Cand. merc. aud.

Kandidatafhandling

Copenhagen Business School

2015

Vejleder: Michael Tell

Censor:

Exitbeskatning af danske selskaber og dets forenelighed med EU

Exit taxation of Danish companies and its compatibility with the EU

Forfatter: Fatma Kartal

Cpr. nr.:

Antal anslag:170.060

Antal sider: 75

06-03-2015

Executive Summary

This thesis concerns the compatibility of the Danish exit taxation rules with the rights guaranteed by the TFEU's (Treaty on the Functioning of the European Union) Right of Establishment as described in article 49.

On July 18th, 2013, The European Court of Justice (ECJ) established that the Danish rules concerning exit taxation conflicted with TFEU's freedom of establishment rules, since transferral of funds to a registered office with tax residency in a different EU/EEA country or to an operating point located in a different EU/EEA country lead to exit taxation immediately after transferral. However, no exit taxation was levied, if the same company transferred assets to a registered office or operating point on a national level.

Following The ECJ's verdict of July 18th, 2013 (Commission v. Denmark), The Ministry of Taxation drafted a bill, that took effect March 1st, 2014. The bill allows companies to pay off the exit tax with an interest on the debt. The interest is one percent above Denmark's central bank's rate, though no less than three percent per annum. The exit tax is levied from the time of relocation. The annual instalments must be paid concurrently with the assets carrying a return, though no less than one-seventh of the debt. The extension extends to all assets irrespective of intentions of liquidation.

Although the new Danish rules grant companies the option of an extension, the aforementioned rules are still said to be problematic.

The extension amount attracts an interest rate of one percentage point above Denmark's central bank's bank rate though no less than three percent per annum. It is considered unsuitable to demand the same interest rate in all situations, since the interest rate is risk-based. Since the risk would never be the same in all cases, an assessment of the individual debtor's credit rating and security for every single case would be considered a better alternative.

The extension amount must be paid off depending on the returns. There are no clear guidelines for how the return should be calculated, but it stands to reason that companies will need to devote more resources to monitoring assets and their returns. Although the ECJ's verdict allows for a certain degree of administrative burden, it is suggested that the Danish code of practice is far too complicated on the administrative level and could therefore be considered to be disproportionate.

Based on the reflections above, it is suggested, that the Danish exit tax rules in their current wording are not compatible with the freedom of establishment.

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1: Indledning ... 5
1.1. Problemformulering ... 6
1.2. Afgrænsning ... 6
1.3. Metode ... 7
1.3.1. Relevante retskilder ... 10
1.3.2. Danske retskilder ... 10
1.3.3. Den skatteretlige retskilde ... 13
1.3.4. Folkeretlig retskildelære ... 14
1.3.5. EU-rettens retskildelære ... 16
1.3.6. EU-rettens indvirkning i nationalretten ... 18
1.3.7. EU-skatteret ... 18
Kapitel 2: Exitbeskatning i dansk lovgivning ... 20
2.1. Hvad er exitbeskatning? ... 20
2.2. Flytning af selskabet ... 20
2.3. Flytning af aktiver ... 21
2.4. Lovændringer efter dom C-261/11 Kommissionen mod Danmark ... 22
2.5. Sammenfatning af de nationale regler ... 24
Kapitel 3: Exitbeskatning i EU—retten ... 25
3.1. Exitbeskatning i EU-retten ... 25
3.2. Frihedsrettigheder ... 25
3.2.1. Etableringsfrihed art. 49 TEUF ... 26
3.2.2. Restriktion vs. Diskrimination ... 27
3.3. EU-domstolens praksis om exitbeskatning ... 29
3.3.1. Sag C-9/02 Lasteyrie ... 29
3.3.2. Sag C-470/04 N ... 29
3.3.3. Sammenfatning ... 31
3.4. EU-Domstolens retspraksis om exitbeskatning af selskaber ... 31
3.4.1. Sag C-371/10 National Grid Indus ... 31
3.4.2. Kan selskabet påberåbe sig artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF)? ... 32
3.4.3. Udgør handlingen i sagen en restriktion? ... 33

3.4.4. Foreligger der et lovligt formål? ... 33
3.4.5. Er handlingen proportional? ... 33
3.4.6. Straksopkrævning af skatten ... 34
3.4.7. Sikkerhedsstillelse ... 35
3.4.8. Delkonklusion ... 36
3.5. C-38/10 Kommissionen mod Portugal ... 36
3.5.1. Sammenholdt med National Grid Indus ... 37
3.5.2. Delkonklusion ... 40
3.6. Et brud på artikel 31 i EØS-aftalen ... 40
3.6.1. Arcade Drilling ... 40
3.6.2. Foreligger der en restriktion ... 42
3.6.3. Tvingende almene hensyn ... 43
3.6.4. Straksopkrævning vs. henstandsordning ... 43
3.6.5. Delkonklusion ... 43
Kapitel 4: Dansk exitbeskatning af selskaber heraf sag C-261/11 ... 44
4.1. Dansk exitbeskatning af selskaber ... 44
4.2. Åbningsskrivelse ... 44
4.3. Sag 261/11 Kommissionen mod Danmark ... 45
4.4. Sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark - forløb ... 46
4.5. Analyse af EU-domstolens udtalelser om sag C-261/11 ... 47
4.5.1. Foreligger der en restriktion? ... 47
4.5.2. Kan restriktionen begrundes i tvingende almene hensyn? ... 48
4.5.3. Er restriktionen proportional? ... 48
4.5.4. Følger af dom 261/11 ... 49
4.6. Delkonklusion ... 49
Kapitel 5: Analyse af problemstillinger som følge af de nye exitbeskatningsregler ... 50
5.1. Aktiverne, der er omfattet af henstandsordningen ... 51
5.1.1. Kortfristede eller langfristede aktiver ... 51
5.1.2. Forskellen mellem aktiver, der er bestemt til at blive realiseret og aktiver, som ikke er bestemt til at blive realiseret ... 52
5.1.3. Sag C-164/12 DMC sammenholdt med sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark ... 56
5.1.4. C-261/11 Kommissionen mod Danmark præmis 37 ... 56
5.1.5. Sammenfatning - aktiver bestemt for realiseret ... 58

5.2. Afdrag på baggrund af indtægter ... 58
5.2.1. Sammenfatning - afdrag på baggrund af indtægter ... 59
5.3. Henstand og rente ... 60
5.3.1. Sammenfatning - henstand og rente ... 62
5.4. Henstandsperioden ... 63
5.4.1. Sammenfatning - henstandsperioden ... 64
5.5. Administrative byrder ... 64
5.5.1. Sammenfatning - administrative byrder ... 66
Kapitel 6: Danmarks exitbeskatningsregler i henhold til EU-retten ... 66
6.1. Aktiver bestemt for realisation i henhold til EU-retten ... 67
6.2. Afdrag på baggrund af indtægter i henhold til EU-retten ... 67
6.3. Henstand og Rente i henhold til EU-retten ... 68
6.4. Henstandsperioden i henhold til EU-retten ... 69
6.5. De administrative byrder i henhold til EU-retten ... 70
6.6. Sammenfatning af de danske exitbeskatningsregler i henhold til EU-retten ... 71
Kapitel 7: Konklusion ... 72
Kapitel 8: Litteraturliste ... 75
Bøger ... 75

Kapitel 1: Indledning

Området for direkte skatter er endnu ikke harmoniseret, da en opnåelse af enighed mellem medlemsstaterne omkring vedtagelsen af direktiver kræver en meget kompliceret procedure. Det skyldes medlemsstaternes indbyrdes interesse i selv at kunne regulere direkte skatter, da dette vil være til deres fordel. På trods af manglende harmonisering på området, er alle medlemslande underlagt Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmådes (TEUF) grundlæggende bestemmelser om fri bevægelighed. Følgeligt skal medlemslandenes nationale suverænitet på skatteområdet ikke være i strid med bestemmelserne i denne traktat. Bestemmelserne har til formål at forhindre medlemslandene i at indføre diskriminerende og restriktive regler for grænseoverskridende elementer.

I de seneste år har EU-domstolen været nødt til at tage stilling til en række sager og domsafsigelser, som har berørt og udfordret mange EU-medlemsstater, heriblandt gældende ret inden for dansk lovgivning vedrørende exitbeskatning af selskaber, eftersom Kommissionen anså dansk lovgivning vedrørende exitbeskatningen som en hindring for udøvelsen af etableringsfriheden, hvorfor man i 2011 anlagde sag imod Danmark. Art. 49 i TEUF regulerer den fri etableringsret for selskaber, hvorfor selskaber kan optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt oprette og lede virksomheder i andre medlemslande på samme vilkår, som er fastsat i etableringslandets lovgivning for dets egne statsborgere.

EU-domstolen har den 18. juli 2013 fastslået, at Danmarks regler omkring exitbeskatning af selskaber er i strid med reglerne om den frie etablering i henholdsvis art. 49 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) og art. 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, i og med at en overførsel af aktiver til et hovedkontor, der er skattemæssigt hjemmehørende i et andet EU/EØS-land eller et fast driftssted beliggende i et EU/EØS-land, udløste en exitskat umiddelbart efter overførslen, mens en tilsvarende situation inden for landets grænser ikke udløste en exitskat.

I forlængelse heraf har Skatteministeren den 4. december 2013 fremsat et forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven (SEL). Dette indebærer en ændring af de nationale regler vedrørende beskatning ved flytning af selskabers aktiver/passiver til et andet EU/EØS-land, også kaldet exitbeskatning. Forslaget indeholder en henstandsordning, som muliggør, at selskaberne kan udskyde skattebetalingen samtidig med, at den sikrer hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen. De ændrede

regler skal således sikre de grænseoverskridende selskaber mulighed for aflastning af den høje beskatningsform.

1.1. Problemformulering

Ud fra ovenstående indledning har jeg udarbejdet følgende problemformulering:

Har ændringerne af de danske regler om exitbeskatning betydet, at reglerne nu er i overensstemmelse med det EU-retlige proportionalitetsprincip herunder etableringsfriheden i TEUF artikel 49?

