningsbeskatning, så længe man giver henstand med betalingen af beløbet til den faktiske realisation finder sted. Der er dog i de danske regler jf. forrige afsnit problemer i denne forbindelse. ABL § 39 A, stk. 5-7 giver de danske myndigheder mulighed for løbende at opkræve tvangsafdrag på henstandsbeløbet, når der foretages dispositioner, som giver eller kan give likviditet til den skattepligtige. Dette betyder at henstanden ikke først bliver tilbagebetalt ved realisering af de aktier som er på beholdningsoversigten, men at der kan forekomme løbende afdrag, på trods af at man ikke har haft nogen indflydelse på de dispositioner.

EU-Domstolen har ikke taget stilling til dette, men da Domstolen kun godkendte reglerne så længe der var en opretholdt en henstandsordning, kunne man forestille sig, at den ikke vil godkende regler, som de dan-

ske, hvor denne ordning om henstand, i nogle tilfælde, i praksis ikke har nogen betydning grundet de nyindsatte bestemmelser der pålægger den skattepligtige tvangsafdrag inden en endelig realisation.

Til at underbygge ovenstående argument, har Kommissionen d. 18. marts 2010 fremsendt en åbningsskrivelse til Danmark, idet Kommissionen mener, at de danske regler for exitbeskatning af aktier ejet af personer, er i strid med den frie bevægelighed. Dette grundede reglerne i § 39 A, stk. 5-7, hvorefter den fraflyttede aktionær skal betale afdrag på fraflytterskatten, som der ellers er givet henstand med, i forbindelse med udbytteudbetalinger m.v. Hvorved den fraflyttede aktionær stilles ringere, da denne kommer til at betale dansk skat af urealiserede aktiegevinster, hvorimod en aktionær der bliver i Danmark, først beskattes når aktierne sælges.¹⁶⁴

Danmark har i svarskrift hertil, udtalt at de mener at afkast af en aktiepost kan fremkomme i form af udlodning af udbytte og som en gevinst ved salg af aktierne. Derfor er udlodning af udbytte reelt set en realisation af aktiegevinst, dog uden salg af selve aktien, som derved skal beskattes. Desuden anfører Danmark at udbytteudbetalinger forringer værdien af aktierne.

Kommissionen har således anfægtet samme problem med de danske regler, mens Danmark ikke mener at de er i uoverensstemmelse med traktaten. Det virker dog som om, at ministeriet hævder at udbytter træder i stedet for avancer, og at aktionæren skal vælge mellem den ene eller anden form for aktieafkast.¹⁶⁵ Grunden til at det er et valg mellem det ene eller det andet er ifølge skatteministeriet, at en udlodning altid får aktiens værdi til at falde, og derved vil en avance ved et evt. senere salg formindskes/forsvinde. Det vil være interessant at høre EU-Domstolens holdning til dette, men ind til videre kan man kun gætte på et udfald af en evt. traktatbrudssag. Det virker dog ikke umiddelbart foreneligt med traktaten, at opkræve løbende tvangsafdrag i forbindelse med udbytter m.v. eftersom man fra EU-Domstolens side har stillet krav om, at der først sker beskatning ved den egentlige realisation.

Tilladelse af dobbeltbeskatning

Der er ved EU-Domstolens afgørelser lagt stor vægt på at man ikke må stille personer der ønsker at fraflytte en medlemsstat dårligere, end en person der bliver boende, da dette hindrer udøvelsen af traktatens frihedsbestemmelser. Dette er grunden til at henstandsordningen er blevet anvendt til at gøre reglerne mindre restriktive, da fraflytteren således i princippet også først beskattes på tidspunktet for realisation.

De danske regler giver i deres nuværende udformning en stor risiko for en dobbeltbeskatning grundet § 39 A, stk. 3, 3. og 4. pkt. Disse lyder således " *Overstiger den beregnede skat den skat, der er betalt i udlandet,*

¹⁶⁴ Jf. sag nr. 2008/4992 Manglende gennemførelse af den frie bevægelighed (Exitbeskatning på aktier), (2010)

¹⁶⁵Jens Ravnkilde: Mens vi venter på EU-Kommissionen – har Skatteministeriet et svar på kritikken af de nye fraflytningsregler? (2010)

forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt”.