1.2. Afgrænsning

Specialet har til formål at analysere selskabsskattelovens § 8, stk. 4 om selskabers flytning af aktiver og passiver til en anden medlemsstat samt § 5, stk. 5 og stk. 7 om selskabers flytning af hjemsted til en anden medlemsstat. Endvidere har specialet til hensigt at analysere de nye regler om exitbeskatning i selskabsskatteloven §§ 26 og 27. På baggrund af dette vil der ikke blive foretaget en detaljeret analyse af fysiske personers exitbeskatningsregler.

Afhandlingen har til sigte at behandle selskaber, som er fuldt skattepligtige til Danmark, hvorfor begrænset skattepligtige selskaber ikke vil blive behandlet. Problemstillinger, som fremkommer ved selskabers tilflytning til Danmark, jf. SEL § 4 A, afgrænses der ligeledes fra, da afhandlinger har fokus på fraflytning af selskaber fra Danmark.

Eftersom afhandlingen er begrænset til selskabsskatteloven vil fonde og peronselskaber ikke blive inddraget, da disse ikke er omfattet selskabsskatteloven. Endvidere afgrænses der fra situationer, hvori der opstår en exitskat på grund af grænseoverskridende omstruktureringer efter fusionsskatteloven.

Endeligt afgrænses der fra en analyse og diskussion om foreneligheden af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og andre medlemsstater.

1.3. Metode

Grundet retsvidenskabens forskellige opgaver har retsvidenskaben flere forskelige metoder til at fuldføre diverse opgaver. Dog har retsvidenskaben helt overordnet den samme metode i forhold til den øvrige videnskab. Dette er gældende i området for dataindsamling, som også kommer i udtryk hos Frederik Vinding Kruse i en lidt ældre teori:

»Den juridiske Videnskabsmand maa – ligesom Naturforskeren – først indsamle i det størst mulige Erfaringsmateriale, og dette maa han gøre med et aabent Sind …….«.[1]

På trods af, at den helt overordnede metode anses for at være den samme, er denne ikke tilstrækkelig til at afgøre, hvordan anvendelsen af metoden skal ske på de forskellige områder inden for retsvidenskaben.

Specialet har til formål at analysere, beskrive og systematisere den gældende ret med henblik på området for exitbeskatning af selskaber samt overensstemmelsen af disse i forhold til EU-retten. Til udførelsen af dette vil den traditionelle retsdogmatiske metode anvendes, da denne metode giver adgang til de ovenfor nævnte formål.[2]

Retsdogmatikkens opgaver som at beskrive, analysere og systematisere gældende ret kan ikke adskilles fra den retsdogmatiske metode. Således skal retsvidenskab vurderes ud fra, hvordan og efter hvilke kvalitetskriterier denne beskriver, analyserer og systematiserer gældende ret.[3]

Kendetegnet ved retsdogmatisk teori er, at denne sammensætter ensartede retsforhold i en vis orden, hvori retsdogmatikken knytter sine iagttagelser af gældende ret til denne.

Anders Sandøe Ørsted har grundlagt den moderne retsdogmatiske metode, hvori det centrale i modellen findes i sammenhængen mellem teori og praksis.[4]

Metoden er blandt andet blevet beskrevet i *Juridisk Ordbog,* hvori dette udtrykkes således:

»Retsvidenskabens metode er den fremgagsmåde, der følger ved den systematiske fremstilling af retten. Metoden er deskriptiv og positivistisk. Retsstoffet i første række love og domme, analogiseres, de anvendte begreber defineres, retsreglerne anskues i deres sammenhæng og på baggrund af deres historiske tilblivelse

---

[1] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære,* s. 210
[2] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære,* s. 210
[3] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære,* s. 210
[4] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, s. 212

og de sociale formål, der søges realiseret. Det prøves, om retsregler, ofte fra forskellige områder, lader sig sammenfatte under almindelige synspunkter «.[5]

I beskrivelsen nævnes positivismen, som har rødder i naturvidenskaben. Denne er en af filosofiens og videnskabens hovedretninger, hvori dennes metoder har sat sit præg hos andre videnskabsområder, heriblandt retsvidenskaben. Man skal dog være opmærksom på, at positivisme ikke er det samme som dogmatik. Dogmatik er en systematisk og retsdogmatisk behandling, som tidligere nævnt er en beskrivelse, analyse og systematisering af gældende ret.

Dog vil der igennem opgaven gøres brug af to synsvikler fra positivismen i henhold til retsdogmatikkens metode. Som det første vil der ses på, hvilke kriterier retsdogmatikken som minimum skal opfylde for at kunne betragtes som værende retsvidenskab. Den næste synsvinkel vil fokusere på, hvordan retsdogmatisk metode udføres af retsvidenskaben. Dette vil ske ved at studere retsdogmatiske handlinger, hvorved man ved hjælp af resultatet vil være i stand til at kunne se, om der er forskel på teori og praksis.

Ved udførelse af en beskrivelse, analyse og systematisering af gældende ret - altså retsdogmatikkens metode - vil der gøres brug af begge synsvinkler.

Det essentielle i den beskrivende del er, at vurderinger og forklaringer, som man selv kommer frem til, holdes udenfor. Der skal i videst omfang stræbes efter en ”objektiv” beskrivelse ved anvendelse af både teori og retskildemateriale. Det er bevidst, at ordvalget ”*videst omfang objektiv*” er blevet anvendt. Dette handler om, at det ikke er muligt at give en objektiv beskrivelse af virkeligheden ifølge den logiske positivisme, da beskrivelsen af virkeligheden sker ved brug af ord og begreber, der har forskellige formål og funktioner.[6]

Derudover er det heller ikke muligt at beskrive retslige begreber og fænomener, uden at disse indeholder en vis grad af fortolkning. Derfor er retsdogmatikkens beskrivende del ikke absolut objektiv. Dette ses blandt andet hos *Torstein Eckhoff:*

»At man skal gi en avbalansert presentasjon av materialet og de relevante argumenter, betyr ikke det samme som at man skal være absolutt objektiv. En viss subjektivitet er ikke til å unngå, når man skal ta stilling til juridiske spørgsmål fordi standpunktene ofte er betinget av vurderinger som preges av ens livssyn og samfunnssyn «.[7]

---

[5] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, s. 213
[6] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, s. 215
[7] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære,* s. 216

Den logiske positivisme har stillet minimumskrav for videnskabens beskrivende del. For ikke at liste dem alle op kan det siges, at ingen retsdogmatisk forfatter opfylder alle de listede krav. Det skal dog ikke betyde, at retsvidenskaben helt har undladt at bruge kravene til formulering af videnskabsetiske krav både til den beskrivende og den øvrige videnskabelige del. Dette kommer i udtryk i kravet om saglighed, altså personens betragtningsmåde, vurdering eller stillingtagen, som hører til selve sagen. Med andre ord skal man holde sig til sagen, og man skal ikke inddrage irrelevant stof, som kan påvirke eller overbevise andre. Det er endvidere usagligt, hvis beskrivelsen kun indeholder de dele af et retligt materiale, som stemmer overens med ens egen opfattelse, hvori den øvrige del undlades helt.

Retsregler har det tilfælles, at de alle er formulerbare; dette gælder både for de skrevne og de uskrevne. Derved betyder dette, at det er en afgørende faktor at kunne forstå det sprog, reglerne er formuleret på, for at kunne anvende dem. Selvom dette lyder selvsagt, kan det være meget svært at forstå meningen med reglerne og derefter kunne benytte disse i den nærværende problemstilling. Således skal benytteren af retsreglerne bruge sproget og de sproglige udtryk for at kunne forstå meningen med retsreglen. Det er netop denne meningsafklaring, som kaldes fortolkning.[8]

Derved er det sagt, at formålet med fortolkningen er at få afklaret meningen med den anvendte retsregel. Fortolkningen i retsdogmatikken er dog en praktisk opgave, da retsdogmatikken er en praktisk videnskab.[9]

Ved systematisering af gældende ret i retsdogmatikken, skal det forstås, at denne består af en placering af praksis, dvs. domme og afgørelser, under de hoved- og undergrupper, hvor disse tilhører. Systematisering går ud på at analysere de hensyn, som bliver benyttet af domstolene og andre myndigheder, for derefter at kunne sætte dem i en systematisk sammenhæng, således at disse falder ind med hinanden. Endvidere består systematisering af gældende ret af et sammendrag af de hensyn, domstolene og andre myndigheder benytter i juridiske begreber og regler, samt af en beskrivelse af begrebernes indbyrdes sammenhæng.[10]

Retsvidenskaben har til opgave at systematisere gældende ret, hvori formålet med systematiseringen blandt andet er med til at skabe et overblik.

Den første del af specialet indeholder en beskrivelse af gældende dansk ret med henblik på exitbeskatning af selskaber i forbindelse med en fraflytning. Dernæst vil der foretages en analyse af gældende EU-ret inden for området. Denne ret har til formål at vise, om de nationale regler stemmer overens med den frie etableringsret, altså *lege lata.*

---

[8] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære,* s. 218
[9] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, s. 219
[10] Schaumburg-Müller, J. E. (2004) - *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære,* s. 226

I tilfælde af, at det konkluderes, at de nationale regler ikke er i overensstemmelse med den frie etableringsret, vil der forsøges at give bud på, hvilke ændringer der kunne etableres i lovgivningen, for at den kan være i overensstemmelse med EU-retten, altså *de lege ferenda.*

1.3.1. Relevante retskilder

Da specialet vedrører internationale skatteretlige problemstillinger, kan disse være reguleret i flere forskellige retskilder. Derfor vil både den nationale ret og den europæiske ret benyttes til afgørelse af internationale skatteretlige problemstillinger. Således er det relevant, at disse retskilder måles op mod hinanden. Dette har yderligere relevans, når der skal konkluderes, således at denne er begrundet ud fra gældende ret.

Specialet er hovedsageligt bygget op på grænseoverskridende problemstillinger, hvorfor det er relevant at gennemgå både danske retskilder og EU-retlige retskilder. Gennemgangen vil begynde med de danske retskilder efterfulgt at de EU-retlige retskilder, således at disse stilles op mod hinanden. Derefter vil gennemgangen vise, hvorledes disse retskilder harmonerer med hinanden.