Dette vil i praksis betyde, at der kan forekomme forskelsbehandling af fraflyttere alt efter hvor høj skattesatsen i det land de flytter til er. De fraflyttere der flytter til et land med høj beskatning bliver belastet mere end dem der flytter til et land med lav beskatning. Dette kan demonstreres med følgende eksempel: Vi har to personer bosiddende i Danmark X og Y. De har begge en aktiebeholdning, der har en værdi på 100. Skattesatsen for avancer og udbytte forudsættes at være 40 %. Begge personer fraflytter Danmark, hvorved begge exitbeskattes og har på henstandssaldoen en skattegæld på 40 til Danmark. Forskellen er nu at X flytter til land 1 der beskatter udbytter med samme skattesats som Danmark – 40 % og Y flytter til land 2 der for eksemplets klarheds skyld har en 0 % beskatning på udbytte. Der udloddes nu i begge lande et udbytte på 50. Land 1 beskatter udbytte med samme sats som Danmark, således beskatter begge lande med 20. Danmark lempes dog efter LL § 33 med credit, således at der ikke er nogen overskydende skat, der skal betales til DK, og henstandssaldoen nedskrives herfor efter reglerne ikke. I land 2 er der ingen udbytteskat, og skatten er således 0 på det udloddede udbytte, mens Danmark igen beskatter med 40 % således en skat på 20 der skal betales til DK. Da der ikke er nogen skat Danmark skal lempe i, nedskrives henstandssaldoen med de 20 som er betalt til Danmark, således saldoen nu er nedbragt til 20. Resultatet bliver således at X der er flyttet til land 1 stadig har en skattegæld på 40 til Danmark, mens Y der flytter til land 2 har en skattegæld til Danmark på 20, selvom de to fraflyttere vel at mærke har foretaget akkurat de samme dispositioner efter fraflytningen. Dette betyder at X dobbeltbeskattes, da han ikke har fået nedskrevet sin henstandssaldo, selvom han har betalt den samme skat som Y, denne skat er bare betalt til udlandet i stedet for Danmark, hvortil han stadig skylder de 40.

Dette eksempel viser, hvor slem forskellen i værste fald kan være, men selv i tilfælde hvor forskellen på beskatningen i de to lande ligger tættere på hinanden, så vil den person der flytter til landet med den laveste beskatning stadig blive beskattet lempeligere end personen der flytter til et land med en høj beskatning. En lignende situation for en person der bliver boende i Danmark vil være langt mindre økonomisk byrdefuld.¹⁶⁶ Et eksempel på dette er følgende: En person der er fuldt skattepligtig til Danmark har en skattegæld til landet på 2 mio. kr. Personen sælger aktier fra en beholdning af udenlandske aktier, med en avance på 1 mio. kr., og betaler 20 % i skat til udlandet, og betaler 25 % til Danmark (som har lempet de 20 % betalt til udlandet) således at han betaler 45 % i alt. Dette efterlader personen med 550.000 kr. til betaling af afdrag på sin danske skattegæld, men ud af dette beløb har SKAT betalt de 200.000 som de har lempet for. Dette

¹⁶⁶ Jens Ravnkilde: De nye fraflytningsregler er i strid med EF-retten, (2009) s. 7.

skal ses i sammenhæng med at fraflytteren i eksemplet ovenfor ikke fik nedskrevet på sin henstandssaldo med det som SKAT lempet for.¹⁶⁷

Der er ikke i forbindelse med exitbeskatning blevet stillet præjudicielle spørgsmål ved EU-Domstolen om hvorvidt denne vil acceptere en dobbeltbeskatning som følge af de nationale regler. Det er dog en stor hindring for den frie bevægelighed, da det i den grad stiller en fraflytter dårligere end en person der vælger at blive i Danmark, og det må kunne afholde i hvert fald nogle personer fra at flytte. Derfor må det forventes at hvis de danske regler blev prøvet ved EU-Domstolen, så ville de ikke blive anerkendt som forenelige med EU-retten og den frie bevægelighed.

Exitbeskatning af genvundne afskrivninger – en potentiel stor likviditetsmæssig byrde

I forbindelse med skattemæssige afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver, kan disse komme til genbeskatning for så vidt aktivet bliver solgt med fortjeneste i forhold til den nedskrevne værdi. Skattemæssige afskrivninger sker efter en saldo metode, hvorved nedskrivningen sker med en ved anskaffelsen bestemt procentsats hvert år. Realiseres aktivet til en større værdi end den værdi aktivet er nedskrevet til, sker der beskatning af genvundne afskrivninger, dog for personer maksimalt op til den faktiske anskaffelsessum jf. KSL § 10, mens der ikke er det samme forbehold for selskaber, hvor de almindelige regler alt efter aktiv type gør sig gældende.¹⁶⁸ Dette er der i og for sig ikke noget odiøst i, da man har fået fradrag for en afskrivning, som ikke afspejlede den reelle værdi af aktivet og herved opnået et fradrag, som man ikke var berettiget til. Problemet ligger som i de andre exitbeskatningssituationer i, at beskatningstidspunktet fremrykkes, grundet den fiktive realisationsbeskatning, uden ydelse af henstand for betalingen. En beskatning kan i dette tilfælde betyde en stor likviditetsmæssig byrde for selskabet eller personen, da man ikke har den pågældende afståelsessum i hænde til at betale skatten, modsat et reelt salg. For større aktiver vil disse afskrivninger kunne udgøre en betydelig sum penge, og den likviditetsmæssige byrde vil derfor i mange tilfælde ikke være af betydelige størrelser. En beskatning af genvundne afskrivninger synes på mange måder rimelig, da det ellers ville være for nemt for virksomheder, at udnytte afskrivningsreglerne for sidenhen at flytte og realisere et aktiv i et andet land. Dette da Danmark netop har ydet et løbende fradrag over den tidsperiode, hvor selskabet eller personen har anvendt aktivet i Danmark. For så vidt at realiteten på fraflytningstidspunktet er, at aktivet er mere værd, end det man har nedskrevet dette til, vil det herfor synes legitimt at beskatte den genvundne afskrivning der forekommer, som der også bliver redegjort for i et notat

¹⁶⁷ Jens Ravnkilde: De nye fraflytningsregler er i strid med EF-retten, (2009) s. 7.

¹⁶⁸ Cirkulære 1997-05-29 nr. 82 om international beskatning – nr. 4.1.2. Opgørelse af avance og genvundne af- og nedskrivninger

til folketingets europaudvalg og folketingets skatteudvalg.¹⁶⁹ Det vil som tidligere nævnt kræve en form for henstand, i al fald når vi kigger på domspraksis, senest i NGI-dommen og tidligere i N og Lasteyrie, da den likviditetsmæssige byrde ellers må kendes uforholdsmæssig stor. EU-Domstolen vil formentlig i stedet hen- vise til, at medlemsstaterne kan benytte direktivet om gensidig bistand og direktivet om hjælp til inddriv- ning af fordringer, på tidspunktet for den egentlige realisation af det afskrivningsberettigede aktiv.

Ud fra dette må det formodes at EU-Domstolen vil anerkende behovet for at beskatte genvundne afskriv- ninger, men under forudsætning af at der opstilles regler for udskydelsen af beskatningen til en realisation har fundet sted.

Har domstolen været præsenteret for alle relevante problemstillinger?

Ud fra ovenstående er det tydeligt, at nogle af de danske exitbeskatningsregler ikke opfylder kriterierne for reglerne om henstand uden sikkerhedsstillelse, der tidligere er anerkendt af EU-Domstolen. Når man ser på den prøvelse af exitbeskatningsreglerne, der har fundet sted i sagerne Lasteyrie, N og NGI ses det, at der langt fra er taget stilling til alle de problematikker, der synes at opstå i forbindelse med exitbeskatningsreg- lerne, særligt efter indførslen af en række nye danske exitbeskatningsregler i 2008. Yderligere også de pro- blematikker exitbeskatningen udløser når DBO'erne skal konsulteres, da disse ikke i alle situationer kan dæmme op for en potentiel dobbeltbeskatningssituation.

Det skal dog påpeges, at EU-Domstolen kun tager stilling til de oplysninger, der bliver forelagt den, og noget kunne i denne forbindelse tyde på, at man i sagerne der har været ført, ikke har fået anført alle relevante synspunkter og argumenter. Ovenstående behandling af exitbeskatningsreglerne, synes i al fald at påpege en række problemstillingerne, der ikke ud fra sagsfremstillingen synes at have været behandlet - problem- stillinger der hvis de var blevet gjort gældende, muligvis havde ført til at EU-Domstolen ville have anskuet tingene anderledes og nået til andre konklusioner.

Således må det stadigvæk være uvist hvorvidt reglerne i den danske lovgivning er i forenelighed med EU- retten, eftersom EU-Domstolen ikke har taget stilling til alle de relevante problemstillinger som reglerne er genstand for. Det er dog tvivlsomt hvorvidt, i det mindste en række af de nyindsatte bestemmelser i 2008- lovgivningen for personer, vil blive kendt i overensstemmelse med EU-retten, mens det synes mere klart, at de danske regler for selskaber, efter afsigelsen af NGI-dommen og den verserende traktatbrudssag, vil bli- ver kendt uforenelige med fællesskabsretten, eftersom der stadig ikke ydes henstand for skattebetalingen.

¹⁶⁹ Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om afgivelse af svarskrift i EU-Domstolens sag C- 261/11 vedrørende exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver

Løsning af problemerne med landenes exitbeskatningsregler – en perspektivering

Som ovenstående analyse har vist, synes der at forekomme en række problemer med den måde hvorpå de danske exitbeskatningsregler på nuværende tidspunkt er opbygget. Nedenstående perspektivering vil søge at komme med forslag til hvorledes nogle af disse problemstillinger i fremtiden kunne løses, eller i al fald gøre reglerne mindre restriktive end de synes på nuværende tidspunkt.