1.3.2. Danske retskilder

Informationer, som retskilder indeholder, er af normativ karakter. Disse informationer har til formål at skabe forandring og styre adfærd.[11] Således kan disse defineres som argumenter af normativ karakter, som skal lede til en gældende ret.[12] Retskilderne er midler, som har til funktion at beskrive for eksempelvis en domstol om, hvorved gældende ret kan afdækkes.[13]

Det opleves ikke så tit, at en enkelt retskilde er afdækkende, når vejen til en gældende ret findes. Normalt udgør det endelige svar stykker fra flere retskilder, som derved ligger til grund for afgørelsen, dvs. den fuldstændige retlige norm.[14] Retskilderne har endvidere til formål at opretholde en harmoni ved anvendelsen af retskilderne, men det er ikke altid så let at finde frem til de rigtige regler eller normer, der finder anvendelse.[15] Visse kilder tilfalder en større betydning end andre, hvorfor dette også er med til at besværliggøre harmoniseringen. For eksempel vil lovgivningen være en mere fremtrædende retskilde, som vil overflødiggøre andre retskilder på området.

---

[11] Blume, P. (2009) - *Juridisk Metodelære,* s. 60
[12] Blume, P. (2009) - *Juridisk Metodelære*, s. 60
[13] Blume, P. (2009) - *Juridisk Metodelære,* s. 61
[14] Blume, P. (2009) - *Juridisk Metodelære*, s. 61
[15] Blume, P. (2009) - *Juridisk Metodelære*, s. 61

Der er ikke en rangorden for, hvilke retskilder der er førende, da det er det enkelte tilfælde, som afgør, hvilken retskilde der skal komme til anvendelse og i hvilken rækkefølge. Dette skydes, at retskilder ikke indgår i noget hierarki.

I Danmark er retskilder inddelt efter Alf Ross' udgave af realistisk retsteori, hvor retskilderne bliver inddelt i hovedgrupperne lovgivning, retspraksis, sædvane og forholdets natur.[16] Ifølge Ross er retskilder direktiver, som benyttes for at nå frem til de normer, afgørelsen baseres på. Således anses retskilder for at være faktorer, der har en indflydelse på dannelsen af formulering den regel, som afgør retstvisten.[17] Dermed er retskilder direktiver, som domstolene følger, og en analyse af retskilderne svarer faktisk til at analysere måden, domstolene går frem i deres søgen efter de normer, hvorpå afgørelsen baseres.[18]

Som tidligere nævnt er der ikke en rangorden mellem retskilderne. Dog gør Ross opmærksom på de forskellige retskildetypers grad af objektivering. Således opdeler Ross retskildetyperne efter disses grad af færdigformulering. Regulering er mere objektiveret end praksis, sædvaner og forholdets natur, som er den lavest objektiverede retskilde.[19] Med "grad af objektivering" menes den grad, hvor retskilden præsenterer en færdigformuleret retsregel for retsanvenderen. Derfor stilles højt objektiverede retskilder, såsom regulering, dommeren mindre frit end de lavere objektiverede retskilder, såsom forholdets natur.[20]

Der findes dog et hierarki inden for retskildetypen "regulering", hvorpå nogle typer af lovgivninger har forrang for andre. I Danmark er det Grundloven, som sidder i førersædet i forhold til almindelige love, som har forrang i forhold til bekendtgørelser, og andre administrative forskrifter har forrang i forhold til private aftaler.[21] Denne forrang kommer til udtryk i Lex superior-princippet, hvorpå en trinhøjere norm går forud for en trinlavere. Dette skyldes, at der kan forekomme en regelkrydsning, hvorpå der foreligger modsigelser mellem flere regler grundet forskellige systematiske kriterier, som lovene er udformet fra. For at løse dette problem benytter man sig af som nævnt ovenfor af lex superior-fortolkningsprincippet, men ud over dette findes også lex specialis og lex posterior-fortolkningsprincippet. Lex specialis anvendes i de tilfælde, hvorpå en speciel regel går forud for en generel regel. Dette ses ofte, da mange love har hovedregler og undtagelser, og således vil lex specialis-fortolkningsprincippet komme til anvendelse og dermed vil undtagelsen gå forud for hovedreglen. Det tredje fortolkningsprincip, nemlig lex posterior, forklarer, at en

[16] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 49
[17] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 50
[18] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 50
[19] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 73
[20] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 74
[21] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 74

yngre regel går forud for en ældre regel: For eksempel vil en nyere lovgivning gå forud for en ældre lovgivning. Dette princip er ligeledes gældende for retspraksis.[22]

Rangen for anvendelsen af lovgivningen følger rækkefælgen *grundloven, almindelig lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, administrative retsakter og vejledninger*. Fælles for grundloven og de almindelige love er, at de skal følges og er bindende både for staten og borgerne. Disse har forrang i forhold til andre retskilder og fortolkningsbidrag i national ret. Derimod henvender bekendtgørelser og administrative forskrifter sig til borgerne. Som hovedregel kan der ikke udstedes bekendtgørelser uden hjemmel i lov eller i en EF-forordning.[23]

Cirkulærer er interne tjenesteanbefalinger, der udstedes af en overordnet offentlig myndighed til en underordnet. Der forekommer dog tit tekster, kaldet cirkulærer, som indeholder andet end tjenesteanbefalinger, såsom gengivelse af lovtekster og gode råd om lovens fortolkning. Der er ikke et krav om, at cirkulærer skal udstedes med hjemmel i nogen lov. Derved kan cirkulærer udsendes alene i medfør af over- og underordnelsesforhold i det nationale administrative hierarki. Således er cirkulærer kun forpligtende for den underordnede myndighed og ikke borgerne og virksomhederne, da den underordnede myndighed skal adlyde tjenesteanbefalinger fra en overordnet myndighed. Borgerne og virksomhederne har dog en vis interesse i at kende cirkulærerne i tilfælde af et ønske om kendskab til den underordnede myndigheds handlemåde. Således vil de kunne være i stand til at forudse, hvordan de underordnede myndigheder skal agere.[24]

De såkaldte forvaltningsakter er bindende for både adressaten og for udstederen. Disse er typisk enkeltafgørelser over for borgere og virksomheder og er udstedt af forvaltningen. I Danmark anvendes ikke-bindende regulering på en række forvaltningsretlige områder. Dette ses især som ikke-bindende vejledninger. Disse vejledninger er som udgangspunkt ikke bindende for virksomheder, sikkerhedsorganisationer eller andre. Dog skal der ligeledes gøres opmærksom på, at disse vejledninger oftest er bygget på regler, såsom lov og bekendtgørelser, som er bindende. [25]

---

[22] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 225-229
[23] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 74-92
[24] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 93
[25] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 94 - 95

1.3.3. Den skatteretlige retskilde

På området inden for skatteretten er lovgivningen den vigtigste retskilde. Dette kan blandt andet tolkes ud fra den betydning, Grl. § 43 tillægger skatteretten. Den fastslår, at *ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, hvorved skattepålægsmagten sikres Folketinget,* og dels på baggrund af forvaltningsrettens gældende legalitetsprincip eller princip om lovmæssig forvaltning, hvorpå denne siger, at en skatteafgørelse skal have hjemmel i loven, og denne må heller ikke stride mod loven.

Endvidere udgør administrativt fastsatte forskrifter en vigtig del af regelsættet på skatterettens område. Det er vigtigt at opdele disse forskrifter i to kategorier og holde dem adskilt på baggrund af den store forskel på anvendelsesområdet. Den første kategori er anordninger, som er de såkaldte bekendtgørelser. Anordningerne er forskrifter, som har hjemmel i lov og henvender sig til underordnede skattemyndigheder, skatteydere, Landsskatteretten og domstolene. Tværtimod er det anderledes med den anden kategori, nemlig de generelle tjenesteanbefalinger, som er kendetegnet ved forekomsten i form af cirkulærer, styresignaler og SKAT-meddelelser, i SKATs juridiske vejledninger, herunder Ligningsvejledningen og Den juridiske vejledning.[26]

Som hovedregel er Cirkulærer og Ligningsvejledning kun bindende for myndigheder. Således er vejledningerne ikke bindende for skatteydere, Landsskatteretten og domstolene. Dog skal man være opmærksom på de betydelige bestræbelser, der er, for at sikre, at vejledningens indhold ikke er i strid med højere rangerende retskilder.[27]

Domspraksis er yderligere en vigtig retskilde inden for området for skatteretten. Dette skyldes blandt andet en stigning af domme i de seneste år vedrørende skatteretlige spørgsmål. Domstolen har til opgave at sikre, at lovene opretholdes med hensyn til den retstilstand, der er ønsket. Endvidere er domstolens præjudikater bindende for skattemyndighederne, og således kan domstolene tilsidesætte en administrativ praksis. Til trods for det, er det ikke sagt, at administrativ praksis er ubetydelig. Dette kan begrundes med, at ikke alle svar kan findes i de generelle regler i skattelove, bekendtgørelser, domme og cirkulærer, og derfor søges svaret i den administrative praksis.

Førhen var den danske regering bemyndiget til at indrømme lempelser i pligten til at svare skatter og afgifter til det offentlige. Dette havde til formål helt eller delvist at undgå en dobbeltbeskatning, som personer og selskaber kan udsættes for, såfremt de opfylder betingelserne for skattepligt både her i landet og i en fremmed stat.

---

[26] Aage Michelsen, S. A. (2011), s. 111
[27] Aage Michelsen, S. A. (2011), s. 112

De såkaldte dobbeltbeskatningsoverenskomster tiltrædes af Folketinget ved lov, hvori de i Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster i højeste grad bygger på en af OECD-udarbejdet modeloverenskomst. Både modeloverenskomsten og kommentarerne benyttes i høj grad for at løse skatteretlige konflikter, således at disse anses for at have en betydelig retskildeværdi.