Beskatning af værdistigninger efter et lagerprincip

I afsnittet vedrørende lagerbeskatning kontra realisationsbeskatning omtalte vi problematikken omhandlende, hvorvidt den valgte exitbeskatning var udtryk for en realisationsbeskatning eller en lagerbeskatning. For at undgå denne problemstilling helt var det en mulighed at gennemfører et generelt lagerprincip for beskatning af avancer på aktiver. Herved opnår Danmark automatisk beskatningsretten til de avancer der er oppebåret her i landet, da man beskatter avancen løbende, som det allerede ses i en del situationer for selskaber. Herved er man fri for at forskelsbehandle skatteydere der fraflytter, da man i stedet for at beskatte efter et realisationsprincip, som i fraflytningssituationen, som sagt beskatter alle situationer løbende. Ulempen ved indførelsen af et sådant princip, vil være den administrative byrde der vil opstå, som følge af, at der en gang om året skal ske opgørelse af aktivets værdiforøgelse eller tab, hvilket især ved personers aktiebeholdninger der ikke er børsnoterede, kan synes tidskrævende og dyrt i forhold til den beskatning der vil komme ud af det.

Kommissionens løsningsforslag – Harmonisering/løsning af problemerne med landenes indgangsværdier

Kommissionen udsendte i december 2006 en meddelelse til Rådet, Europa-Parlamentet og Det europæiske økonomiske og sociale udvalg, med titlen "Exitbeskatning og behovet for samordningen af medlemsstaternes skattesystem". Dette er både en beskrivelse af retstilstanden og de problematikker, der kan forekomme i forbindelse med exitbeskatningen, men også forslag til hvorledes problematikkerne kan løses. Her vil hovedsageligt blive lagt vægt på de problemstillinger og de løsningsforslag som kommissionen anførte i meddelelsen, som er relevante i forhold til de danske exitbeskatningsregler.

Man påpeger fra kommissionens side, problemstillingen i medlemsstaternes mulighed for at inddrive skatterne efter en fraflytning. Kommissionen henviser til at dette kan løses på lempeligere måde end ved en straksbeskatning, da medlemsstaterne kan anvende direktivet om gensidig bistand og direktiv om inddri-

velse af fordringer, der foreskriver at medlemslandene internt skal bistå hinanden med de nødvendige midler, informationer og redskaber til at kunne inddrive fordringerne staten har til gode.¹⁷⁰

Den næste problemstilling der anføres, er hele problemet med at nå frem til hvem der har beskatningsretten til avancen på aktivet. Hvor der på den ene side står et fraflytterland og på den anden side landet for den endelige realisation. Som muligt forslag til en fordeling af beskatningskompetencen foreslår kommissionen, at man skal søge at dele beskatningskompetencen forholdsmæssigt efter hvor længe den skattepligtige har opholdt sig i det enkelte land. Fordelingen af beskatningskompetencen skal dog vel at mærke først ske ved den endelige realisation. Man taler altså her om en forholdsmæssig fordeling af den værdistigning der er påløbet. Dette kan illustreres ved følgende eksempel:

Person A ejer en aktieportefølje i 10 år, hvoraf han 3 af årene er bosiddende i land X og 7 af årene i land Y. På realisationstidspunktet er der sket en værdistigning på 100. Efter kommissionens forslag skal beskatningsretten til værdistigningen nu ske forholdsmæssigt, dvs. land X får ret til at beskatte 30, mens land Y bliver tildelt beskatningsretten til de 70.¹⁷¹ Som kommissionen også påpeger, vil en løsning som denne, dog ikke harmonere med MDBO'ens artikel 13, der foreskriver at det er domicillandet der har enebeskatningsretten til avancen. Da MDBO'ens artikel 13 danner udgangspunkt for mange af de indgåede DBO'er, vil det derfor kræve, at landene genforhandler disse, så de kommer i overensstemmelse med forslaget.¹⁷²

Næste problemstilling kommissionen påpeger, er det også tidligere behandlede mismatch der kan forekomme mellem landenes ind- og udgangsværdier, hvor der som skrevet kan opstå uensigtsmæssige situationer, hvor der både kan være tale om dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning. Som løsning på problemet foreslår kommissionen at man landene imellem gensidigt anerkender den måde, hvorpå der beregnes ind- og udgangsværdier, således at tilflytterlandet anvender fraflytterlandets udgangsværdi som tilflytterlandets indgangsværdi.¹⁷³

Alternativt hvis landene ikke som udgangspunkt ønsker et fælles regelsæt for ind og udgangsværdier, foreslås det, at der kan oprettes en fælles procedure og regelsæt til at løse de situationer hvor mismatch og tvister der vedrører forskellen i indgangsværdierne opstår, evt. med inspiration fra voldgiftskonventionen.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Kommissionen: Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik, (2006), s. 5)

¹⁷¹ Ibid.

¹⁷² Ibid. S. 4

¹⁷³ Ibid. S. 8

¹⁷⁴ Ibid. S. 8

Mulighederne i det nye CCCTB-forslag med fokus på exitbeskatning

CCCTB – ”Det fælles konsoliderede selskabsskattegrundlag” er en idé til indførslen af et nyt direktiv som EU pt. har på tegnebrættet. Direktivet har som formål at opstille muligheder for koncerner til at indtræde i et system, hvor koncernen kan opnå et fælles beskatningsgrundlag. Som direktivet på nuværende tidspunkt er foreslået, skal det være muligt for koncernen at tilvælge eller fravælge CCCTB for hver enkelt virksomhed i koncernen, dog bindes man ved tilvalg for en 5-årig periode ad gangen.¹⁷⁵ Herved adskiller CCCTB-systemet sig fra de regler vi i dansk ret har om international sambeskatning, da det ikke er et krav at CCCTB vælges for hele koncernen på en gang. Forslaget giver som sagt mulighed for at konsolidere over- og underskud i koncernen indenfor hele EU,¹⁷⁶ hvad angår problemstillingen i dette projekt vedrørende pålægning af exitbeskatning, er der endnu ikke taget stilling til hvorledes dette skal løses, når koncernen eller den enkelte del heraf indtræder i systemet og herved i danske ret mister status som skattepligtig til Danmark. Generelt set må det formodes at det ville være EU-rettens helt klare holdning, at der ikke skete nogen beskatning, da dette ville være mest optimalt for et velfungerende indre marked, men at medlemsstaterne vil være interesseret i at tiltræde et sådant forslag vil være optimistisk at tro. Dette da landene formodentligt ikke vil være interesseret i at tiltræde et system, hvor de mister beskatningsretten til et aktiv, som de ellers, som det ser ud på nuværende tidspunkt, ville have beskatningsretten til. Herfor må det formodes, at der som en del af direktivet, skal udarbejdes en eller anden løsning på dette, dog med exitbeskatningsregler der er udformet således, at disse er i overensstemmelse med etableringsretten, hvorved direktivet ellers ville komme i karambolage med traktatbestemmelsen, som direktivet skal overholde for ikke at være ugyldigt. Det CCCTB forslaget vil kunne bruges til i lyset af problemstillingen om exitbeskatning for virksomheder er, at man efter en indtræden i systemet, vil kunne foretage flytning af aktiver imellem landene uden pålægning af en ophørsbeskatning, eftersom hele koncernen er konsolideret. Herved kan koncernen ved indtræden i systemet undgå denne likviditetsmæssige byrde, der hidtil har været pålagt denne, ved flytning af aktiverne.

Mulighederne for at vælge sambeskatning efter SEL § 31 A – ikke en ”bare” løsning

En anden mulighed for at undgå den umiddelbare exitbeskatning, som selskaber i dag underlægges er et tilvalg af internationalsambeskatning efter SEL § 31 A. Skatterådet bemærker i SKM2007.735.SR at der til løsning af problemstillingen med den umiddelbare beskatning af selskaber blot kan tilvælges international sambeskatning, og således udskyde beskatningen. Det bemærkes sågar at, muligheden for tilvalget af international sambeskatning sikrer, at de danske regler ikke er i strid med EU-retten. Det skal hertil først be-

¹⁷⁵ Jacob B. Pedersen og Thomas Rønfeldt: CCCTB, et fælles skattesystem med udfordringer (2011), s. 1

¹⁷⁶ Ibid.

mærkes at fordi der foreligger et alternativ til at blive exitbeskattet, retfærdiggør dette ikke en traktatstridig regel i sig selv jf. C-440/08 – Gielen, præmis 50-52. For det andet er det rigtigt at tilvalget af international sambeskatning fører til at man udskyder beskatningen, dog betyder sådant et tilvalg at man samtidig bliver underlagt en række andre betingelser, der kan have så store negative bivirkninger for koncernen, at det helt opvejer den fordel man kunne få i at udskyde exitbeskatningen ved hjælp af regelsættet. Eksempelvis kræver international sambeskatning efter SEL § 31 A (i modsætning til CCCTB forslaget), at man medtager alle grene af koncernen i den samlede beskatning, og således vil konsekvenserne af at man ønsker at undgå exitbeskatning for en del af koncernen, fører til at hele koncernen konsolideres hvilket i langt fra alle tilfælde vil være fordelagtigt.

Således er det korrekt set at SEL § 31 A kan løse problemstillingen med exitbeskatning, men beslutningen om at vælge international sambeskatning, bør indeholde en lang række andre overvejelser, da et tilvalg kan have store konsekvenser for den samlede koncern. Derfor kan international sambeskatning som en løsning på problemet med exitbeskatning, ikke være en "bare" løsning som skatterådet ellers umiddelbart synes at fremlægge det.