I TfS 1993, 7 H er det af Højesteret antaget, at både OECD-modeloverenskomsterne som kommentarerne til denne og international skattepraksis kan tillægges retskildeværdi.[28] Sagen handlede om, hvorvidt der ved indkomstopgørelsen i Danmark kunne foretages fradrag for renter i en dansk filial af et amerikansk selskab.[29] Således lød det i Højesterets præmisser:

"Der må lægges til grund, at det i dansk og international skattepraksis – på baggrund af OECD's modeloverenskomster med de foran citerede kommentarer – har været fast antaget, at renter af lån mellem et hovedkontor og dets udenlandske filial ikke kan fradrages ved beregningen af filialens skattepligtige fortjeneste."[30]

Som nævnt tidligere tydeliggøres det i disse præmisser, at OECD-modeloverenskomsten og kommentarerne hidtil tillægges en betydelig retskildeværdi.

Endvidere bliver Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration udarbejdet af OECD og bliver tillige tillagt en betydelig retskildeværdi. Førhen var det tvivlsomt, hvorvidt disse Guidelines skulle være pålagt en retskildeværdi. Dog blev denne tvivl elimineret ved en nærmere lovmæssig regulering af Transfer Pricing-problemerne.

1.3.4. Folkeretlig retskildelære

Danmarks medlemskab af EU har også betydet medlemskab af folkeretssamfundet både direkte som nationalstat og indirekte gennem EU, som også er et folkeretssubjekt.[31] Traktater og folkeretlig soft law er traditionelle folkeretlige kildetyper, som benyttes til eksternt brug og endvidere i stigende omfang til regulering af nationalstaternes interne retsorden. Her kan blandt andet nævnes den internationale

[28] Aage Michelsen, S. A. (2011), s. 126
[29] Aage Michelsen, S. A. (2011), s. 126
[30] Aage Michelsen, S. A. (2011), s. 126
[31] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 148

menneskeretsbeskyttelse, EMRK, samt den internationale købelov, CISG, som funderer som folkeretlige retskilder. Denne form for brugen af folkeretlige kilder har fået en stor og stigende betydning.[32]

Traditionelt forstås folkeretten som en ret mellem stater eller sammenslutninger af stater, såsom EU. Der findes dog ikke en autoritativt fastlagt regulering, som blandt andet lovgivningen i folkeretten. Spørgsmål om en traktats gyldighed, fortolkning og ophør er reguleret i Traktatretskonventionen. Således opfattes traktater ikke som love i dén forstand men som aftaler mellem stater. Art. 2 i Traktatretskonventionen er det bestemt, at "traktat" i konventionen betegner en mellemfolkelig overenskomst afsluttet i skriftlig form mellem stater og er samtidig undergivet folkerettens regler.[33]

En traktat kan tilvejebringes umiddelbart ved indgåelse af aftalen, dog skal denne godkendes af det kompetente organ, for at staten folkeretligt kan blive forpligtet af traktaten.

De af OECD udarbejdede modeloverenskomster fungerer på visse retsområder som skabelon ved indgåelsen af traktater. Et eksempel på dette ses i skatteretten, hvor OECD's modeloverenskomst for dobbeltbeskatningsoverenskomster normalt danner udgangspunkt for Danmarks indgåelse af sådanne kontrakter.[34]

En dobbeltoverenskomst har til formål at forhindre en international dobbeltbeskatning ved at pålægge de enkelte lande en forpligtelse til at reducere den beskatning, som normalt ville blive pålagt efter de interne regler. Dobbeltoverenskomster er såvel folkeretlige forpligtelser, der binder staterne. Det er såvel ikke dobbeltoverenskomsten, der udgør hjemmel til en beskatning. Denne skal ske med hjemmel i national ret i form af lovbestemmelser, således at der træffes bestemmelse om beskatning ud fra legalitetsprincippet jf. grundloven § 43. Denne regel kaldes for den gyldne regel og er gældende, uanset om Danmark tiltræder eller ændrer en dobbeltoverenskomst, idet denne kun giver adgang til at lempe en beskatning og aldrig en beskatningskompetence. Således kan der opstå situationer, hvor en dobbeltoverenskomst fører til, at der skal ske en beskatning i en stat, eksempelvis i Danmark, men hvor den relevante lovgivning i Danmark ikke fører til nogen skattepligt. Derved vil den nationale lov gå forud for dobbeltoverenskomsten og føre til, at der ingen skattepligt er. Både OECD-modeloverenskomsten og de andre overenskomster mellem staterne er gældende for såvel fysiske personer som juridiske personer og kommer kun til anvendelse i de situationer, hvori der er tale om juridisk dobbeltbeskatning. Således er der tale om, at en person, som både

[32] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 149
[33] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 150
[34] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 151.

kan være en fysisk og juridisk person, bliver beskattet af den samme indkomst i flere stater. Derved er dobbeltoverenskomsternes retskildeværdi i den enkelte situation afhængig af anvendelsen af denne.

Når Danmark skal indgå i overenskomster med økonomisk tilbagestående lande, søges der i et vist omfang om, at der tages hensyn til de anbefalinger, som er udarbejdet i FN's modeloverenskomst. Endvidere findes der regler om fortolkning af traktater i Wienerkonventionens art. 31-33, således at disse kan benyttes i tilfælde af, der opstår tvist mellem to stater om fortolkning af anvendelsen af dobbeltoverenskomsterne.[35] Derudover indeholder Traktatretskonventionen nærmere regler om forbehold i art. 2 (d) og art. 19-23, hvori et forbehold er en ensidig erklæring, som er fremsat i forbindelse med undertegnelse, ratifikation eller ikrafttræden af en traktat, som har til formål at modificere dennes virkninger over for den stat, som har taget forbehold.[36] Der kan tages forbehold efter traktatkonventionens art. 19, medmindre det udelukkes helt i traktaten eller foreskrives, at kun bestemte forbehold kan tages, eller hvis forbeholdet er i strid med traktatens formål.[37]

Danmark har reduceret sin kompetence som selvstændigt folkeretssubjekt ved indgåelse af medlemsskabet af EU. Inden indgåelsen af medlemsskabet var der ikke tvivl om, at en medlemsstat havde status som suverænt folkeretssubjekt, således at denne sad med enekompetencen til at indgå traktater.[38]

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har også andre formål udover at forhindre international dobbeltbeskatning, nemlig at forhindre diskrimination, give mulighed for gensidig kontakt direkte mellem de enkelte landes øverste skattemyndigheder uden om de sædvanlige diplomatiske kanaler samt for at fremme gensidig hjælp til inddrivelse af skatter.[39]

1.3.5. EU-rettens retskildelære

Der er som i nationalretten mange retskilder i EU-retten, som kommer i brug ved løsning af eventuelle opståede konflikter. Ved EU-institutionernes virksomhed blev den sekundære eller afledede EU-ret til, hvori EU-Kommissionen har initiativmonopol i EU's lovgivningsproces. En ikke udtømmende liste af retsakter findes i art. 288 TEUF, såsom følgende[40]:

---

[35] OECD's modeloverenskomst 2010, med kommentarer samt opdateringer til art. 26, s. 5-6
[36] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 151
[37] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s 151
[38] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 152
[39] OECD's modeloverenskomst 2010, med kommentarer samt opdateringer til art. 26, s. 5-6
[40] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 129

- forordninger
- direktiver
- afgørelser
- henstillinger og
- udtalelser

Forordninger, direktiver og afgørelser er bindende retsakter, hvori henstillinger og udtalelser ikke er bindende.

Forordninger er bindende i alle deres enkeltheder, og således er disse gældende i alle medlemsstater, for de enkelte borgere samt for virksomheder. Derfor betegnes forordninger som almengyldige. Dette betyder, at disse ikke retter sig til en bestemt adressat men derimod til alle i objektivt bestemte situationer. Når der på et område er tale om hjemmel til at være i stand til at udstede forordninger, vil det betyde, at der er en afgivelse af suverænitet fra medlemsstaterne til EU. For, at forordningen skal have en bindende virkning er det en betingelse, at denne bliver offentliggjort. Af den grund bliver forordninger offentliggjort i EU-tidende på de officielle sprog.[41]

Kendetegnet ved *direktiver* er, at disse er bindende for medlemsstaterne efter art. 288 TEUF med hensyn til det mål, den er tilsigtet med - og ikke med hensyn til, hvordan dette mål kan opnås. Medlemsstat i art. 288, stk. 3 i TEUF indeholder staten i alle dens roller eller funktioner, herunder staten som dømmende magt. Således skal domstolene følge EU-direktiver ved fortolkningen af national ret, ligegyldigt om direktiverne ikke direkte har virkning for private, jf. sag 14/83[42] og sag 79/83[43].[44]

Afgørelser er bindende i alle enkeltheder, som i forordninger, dog med den forskel, at afgørelser er bindende for dem, de er rettet imod. Dette kan både være stater, borgere og virksomheder. Afgørelser, som er rettet mod borgere eller virksomheder, Jf. art 288 TEUF, kommer umiddelbart til anvendelse, således at disse skal lægges til grund for administrative myndigheder og nationale domstole. Derfor er der ikke behov for en transformation til national ret.[45]

Henstillinger og udtagelser er ikke bindende retsakter - dog fremstår disse som en opfordring, vejledning eller hensigtserklæring.

---

[41] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 130-131
[42] Sag 14/83, Sabine von Colson og Elisabeth Kamann mod Land Nordrhein Westfalen
[43] Sag 79/83, Dorit Harz mod Deutsche Tradax GmbH
[44] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 131
[45] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 131 - 132

1.3.6. EU-rettens indvirkning i nationalretten

EU-rettens indvirkning i nationalretten er styret af principperne om kompetencefordelingen, subsidiaritetsprincippet og proportionalitetsprincippet. EU er underlagt princippet om kompetencetildeling efter art. 5 TEUF. Dette går ud på, at EU kun er i stand til at handle inden for rammen af de beføjelser, som Medlemsstaterne har givet adgang til i EU gennem i EU-EUF-traktaterne og med det formål at opnå de fastlagte mål. Medlemsstaterne beholder de beføjelser, som ikke er tildelt EU.[46]

EU-institutioner er kun i stand til at udstede bindende retsakter, hvis dette sker med hjemmel, således at EU ingen beføjelser har inden for de områder, hvis ikke de har fået tildelt en kompetence. Dette gælder også, hvis der er givet hjemmel til at udføre en handling ved brug af en bestemt type retsakt. I dette tilfælde kan EU ikke foretage handlingen med en anden type retsakt.