Konklusion

Ud fra følgende problemformulering *"Er de danske og internationale exitbeskatningsregler i overensstemmelse med etableringsretten TEUF artikel 49 og kapitalens frie bevægelighed TEUF artikel 63, særligt set i forhold til sagerne C-9/02 Lasteyrie, C-470/04 N og C-371/10 National Grid Indus?"* kan vi på baggrund af udarbejdelsen af dette speciale konkludere følgende.

Hvad angår hjemlen til påligning af en exitbeskatning i dansk intern ret, er det i specialet kommet frem, at de danske regler bygger på en beskatning efter et realisationsprincip, der sås dog tvivl om hvorvidt et realisationsprincip kan anvendes, når der er tale om en fiktiv realisation, og ikke en faktisk realisation i forbindelse med fraflytningen. Det blev som nævnt slået fast i Finwell-dommen, at man skal se på de faktiske dispositioner og handlinger, der er foretaget, og ikke hvad hensigten og tankerne bag måtte være. Hvorvidt dette princip også må finde anvendelse for lovgiver, kan der stilles spørgsmålstegn ved, men for så vidt princippet gør, kan reglen karambolere med grundlovens § 43, da ingen skat kan pålignes uden klar hjemmel.

Hvad angår reglernes forenelighed med de indgåede internationale dobbeltbeskatningsaftaler, her med udgangspunkt i MDBO'en, kan det konkluderes, at der opstår en del forskellige problemstillinger i forhold hertil. Først at den fremrykkede beskatning gør, at man både i Danmark, og senere i staten hvor aktiverne realiseres, anser det som en domicillandsbeskatning. Dette kan føre til en dobbeltbeskatning, som ikke kan udredes ved hjælp af DBO'erne, da dobbeltdomicil situationen opstår forskudt. Desuden kan der stilles spørgsmålstegn ved hjemlen til at pålægge beskatningen efter et territorialprincip. Territorialprincippet er normalt et princip, der finder anvendelse i forbindelse med beskatning af løbende indkomster hidrørende fra fast ejendom og faste driftssteder, men som nu synes at udstrækkes til at pålægge en kildelandsbeskatning på aktieavancer. Det må dog konkluderes at som retstilstanden ser ud på nuværende tidspunkt, er denne begrundelse anerkendt af EU-Domstolen, trods et bredere anvendelsesområde end det princippet er udtryk for i MDBO'en. Der er også problemet i at man nu har indgået en DBO med de nordiske lande, hvori man anerkender statussen som kildeland, med en aftalt beskatningsret til avancer optjent i Danmark, hvis der sker realisation indenfor en 10-årig periode, mens man samtidig søger at begrunde reglerne under henvisning til et territorialprincip.

En yderligere problemstilling er risikoen for, at landene anvender forskellige indgangsværdier, hvilket er med til at skabe situationer, hvor der potentielt kan opstå både dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-

beskatning, grundet eventuelle forskelle i landendes værdifastsættelsesmetoder. Landende beskatter således ikke det samme og DBO'erne kan derfor ikke konsulteres.

Der kan herved konstateres en række problemområder grundet de danske exitbeskatningsregler. Der henstår henholdsvis tvivl om, hvorvidt en beskatning harmonerer med DBO'erne samt der konstateres tilfælde, hvor DBO'erne simpelthen ikke finder anvendelse trods en dobbeltbeskatning, hvilket også man anses som problematisk.

I forbindelse med exitbeskatningsreglernes forenelighed med etableringsretten og kapitalens frie bevægelighed, ses det med henvisning til analysen af de tre domme C-9/02 Lasteyrie, C-470/04 N og C-371/10 National Grid Indus, at exitbeskatningsreglerne udgør en restriktion. Det kan videre af dommene udledes, at man godt kan retfærdiggøre en exitbeskatning under henvisning til hensynet til fordelingen af landenes beskatningskompetence, men ikke kan retfærdiggøre en generel regel til at modvirke skatteflugt. Det anføres yderligere at bestemmelserne skal opfylde proportionalitetsprincippet, hvilket man efter praksis gør, når reglerne indeholder en ordning med mulighed for henstand, hvor der vel at mærke ikke er noget krav om sikkerhedsstillelse.

Man anvender i sagerne den såkaldte Gebhard test til at efterprøve, hvorvidt en restriktion kan begrundes i henhold til traktaten. Testen indeholder fire betingelser: restriktionen må ikke være diskriminerende, den skal være begrundet i tvingende almene hensyn, skal være egnet til at opnå det mål der forfølges, og må ikke gå udover hvad der er nødvendigt for at opnå dette.

En gennemgang af de danske exitbeskatningsregler med udgangspunkt i Gebhard testen afslørede flere problemstillinger i forhold til foreneligheden med traktaten. Det konkluderes at de danske regler, som retsstanden ser ud på nuværende tidspunkt, opfylder de tre første betingelser, dvs. de anvendes uden forskelsbehandling, de er begrundet i tvingende almene hensyn og de er egnede til opfyldelsen af formålet. Derimod er der en række problemer i forbindelse med, hvorvidt de danske regler er udtryk for det mindst indgribende middel til at nå målet.