Efter art. 5, stk. 1 og art. 5. stk. 3 TEU indebærer subsidiaritetsprincippet, at EU kan udføre en handling, selvom det ikke har enekompetence inden for området, dog med den betingelse at målet for handlingen vurderes til ikke at kunne opfyldes af Medlemsstaterne og med den årsag, at den påtænkte handlings omfang eller virkninger bedre kan gennemføres på EU-plan. EU's handling skal udformes så enkelt som muligt, og der skal kun lovgive om nødvendigt. Det er yderst vigtigt i afgørelsen om en EU-regel, at den er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, at den følger et lovligt formål, og at de midler, som bliver anvendt, er egnede til at realisere det fastlagte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at virkeliggøre det. Således kan det siges, at der skal være et lovligt mål, at midlerne skal være egnede, og så må det ikke være mere indgribende end nødvendigt.[47]

Medlemsstaterne har ved minimumsharmonisering adgang til at fastsætte yderligere krav, da der ved sekundærregulering fastlægges nogle mindstekrav på EU-niveau - modsat ved fuld harmonisering, hvori der fastlægges i EU-sekundærregulering et niveau, således at der ikke kan ske nationale afvigelser.

1.3.7. EU-skatteret

EU-fælleskabet har, trods den beskedne harmonisering på de direkte skatters område, stort fokus på harmonisering af medlemsstaternes skatteregler. Dette skyldes, at en regulering på dette område kun kan gennemføres ved enstemmighed.

---

[46] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 124
[47] Tvarnø, R. N. (2011) - *Retskilder og Retsteorier*, s. 125

Der er på området ”direkte skatter” fem direktiver, som er implementeret i dansk ret. Disse er bistandsdirektivet, fusionsdirektivet, moder-/datterselskabsdirektivet, rentebeskatningsdirektivet og rente-/royaltydirektivet. EU’s største indflydelse på de direkte skatters område er EU-Domstolens domme angående medlemsstaternes skattelovgivning, som Kommissionen eller skatteyderne i medlemsstaterne mener, er i uoverensstemmelse med diskriminationsforbuddet eller de grundlæggende økonomiske frihedsrettigheder i EU-traktaten.[48]

Dansk indkomstskattelovgivning er blevet ændret flere gange grundet EU-Domstolens afgørelser. Ligeledes overvejes det altid, om en lovgivning vil være forenelig med EU-retten, når der udarbejdes en ny skattelovgivning.[49]

[48] Aage Michelsen, S. A. (2011) - *Lærebog om indkomstskat,* s. 127 - 128
[49] Aage Michelsen, S. A. (2011) - *Lærebog om indkomstskat,* s. 128

Kapitel 2: Exitbeskatning i dansk lovgivning

Dansk lovgivning indeholder forskellige bestemmelser om exitbeskatning afhængigt af den konkrete situation. De forskellige situationer, hvor dansk lovgivning giver adgang til exitbeskatning, vil blive belyst i dette kapitel.

2.1. Hvad er exitbeskatning?

Når en juridisk person vælger at flytte fra etableringslandet, vil denne enten ophøre med at være fuldt skattepligtig eller opnå begrænset skattepligt i landet. Som følge heraf opstår en opkrævning af exitskat af urealiserede avancer på kapitalgevinst. Som tidligere nævnt er der flere forskellige situationer, som udløser denne type af skat. Nærværende kapitel har til formål at afgrænse området ved at analysere de to væsentlige situationer. Den første situation er, hvor selskabet flytter sit hovedsæde og den anden situation er, hvor selskabet flytter aktiver.

2.2. Flytning af selskabet

Exitbeskatning som følge af selskabets fraflytning af oprindelsesmedlemslandet finder anvendelse i to tilfælde, nemlig ved flytning af ledelsens sæde eller sit hovesæde uden for nationens grænser. I den danske lovgivning behandles disse situationer i SEL § 5, stk. 5. Således ligestilles en flytning til udlandet med en skattemæssig opløsning. SEL § 5, stk. 7, belyser, hvordan værdiansættelsen skal finde sted ved flytningen. SEL § 5, stk. 5 samt SEL § 5, stk. 7 lyder således i deres ordlyde:

> *§ 5, stk. 5. [Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, finder stk. 1.3 og ligningsloven § 16 A, stk. 3, nr. 1 tilsvarende anvendelse …...]*

> *§ 5, stk. 7. [Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.]*

I sine ordlyde har de to bestemmelser ens anvendelsesområde, dog har de til forskel, at § 5, stk. 5 finder tilsvarende anvendelse for den juridiske persons deltagere, når denne bliver hjemmehørende i udlandet, idet bestemmelsen henviser til ligningsloven § 16 A. SEL § 5, stk. 7 belyser derimod, at exitbeskatningen sker ved, at der opgøres en fiktiv realisationsbeskatning, da selskabets aktiver og passiver anses for at være afstået, uanset om disse fortsat anvendes i det udenlandsk hjemmehørende selskab.

Bestemmelserne har derimod et lighedspunkt, når det skal afgøres, hvornår disse kan bringes i anvendelse. Det afgørende for exitbeløbets opståen hænger sammen med ophøret af selskabets skattepligt til oprindelseslandet jf. § 1. Dette vil eksempelvis være tilfældet, når et selskab, som er indregistreret her i landet, vælger at flytte sit vedtægtsmæssige hjemsted til udlandet.

Det andet punkt, som er ens for begge bestemmelser er, at reglen kommer til anvendelse, når et selskab efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet. Disse situationer vil eksempelvis opstå, når et selskab, som er indregistreret her i landet, vælger at flytte sit hovedsæde til udlandet. Dette vil betyde, at tilknytningen til Danmark ikke vil ophøre efter SEL § 1, men efter en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst vil selskabet anses for at være hjemmehørende i udlandet.

Følgelig kan selskaber både være hjemmehørende her i landet på baggrund af indregistrering efter § 1, stk. 1, 1. pkt. *[Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber foreninger mv. der er hjemmehørende her i landet: 1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber]* eller på baggrund af, hvor den daglige ledelse befinder sig, efter § 1, stk. 6. *[Selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis selskabet eller foreningen m.v. er registret her i landet eller har ledelsens sæde her i landet ….]*

Når det ud fra dansk ret skal vurderes, hvad der ligger bag ordet ”ledelsens sæde”, er det en afgørende faktor, hvor beslutningerne i selskabet træffes. Det vurderes ud fra, hvor den daglige ledelse finder sted. Dette vil typisk blive betegnet som hovedsædet eller direktionen.

2.3. Flytning af aktiver

SEL § 8, stk. 4 behandler de situationer, hvor selskabet flytter aktiver eller passiver ud af landet. Denne form for aktivoverførsel sidestilles med et salg til handelsværdien. Bestemmelsen lyder således:

> *[… Overførsel af aktiver og passiver, som efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, på*

Færøerne eller i Grønland sidestilles med salg til koncernforbundet selskab til handelsværdien på overførselstidspunktet.]

I forhold til bestemmelserne i SEL § 5 er det ikke hele selskabet, der betragtes som værende flyttet, men blot det konkrete aktiv. Endvidere omfattede bestemmelserne i § 5 ubegrænset skattepligtige selskaber, som var hjemmehørende i Danmark på fraflytningstidspunktet. Sådan en henvisning er ikke til at finde i bestemmelsens ordlyd i SEL § 8, stk. 4. Derfor er bestemmelsen ikke betinget af en ubegrænset skattepligt og må anses for at gælde for begrænsede skattepligtige juridiske personer. Bestemmelsen er både gældende for de situationer, hvor der flyttes et aktiv fra et hovedsæde her i landet til et fast driftssted i udlandet og modsat fra et fast driftssted her i landet til et hovedsæde i udlandet.

Bestemmelsen giver adgang til, at urealiserede gevinster af aktiver knyttet til et fast driftssted skal beskattes, idet et fast driftssted ikke kan anses for at være et selvstændigt retssubjekt, hvorfor der ikke er tale om en overdragelse til et andet retssubjekt.[50]

Dette kan sammenlignes med en tilsvarende national situation. Hvis det antages, at bestemmelsen også er gældende for en indenlandsk overførsel af aktiver, vil det betyde, at selskaber bliver beskattet ved flytning af aktiver eksempelvis fra et hovedkontor til en filial inden for landets grænser. I indenlandske overførsler anses aktivet fortsat i selskabets besiddelse, mens aktivet i grænseoverskridende situationer behandles som afhændet.

På baggrund af de ovenfor nævnte forskelsbehandlinger blev de danske exitbeskatningsregler underkendt af EU-domstolen den 18. juli 2013 ved dom C-261/11 Kommissionen mod Danmark. Dommen har tvunget Danmark til at ændre reglerne om exitbeskatning, så de stemmer overens med artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31 om den frie etableringsret.

2.4. Lovændringer efter dom C-261/11 Kommissionen mod Danmark

Ændring af reglerne har medført en indførelse af SEL §§ 26 og 27, hvoraf selskaber, foreninger m.v., som er hjemmehørende i et EU/EØS land, herunder efter en eventuel dobbeltoverenskomst, har mulighed for at udskyde betaling af den skat, som opstår, når selskabet flytter aktiver og passiver til et hovedkontor eller et fast driftssted i et EU/EØS land jf. SEL § 5, stk. 7 og 8, og § 8, stk. 4, 3. pkt. Henstandsordningen medvirker

[50] Sørensen, N. W. (2000) - *Beskatning af international erhvervsindkomst, indkomstopgørelsen for et fast driftssted*, s. 346-348

etablering af en henstandssaldo, som består af den beregnede skat af de i indkomståret overførte aktiver og passiver jf. SEL § 27.