For selskaber er der, især efter afsigelsen af C-371/10 NGI og den af Kommissionen rejste traktatbrudssag mod Danmark, en mangel på regler om henstand. Og det synes med sikkerhed at kunne konstateres, at de danske regler i forbindelse hermed vil stride med traktatens artikel 49 - etableringsretten.

Hvad angår personer er der også proportionalitetsmæssige problemer, særligt hvad angår selve udarbejdelsen af henstandsordningen. Blandt andet reglen om, at henstandssaldoen kun bliver nedskrevet med skat betalt til Danmark, hvilket vil sige at den skat der bliver lempet for i Danmark, ikke nedskriver saldoen. Der opstår derfor dobbeltbeskatning for den del af skatten der lempes for, hvilket ikke sker for en person der forbliver skattepligtig til Danmark. Desuden er de danske regler opstillet på en sådan måde, at fraflytteren

løbende kan blive tvunget til at tvangsafdrage på henstandssaldoen i forbindelse med udbytte udbetalinger og ydelse af lån. Dette går imod EU-Domstolens praksis, idet Domstolen ikke mener der må ske en beskatning, før man reelt set har realiseret sine aktiver. Yderligere er der i dansk ret blevet fjernet muligheden for frafald af henstandssaldoen ved tilbageflytning. Dette er for at undgå udhulning af værdien af de aktier der er med i henstandssaldoen, men man kan forestille sig mindre restriktive regler hvorefter henstandssaldoen stadigvæk kan frafalde, men hvor der tages højde for udbytter o. lign.

Trods en mulighed for at få henstand synes, denne altså ikke at afhjælpe alle relevante problemstillinger i forbindelse med exitbeskatningen, og de danske regler synes trods ændringerne efter afsigelsen af C-9/02 Lasteyrie og C-470/04 N ikke at være i overensstemmelse med EU-retten.

På nuværende tidspunkt er der ikke ved EU-Domstolen blevet rejst spørgsmål, der behandler hvorvidt ovenstående regler er forenelige med traktaten. Yderligere synes EU-Domstolen heller ikke at være blevet gjort bekendt med alle uheldige konsekvenser, som en henstandsordning kan udløse, hvor blandt andet problemer med mulige dobbeltbeskatningssituationer kan opstå, hvor der ikke er mulighed for lempelse. Det må herfor konkluderes at trods det, at Danmark for personer har fjernet kravet om sikkerhedsstillelse og giver mulighed for henstand, så er der stadigvæk, foruden den manglende henstand for selskaber, regler i den danske exitlovgivning der gør at disse, på baggrund af analysen i dette speciale, må konkluderes at stride med etableringsretten TEUF artikel 49 og kapitalens frie bevægelighed TEUF artikel 63.

English summary

The thesis statement in this dissertation concerns whether or not the Danish and international exit taxation laws are compatible with the freedom of establishment TFEU article 49 and the free movement of capital TFEU article 63, especially when the cases C-9/02 Lasteyrie, C-470/04 N and C-371/10 National Grid Indus, are taken into consideration.

An exit taxation is the tax that Denmark and other countries impose upon the individuals moving from one state to another. The taxation equates the movement of the individual with a realization of the assets/liabilities. This taxation therefore becomes an extra burden for the individuals moving in comparison to the individuals staying, as the latter will not have to pay the tax, until the actual realization takes place. As the exit taxation law is formed at the moment, individuals can get suspension of payment while companies are being charged immediately. The Danish exit taxation laws come with a range of problem areas that may be in conflict with both the OECD model tax convention and the Community law. In a double tax convention perspective – who has the right to impose the taxation consulting the model tax convention? And in a Community law perspective whether the exit taxation law is compatible with the freedom of establishment and the free movement of capital? Hereunder if the restriction, that the law is an indication of, can be justified according to the Gebhard test, which includes four criteria's that the restriction needs to pass. The restriction needs to pursue a legitimate objective, compatible with the Treaty, and justify the laws by imperative reasons in the public interest. Furthermore, the application of the laws must be appropriate to ensure the attainment of the objective pursued, and must not go beyond what is necessary to attain the goal.