Aktiver, som er omfattet af § 26 og som indgår i henstandssaldoen, anses ikke for at være afstået, og henstandsbeløbet skal afdrages i takt med, at der oppebæres indtægt af de overførte aktiver, herunder realiserede gevinster ved afståelse medvidere. Endvidere er det en betingelse, at aktivet ville have været omfattet af opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis denne var forblevet i Danmark. Det er endvidere bestemt, at henstandsbeløbet skal afdrages med mindst en syvendedel af den saldo, som var bestemt ved henstandssaldoens etablering, jf. SEL § 27, stk. 2.

Hvis de omtalte aktiver og passiver bliver omfattet af dansk beskatning på ny, eller hvis alle aktiverne er afstået og der fortsat eksisterer en henstandssaldo, skal der fortsat afdrages efter reglerne i § 27, stk. 2, jf. stk. 3. Henstandsmuligheden bortfalder, hvis et selskab, som har fået henstand efter § 26, bliver hjemmehørende i et land uden for EU/EØS - her bliver overførslen sidestillet med en afståelse til handelsværdien, jf. stk. 4.

Det administrative arbejde, der knytter sig til henstandsordningen, er en årlig selvangivelse for de indkomstår, hvor der stadig er en positiv henstandssaldo samt indgivelse af oplysninger om, hvilket land de omfattede aktiver befinder sig i jf. stk. 5. Betalingen af de beløb, der er omfattet af stk. 2 og 5 er fastsat til 1. november i kalenderåret efter indkomståret eller ved forskudt regnskabsår den dato, som den træder i stedet for, jf. stk. 6. Det anses for at være en rettidig betaling, hvis der sker en betaling senest den 20. i den måned, hvor beløbet falder til betaling. Sker betalingen ikke rettidigt, pålægges der en rente efter opkrævningsloven § 7, stk. 2, hvori der tillægges 0,4 procentpoint i rente pr. påbegyndt måned. Det skal også bemærkes, at de nye regler tillægger henstandsbeløbet en rente på et procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst 3 procent pro anno, jf. stk. 7.

Loven er trådt i kraft den 1. marts 2014 med virkning fra indkomståret 2013. For de selskaber og foreninger, der blev pålagt skat af gevinst på aktiver og passiver, og som var skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS i indkomståret 2008, 2009, 2010, 2011 eller 2012, gælder, at disse kan vælge henstandsordningen med tilbagevirkende kraft. Reglerne om henstand og etablering af denne kan kun opnås, hvis skatteyder fortsat ejer de aktiver og passiver, som var til grund for den udløste skattebetaling.

Endvidere omfatter henstandsordningen med tilbagevirkende kraft, den beregnede skat ved overførslen fratrukket de afdrag, der skulle være betalt efter SEL § 27. Selskabet m.v. skal selv fremlægge en opgørelse over de afdrag, der skulle være betalt, som hvis selskabet havde været omfattet af de nu gældende regler.

Træffes der beslutning om benyttelse af en henstandsordning, tilbagebetales den eventuelle forskel mellem allerede betalt skat og den nyligt etablerede henstandssaldo. Endvidere tilkommer der en rente svarende til renten efter opkrævningsloven § 7, stk. 2 med et tillæg på 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned efter den 1. november 2014, hvis tilbagebetalingen finder sted efter denne dato.

2.5. Sammenfatning af de nationale regler

Exitbeskatning er en beskatning af urealiserede kapitalgevinster, som selskaber bliver pålagt ved flytning af selskabet med ophør af ubegrænset skattepligt til følge ved at være hjemmehørende i et land efter end DBO-aftale eller ved overførsel af enkelte aktiver til udlandet.

Selskabet har mulighed for at vælge henstand med exitskatten. Henstandssaldoen, som er den beregnede skat for de aktiver og passiver, der flyttes i indkomståret, skal afdrages i takt med, at de oppebærer indkomst. Som minimum skal der dog afdrages en syvendedel af den oprindelige saldo. Der sker en forrentning af henstandssaldoen med en rentesats på et procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog som minimum tre procentpoint per anno. I den årlige selvangivelse skal angives, i hvilket land aktiverne befinder sig i. Der er blevet foretaget ændringer i selskabsskatteloven, da det blev fundet, at de daværende danske regler var i strid med artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31 om den frie etableringsret. Spørgsmålet bliver således, hvorvidt reglerne i dennes nye form er lovlig i forhold til fællesskabsretten.

Kapitel 3: Exitbeskatning i EU—retten

Nærværende kapitel har til hensigt at analysere exitbeskatning i forhold til EU-retten. Herunder vil der blive givet eksempler på EU-domstolens eksisterende retspraksis.

3.1. Exitbeskatning i EU-retten

Området for direkte skatter er kun i et begrænset omfang EU-retlig harmoniseret. Hovedårsagen er, at direktiverne skal vedtages med enstemmighed. Dette er en vanskelig opgave, da de fleste stater har et ønske om at fastlægge reguleringen af egne skatter. Imidlertid har EU-retten fået en stigende indflydelse inden for området for direkte skatter. Dette er for alvor kommet til udtryk med vedtagelsen af fusionsdirektivet og moder-/datterskabsdirektivet i 1990, idet der forekom en vis grad af harmonisering af beskatningsreglerne ved grænseoverskridende transaktioner. EU-domstolen har også fastslået, at bestemmelserne i TEUF om fri bevægelighed, herunder det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud, også skal gælde for de nationale skatteregler. Restriktionen blev blandt andet behandlet i sag C-55/94, Gebhard. Sagen omhandlede en advokat, som havde tysk nationalitet men udøvede virksomhed i Italien under det tyske navn avvocato.[51] Gebhard fik forbud mod at udøve sin virksomhed i Italien med et tysk navn. Dette anså man for at udgøre en hindring i etableringsfriheden i art. 49 i TEUF. Som følge af denne sag opstod den såkaldte Gebhard-test[52], som har til formål at teste, om de nationale regler udgør en restriktion. Bestemmelserne i TEUF fortolkes af EU-domstolen og har en bindende virkning. Dette har en omfattende indflydelse, som skal tages i betragtning, da fortolkningsmåden, der kommer til brug i EU-domstolen, varierer i forhold til de danske domstole.

3.2. Frihedsrettigheder

EU-borgerne er tildelt en række grundlæggende frihedsrettigheder af EU-systemet. Herunder findes et løfte om, at EU er underlagt kravet om beskyttelse af disse rettigheder. Det grundlæggende princip i EU-retten udgør et påbud mod diskrimination på baggrund af køn, race, nationalitet, handicap, etnisk oprindelse, religion, alder og seksuel orientering.[53]

[51] Jf. præmis 2 C-55/94 Gebhard
[52] Jf. præmis 39 C-55/94 Gebhard
[53] Art. 18 TEUF

De grundlæggende frihedsrettigheder består bl.a. af varernes[54] - tjenesteydelser[55] - kapitalens[56] og arbejdskraftens[57] frie bevægelighed. Endvidere findes retten til fri etablering[58] også under de grundlæggende frihedsrettigheder.

Disse frihedsrettigheder har til formål at fjerne hindringer i udøvelsen af de frie bevægeligheder. Begrebet "hindring" skal fortolkes som værende alle ufordelagtigheder, som frembringes i anvendelse på baggrund af både diskriminerede og ikke-diskriminerende restriktive handlinger.

Frihedsrettigheden for arbejdskraftens frie bevægelighed er formuleret som et diskriminationsforbud, mens varer – tjenesteydelser – kapitalens og etableringsrettens frie bevægelighed er formuleret som restriktionsforbud. For at være omfattet af frihedsrettighedernes beskyttelsesområde skal der være tale om et grænseoverskridende element, hvorfor reglerne ikke finder anvendelse på nationalt plan. Det forudsætter således, at der skal være en forbindelse mellem den udførte handling og en eller flere medlemsstater.[59] Endvidere skal en af de tidligere nævnte frihedsrettigheder være krænket, for at reglerne kan gøres gældende.

En hindring af retten til fri etablering har som tidligere nævnt været til stede i dansk lov om exitbeskatning af selskaber indtil 01.03.2014. I det følgende skal der arbejdes tættere ind på bestemmelsen i art. 49 set i lyset af EU-domstolens gældende retspraksis.

3.2.1. Etableringsfrihed art. 49 TEUF

Som tidligere nævnt sikrer artikel 49 i TEUF den frie etableringsret for medlemsstater. Artiklen har følgende ordlyd:

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

[54] Art. 34 TEUF
[55] Art. 56 TEUF
[56] Art. 63 TEUF
[57] Art. 45 TEUF
[58] Art. 49 TEUF
[59] Stokholm, J. R. (2008), København - Forlaget Thomson

Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet vedrørende kapitalen indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 54 anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.

Ordlyden i artikel 49 indeholder et forbud mod diskrimination. EU-Domstolen har fastslået, at artikel 49 også indeholder et forbud mod restriktioner for den frie etableringsret. Beskyttelsen i denne artikel dækker både over selve etableringen af virksomheden men også over driften af denne.

3.2.2. Restriktion vs. Diskrimination

EU-medlemsstaterne skal overholde de grundlæggende bestemmelser i TEUF om fri bevægelighed. Medlemsstaterne skal overholde restriktions – og diskriminationsforbud, som også findes i de grundlæggende bestemmelser. Om diskriminationsforbud kan nævnes artikel 18 i TEUF, som har følgende ordlyd:

Inden for denne traktats anvendelsesområde og med forbehold af dennes særlige bestemmelser er alt forskelsbehandling, der kan udøves på grundlag af nationaliteten, forbudt.

Derved sagt hindrer forbuddet muligheden for at forskelsbehandle - og dermed diskriminere - på baggrund af statsborgerskab. Da der sjældent diskrimineres direkte på baggrund af statsborgerskab, har domstolens retspraksis anerkendt, at skjult diskrimination på baggrund af nationalitet også udgør en del af diskriminationsforbuddet.

Når det skal afgøres, hvorvidt der tale om diskrimination, undersøger man først, om der er tale om sammenlignelige situationer. Hvis dette er tilfældet, undersøger man, hvorvidt dette kan begrundes i saglige hensyn. Restriktionsforbuddet udgør derimod et forbud mod, at en eventuel national lovgivning udgør en hindring for udøvelsen af frihedsrettigheden. Til forskel fra diskriminationsforbuddet, det ikke et krav, at der foreligger forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, hvorfor forbuddet dækker over flere nationale skatteregler set i forhold til diskriminationsforbuddet.

Hvis der er tale om en restriktion, skal denne gennem den såkaldte Gebhard-test, da restriktionsforbuddet godt kan begrundes. For at denne skal være begrundet, skal den anvendes uden forskelsbehandling på baggrund af nationalitet, og den skal begrundes i tvingende almene hensyn, den skal være egnet til at sikre virkeliggørelsen af formålet. Derudover skal den ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det

søgte formål. Når der er tale om et brud på frihedsrettighederne i forbindelse med opkrævning af skatter, kan der eksempelvis nævnes følgende hensyn, som kan retfærdiggøre bruddet: Sammenhængen i skattesystemet, en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, skatteunddragelse, territorialprincippet samt effektiv skattekontrol.[60]

[60] Sørensen, N. W, *Skatteretten 3*, s 577

3.3. EU-domstolens praksis om exitbeskatning

I det følgende afsnit vil der blive foretaget en analyse af udvalgte domme fra EU-Domstolens retspraksis. Indledningsvist vil sag C-9/02 Lasteyrie og sag C-470/04 N blive analyseret. Disse sager handler om fraflytningsbeskatning for fysiske personer. Det er fundet nødvendigt at foretage en analyse af disse sager for at udlede, hvordan fraflytningsbeskatning af fysiske personer bidrager til forståelsen af exitbeskatning for selskaber.

3.3.1. Sag C-9/02 Lasteyrie

Lasteyrie-sagen er det første eksempel på fraflytningsbeskatning af fysiske personer, som EU-Domstolen har taget stilling til for at vurdere de franske reglers forenelighed med TEUF's art. 49.

Sagen omhandler en fransk statsborger ved navnet Hughes de Lasteyrie, som flyttede sit hjemsted fra Frankrig til Belgien. Som følge af flytningen ophørte Lasteyries skattepligt til Frankrig, hvorfor han blev skattepligtig af værdipapirer, som han besad på fraflytningstidspunktet. Efter fransk lov betød det, at han blev skattepligtig af værdipapirernes værdi, som man opgjorde ved at trække anskaffelsessummen af værdien på fraflytningstidspunktet.[61] EU-Domstolen fandt den franske skattelovs art. 167a - som muliggjorde en sådan beskatning - til hinder for etableringsfriheden i art. 49 i TEUF. Afgørelsen blev begrundet med, at reglerne havde en restriktiv virkning over for personer, som ønskede at flytte sit hjemsted fra Frankrig. Når denne beskatning sammenlignes med personer, som bliver inden for nationens grænser, er det ikke til at undgå at bemærke, at personer, der fraflytter oprindelseslandet bliver sat i en uhensigtsmæssig situation, da de bliver pålagt en fraflytningsbeskatning.

Efter fransk lov fik personer, som flyttede ud af landet, mulighed for henstand. Dog var denne henstand betinget af, at der skulle stilles sikkerhed samt laves en årlig selvangivelse. Men dette blev også anset som en hindring for etableringsfriheden. Betingelserne for opnåelse af henstand ansås for at være en restriktion i sig selv.

3.3.2. Sag C-470/04 N

Sagen omhandler N, som ved fraflytning af Holland til Storbritannien ophørte med at være fuldt skattepligtig i førstnævnte stat. I og med at N på flytningstidspunktet var eneejer af anparterne på tre forskellige selskaber, blev han efter hollandsk ret pålagt skat af de avancer N havde oppebåret, mens N var

[61] Jf. præmis 12 C-9/02 Lasteyrie

underlagt hollandsk skattepligt. Der blev efter anmodning givet henstand med skattebeløbet, og der blev krævet sikkerhedsstillelse for den skyldige skat.

På baggrund af de ovenfornævnte omstændigheder mente N, at kravet om sikkerhedsstillelse udgjorde en hindring for de rettigheder, som han besad i henhold til fællesskabsretten.[62] Som følge af tvisterne i hovedsagen blev der forelagt af EU-Domstolen fem præjudicielle spørgsmål.

De første spørgsmål søger svar på, om hvorvidt N er omfattet af etableringsretten. EU-Domstolen fastslår, at N, som eneejer af andelen i et selskab, som har hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor han har sin bopæl, medfører, at N kan påberåbe sig traktatens bestemmelser om etableringsfrihed. Tredje og femte spørgsmål søger svaret på, om etableringsretten er til hinder for, at aktieavancer bliver pålagt en beskatning i tilfælde, hvor det skattemæssige hjemsted flyttes fra den omtalte medlemsstat.[63] EU-Domstolen har i forbindelse med besvarelsen af spørgsmålene fastslået, at der foreligger en hindring for etableringsfriheden, eftersom en person, som ønsker at flytte sit hjemsted uden for landets grænser, bliver behandlet ufordelagtigt i forhold til en person, som forbliver i landet.[64] Endvidere fastslår EU-domstolen, at kravet om sikkerhedsstillelse udgør en hindring i sig selv.[65] Hvad angår kravet om en indgivelse af selvangivelse, anså man dette krav for at have en restriktiv virkning, da en tilsvarende situation inden for landets grænser ikke udløser beskatning før endelig realisation.[66] Ud fra de nævnte omstændigheder kan udledes, at ordningen udgør en restriktion for udøvelsen af etableringsfriheden.[67] Dog kan det tillades, hvis det kan begrundes i et lovligt formål.

Det er blevet bestemt, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 42 og præmis 45. Formålet i den omhandlede sag er at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og undgå en dobbeltbeskatning.[68] Da formålet er anerkendt som et lovligt formål med henvisning til Marks & Spencer-dommen, skal det vurderes, hvorvidt foranstaltningen går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål.[69]

---

[62] Jf. præmis 17 C-470/04 N
[63] Jf. præmis 31 C-470/04 N
[64] Jf. præmis 35 C-470/04 N
[65] Jf. præmis 36 C-470/04 N
[66] Jf. præmis 38 C-470/04 N
[67] Jf. præmis 39 C-470/04 N
[68] Jf. præmis 41-42 C-470/04 N
[69] Jf. præmis 48 C-470/04 N

Hvad angår kravet om indgivelse af en årlig selvangivelse anses det ikke for uforholdsmæssigt[70], hvorimod kravet om sikkerhedsstillelse anses for at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet. Det er blevet fastslået, af der findes mindre indgribende midler, som er mindre restriktive. Ifølge generaladvokaten og EU-Domstolen kan formålet opnås ved gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder.[71]

Det kan derfor konkluderes, at de hollandske regler om fraflytningsbeskatning for fysiske personer udgør en hindring for etableringsfriheden.

3.3.3. Sammenfatning

Det er blevet fastslået i henholdsvis Lasteyrie- og N-dommen, at en øjeblikkelig opkrævning af skatten ved fraflytning udgør en restriktion for etableringsfriheden. I Lasteyrie-dommen fandt EU-Domstolen både selvangivelsen og sikkerhedsstillelsen for at være i strid med art. 49 i TEUF, hvorimod indsendelse af årlig selvangivelse var en proportional foranstaltning. I N-dommen fandt man, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål. Det var dog proportionalitetsprincippet, som EU-Domstolen ikke anså som opfyldt.

I det følgende afsnit skal det analyseres, hvorledes EU-Domstolens retspraksis om exitbeskatning forholder sig for selskaber. Indledningsvis vil sag C-371/10 National Grind Indus analyseres.

3.4. EU-Domstolens retspraksis om exitbeskatning af selskaber

3.4.1. Sag C-371/10 National Grid Indus

Sag C-371/10 National Grid Indus fra den 29. november 2011 omhandlede et nederlandsk anpartsselskab, der havde sit faktiske hovedsæde i Nederlandene frem til den 15. december 2000 og derefter flyttede hovedsædet til Det Forenede Kongerige. Selskabet havde imidlertid en fordring på 33.113.000 GBP på National Grid Company plc, som var etableret i Det Forenede Kongerige. Der opstod en ikke-realiseret valutagevinst i forhold til pågældende fordring grundet kursændringer mellem det engelske pund GBP og den nederlandske gylden NLG. I henhold til DBO-aftalen mellem Nederlandene og Det Forenede Kongerige blev National Grid Indus skattemæssigt hjemmehørende i Det Forenede Kongerige efter realiseringen af flytningen af det faktiske hovedsæde. Dette betød derfor, at beskatningskompetencen udelukkende tilfaldt Det Forenede Kongerige, da National Grid Indus ikke længere havde fast driftssted i Nederlandene. Ifølge

[70] Jf. præmis 50 C-470/04 N
[71] Jf. præmis 52 C-470/04 N

nederlandsk ret skulle der opkræves en øjeblikkelig skattebetaling af de nævnte latente kapitalgevinster, som også ansås som værende realiseret, uden at der var mulighed for at etablere en henstandsordning. National Grid Indus påberåbte sig etableringsfriheden i artikel 49 TEUF med henblik på at anfægte de skattemæssige konsekvenser, som opstod i forbindelse med flytningen af selskabets faktiske hovedsæde. Formålet med beskatningen var at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen i overensstemmelse med territorialprincippet. Dette betød, at de latente kapitalgevinster blev beskattet som om, de var realiseret, da selskabets hovedsæde blev flyttet til udlandet - på trods af at den optalte kursgevinst ikke ville blive realiseret, da selskabet efter flytningen var forpligtet til at beregne sin skattepligtige indkomst i denne valuta.[72]

3.4.2. Kan selskabet påberåbe sig artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF)?

Først og fremmest skal det undersøges, om selskabet National Grid Indus kan påberåbe sig artikel 49 i TEUF. Da EU-retten ikke har en ensartet definition af, hvilke selskaber etableringsretten omhandler, skal spørgsmålet vurderes i lyset af artikel 54 TEUF. Anses et selskab for at være stiftet i henhold til national ret i en medlemsstat, vil den automatisk også være omfattet af etableringsretten, hvorfor denne kan påberåbe sig reglerne i artikel 49 i TEUF omtalte grundlæggende frihed.[73]