The dissertation will try to answer the above mentioned problem, primarily by looking in the legislation and the choice of word herein, furthermore at the arguments that the Danish Government has put forth to defend the legislation, the input that the Commission brings to the table, the OECD model convention and last but not least what the European Court of Justice has to say, especially concerning the cases C-9/02 Lasteyrie, C-470/04 N and C-371/10 National Grid Indus

All in all the result of this analysis concludes, that there is still uncertainty on how to allocate which country has the right to tax the unrealized gains on assets/liabilities. On one hand the OECD Model Convention prescribes that the right to tax the income is within the land of the domicile, but when a fictive realization is levied there will always be two countries who will claim to be the land of domicile, but at a displaced time,

which the double tax treaties do not take into consideration. Further it is still inconclusive whether the tax that the Danish laws are levying is categorized as a domicile taxation or source taxation. A new territoriality principle seems to take over, or at least it has been accepted as a reason for levying exit taxation by the European Court of Justice, as it looks at the moment. When it comes to the compatibility of the legislation and the Community law, it is the conclusion that the member states can levy exit taxation if they make sure that an easy access to suspension of payment is granted, and there is no condition in which the Member State requires a guarantee for the later payment. Furthermore all later reduction in value is to be taken into account, unless it has already been taken into account by the emigration country. Because of this the Danish legislation concerning companies, are incompatible with the Treaty. The legislation concerning individuals however seem to be compatible, but only because a variety of the rules concerning the suspension of payment, have not yet been trialed at the European Court of Justice. A lot indicates that a trial concerning these questionable rules will result in a rejection of the concerning rules, among others because of the risk of double taxation and also because of an advanced payment of tax which due to the suspension of payment first were to be paid at the time of the actual realization, but due to Danish legislation, can be levied in advance.

Litteraturliste

Artikler:

- Benedicte Wiberg og John Cederskjold Kierans, Spurvekydning med kanoner, SU 2008, 344.
- Jacob B. Pedersen og Thomas Rønfeldt, CCCTB, et fælles skattesystem med udfordringer, SPO.2011.309.
- Jane Bolander, Fraflytningsbeskatning og EU-retten, SU 2009, 157.
- Jens Ravnkilde, EF-retten og fraflytningsbeskatning af urealiserede aktieavancer, Tfs 2008, 917.
- Jens Ravnkilde, De nye fraflytningsregler er i strid med EF-retten, SU 2009, 158.
- Jens Ravnkilde, Nyt om dobbeltbeskatningsoverenskomster og fraflytningskat på urealiserede aktieavancer, SU 2010, 35.
- Jens Ravnkilde, Mens vi venter på EU-Kommissionen – har Skatteministeriet et svar på kritikken af de nye fraflytningsregler?, SU 2010, 321.
- Kommissionen, Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik, KOM(2006).
- Martin Poulsen, Exit-beskatning af selskaber og det EU-retlige proportionalitetsprincip, 2011.
- Reinout Kok, Compatibility of Exit Taxes and Community Law, EC Tax review 2011-2.
- Thomas Rønfeldt, Dobbelt domicil – en pseudo-problemstilling for fraflytterbeskatningen – om dobbeltbeskatning og lempelse som følge af henstandsordningen for aktieavancer, 2010.

Bøger:

- Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander og John Engsig, Lærebog om indkomstskat, 13. udgave, 2009.
- Jens Drejer, Hanne Søgaard Hansen og Gitte Skouby, Skattepligt og skatteflugt, 1987.
- Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten – forkortet udgave, 2008.
- Niels Winther Sørensen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen, Skatteretten 3, 5. Udgave, 2009.
- Thomas Rønfeldt, Skatteværn og EU-frihed, 1. Udgave, 2010.
- Lovforarbejder:
- LFF 1987-02-18, nr. 208
- LFF 2003-12-17, nr. 119
- LFF 2008-05-30, nr. 187
- LFF 2009-04-22, nr. 202

L 95 2012, forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven, ligningsloven, personskatteloven og forskellige andre love.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster:

OECD's modeloverenskomst

Lov nr. 1193, om indgåelse af protokol om ændring af overenskomst mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskatter, 2008

Domme:

EU:

C-204/90 – Bachmann

C-19/92 – Kraus

C-55/94 - Gebhard

C-250/95 – Futura Participations

C-9/02 – Hughes de Lasteyrie du Saillant

C-446/03 – Marks & Spencer

C-470/04 – N

C-414/06 – Lidl Belgium GmbH & Co. KG

C-440/08 - Gielen

C-371/10 – National Grid Indus

C-261/11 – Kommissionen mod Danmark

Danmark:

U.2011.2646H

Tfs 2006.1062H - Finwell

SKM 2007.735.SR

LSR af 24/07-08, Journal nr. 06-04083

Skrivelser mellem Danmark og Kommissionen:

Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om Kommissionens åbningsskrivelse vedrørende exitbeskatning ved overførsel af aktiver, j.nr. 2008-722-0008, 2008.

Kommissionens åbningsskrivelse: Sag nr. 2008/4992 Manglende gennemførelse af den frie bevægelighed (Exitbeskatning på aktier)

Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om afgivelse af svarskrift i EU-Domstolens sag C-261/11 vedrørende exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver, j.nr. 2008-722-0008, 2011.