Flytningen af hovedsædet til Det Forenede Kongerige har ikke haft betydning for virksomhedens egenskab af nederlandsk selskab i henhold til nederlandsk ret.[74] Endvidere er kravet, at selskabet er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, samt at hovedkontoret og det vedtægtsmæssige hjemsted er at finde inden for EU/EØS. Selskabet skal desuden være omfattet af traktatens bestemmelser om etableringsfrihed jf. artikel 54 TEUF. Dette betyder derfor, at National Grid Indus kunne påberåbe sig artikel 49 i TEUF og dermed afprøve den beskatning, der blev pålagt selskabet i forbindelse med flytningen af dets faktiske hovedsæde til et andet EU/EØS-land.[75] Spørgsmålet om, hvorvidt selskabet kan påberåbe sig artikel 49 TEUF kan dermed besvares bekræftende, og et selskab kan påberåbe sig etableringsretten med henblik på at få afprøvet lovligheden af den beskatning, der opkræves af fraflytningsstaten.[76]

[72] Jf. præmis 10-20 C-371/10 National Grid Indus
[73] Jf. præmis 26-27 C-371/10 National Grid Indus
[74] Jf. præmis 28 C-371/10 National Grid Indus
[75] Jf. præmis 32 C-371/10 National Grid Indus
[76] Jf. præmis 33 C-371/10 National Grid Indus

3.4.3. Udgør handlingen i sagen en restriktion?

Et selskab, der flytter sit faktiske hovedsæde, stilles likviditetsmæssigt ringere end, hvis hovedsædet blev i landet. Selskabet bliver som tidligere nævnt pålagt en straksopkrævning af latente kapitalgevinster, mens en sådan skatteopkrævning ikke finder sted, hvis selskabet forbliver i landet. I det tilfælde, hvor selskabet bliver i landet, beskattes dette kun, når de omtalte aktiver faktisk realiseres. Disse skattemæssige konsekvenser og åbenlys forskelsbehandling kan afholde selskaber fra at flytte deres faktiske hovedsæde til udlandet. Der er tale om forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, hvorfor handlingen udgør en restriktion i forhold til traktatens bestemmelser om etableringsfrihed.[77]

3.4.4. Foreligger der et lovligt formål?

EU-domstolen har anerkendt, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål.[78] Det betyder, at en flytning af et selskabs faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat ikke skal fortolkes som et afkald på oprindelsesmedlemsstatens ret til at opkræve skat af en kapitalgevinst, såfremt disse er opstået inden for de opstillede rammer af dens beskatningskompetence, før nævnte flytning har fundet sted. En medlemsstat i overensstemmelse med territorialprincippet på skatteområdet har ret til at beskatte disse kapitalgevinster grundet formålet om at kunne hindre situationer, hvor oprindelsesmedlemsstaten mister sin ret til at udøve beskatningskompetence, som udøves på dens område. Dette kan begrundes med hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.[79]

3.4.5. Er handlingen proportional?

Afslutningsvis skal det undersøges, om handlingen er egnet til at sikre hensynet om opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen, og om denne går ud over, hvad der er nødvendigt for at varetage hensynet - altså om handlingen er proportional. Det er af EU-domstolen fastslået, at en fastsættelse af skattebeløbet, når et selskab flytter sit faktiske hovedsæde, overholder proportionalitetsprincippet.[80] Ud fra denne præmis kan det udledes, at EU-domstolen skelner mellem fastsættelse af skattebeløbet og opkrævningen heraf. Artikel 49 i TEUF er derfor til hinder for, at der sker en straksopkrævning af skatten og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre formålet.

---

[77] Jf. præmis 37, 38 og 41 C-371/10 National Grid Indus
[78] Jf. præmis 45 C-371/10 National Grid Indus
[79] Jf. præmis 46 C-371/10 National Grid Indus
[80] Jf. præmis 52 C-371/10 National Grid Indus

3.4.6. Straksopkrævning af skatten

Eftersom det ikke er proportionalt at opkræve skatten straks, skal det diskuteres, om sagens omstændigheder kan refereres til retstilstanden i N-dommen. Det blev belyst i N-dommen, at en mindre indgribende foranstaltning for opkrævning af skatten er beskatning på det tidspunkt, hvor gevinsten faktisk realiseres (realisationstidspunktet). Dette ligger op til en diskussion, da omstændighederne for et selskab er anderledes end for privatpersoner. Når et selskab overfører aktiver over landets grænser, er det typisk den efterfølgende opfølgning på disse aktiver, der er vanskelig. Det er derfor den administrative byrde, som følger af en udskudt opkrævning, der besværliggør opfølgning på aktiverne.

De selskaber, der udskyder en sådan skatteopkrævning, skal eksempelvis indgive en årlig selvangivelse som erklæring for, at selskabet fortsat er i besiddelse af det omhandlende aktiv. Endvidere kan det betyde, at selskabet skal oplyse oprindelsesstaten, når aktivet faktisk afhændes, så landet har en chance for at opkræve den skyldige skat på latente kapitalgevinster på tidspunktet for aktivets realisering.[81]

Ligeledes gør EU-Domstolen opmærksom på, at en opfølgning på aktiver kun vedrører opkrævningen af den skyldige skat og ikke fastsættelsen af denne.[82] De byrder, som tilfalder skattemyndighederne i oprindelsesmedlemsstaten som blandt andet består af kontrollen af erklæringer, som følger af henstanden, kan ikke kvalificeres som urimelige, når selskabet, der vælger en henstandsordning, skal være af den opfattelse, at de administrative byrder, som følger af flytningen, ikke kan anses som urimelige.[83]

Såfremt de administrative byrder, der knytter sig til henstandsordningen, vurderes at være urimelige, vil der opstå en mulighed for at træffe et valg mellem enten henstand med skattebeløbet eller en øjeblikkelig betaling af skatten. I tilfælde af, at det sidstnævnte foretrækkes, vil det betyde, at selskabet vil opleve en likviditetsmæssig byrde. Det vil på den anden side fritage selskabet for administrative byrder.[84]

Over tid kan der yderligere opstå en risiko for, at skatten ikke kan kræves. Det kan skyldes, at genstanden for beskatning ingen gevinst har. Dette er dog ikke blevet aktuelt, da risikoen kan undgås ved etablering af en bankgaranti.[85]

---

[81] Jf. præmis 66 C-371/10 National Grid Indus
[82] Jf. præmis 77 C-371/10 National Grid Indus
[83] Jf. præmis 77 C-371/10 National Grid Indus
[84] Jf. præmis 73 C-371/10 National Grid Indus
[85] Jf. præmis 74 C-371/10 National Grid Indus

Det udledes fra EU-Domstolens udtalelse i National Grid Indus i præmis 78, at det er muligt for oprindelsesmedlemsstaten at få de relevante oplysninger fra værtsmedlemsstaten til benyttelse under opkrævning af skatten. Dette muliggør Rådets direktiv 2008/55/EF af 26. maj 2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer. Generaladvokat J. Kokott har i sit forslag til afgørelse af sagen delt aktiverne op i helholdsvis 1) umulig eller vanskelig opfølgning på aktiver 2) uproblematisk opfølgning på aktiver. Han vurderer, at der kan opstå situationer, hvor en opfølgning på de grænseoverskridende genstande ikke synes rimelig at kræve af skattemyndighederne. Endvidere vurderer han, at allerede eksisterende harmoniseringsforanstaltninger vil gøre det mere lempeligt men ikke vil løse problemet jf. præmis 69 og 70 i generaladvokatens udtalelser. Endeligt vurderer han, at det i de pågældende tilfælde vil være tilladt at opkræve øjeblikkelig beskatning af skatten, idet en hensættelse ikke vil være en mildere foranstaltning jf. præmis 71 i generaladvokatens udtalelser.

Det vil ikke være forholdsmæssigt at kræve en straksbetaling af exitbeløbet i de tilfælde, hvor det er uproblematisk at lave en opfølgning på de overførte aktiver indtil realiseringen af de latente kapitalgevinster. Dette begrundes med, at en virksomhed, der foretager overførsel af aktiver, har samme interesser som et selskab, der forbliver i landet, og det er at betale skat af latente kapitalgevinster, når disse faktisk realiseres. [86]

3.4.7. Sikkerhedsstillelse

I National Grid Indus-sagen har EU-domstolen udtalt, at sikkerhedsstillelse i form af en bankgaranti var i orden. Dette leder videre til en anden diskussion om, hvorvidt enhver form for en sikkerhedsstillelse er lovlig eller ej. Ifølge Domstolens udtalelser i præmis 74, kan medlemsstaten tage risikoen i betragtning inden for rammerne af den nationale lovgivning, der finder anvendelse på udskudt betaling af skat, såsom en bankgaranti. På den måde åbner EU-domstolen dørene op for en sikkerhedsstillelse, og den har dermed indirekte åbnet dørene op for opkrævning af renter som følge af henstanden, simpelthen fordi den er en anden form for sikkerhedsstillelse end en bankgaranti.

Generaladvokaten har i sit forslag om afgørelse ikke taget sikkerhedsstillelsen i betragtning. Det er også værd at lægge mærke til, at i N-dommen havde Domstolen givet klart udtryk for, at sikkerhedsstillelse var i strid med etableringsfrihedens TEUF art. 49. Udtagelser fra EU-Domstolen i sagen National Grid Indus giver ikke et klart udtryk for, om enhver form for sikkerhedsstillelse er lovlig - kun at det er tilladt at anvende. Derfor må det siges, at medlemsstaterne ikke besidder den frie rettighed til at påligne enhver rente og mindske den risiko der følger med en henstandsordning.

[86] Jf. præmis 72 C-371/10 National Grid Indus

3.4.8. Delkonklusion

Afgørelsen i National Grid Indus har givet en afklaring på tvisten om exitskatter og selskaber. EU-domstolen er kommet med en klar udtalelse om, at straksopkrævning af exitskatten ved fraflytning til en anden medlemsstat udgør en restriktion men kan begrundes i hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, da en medlemsstat i overensstemmelse med territorialprincippet på skatteområdet har ret til at beskatte kapitalgevinster, såfremt disse er opstået inden den nævnte flytning. Det er dermed fastslået, at beregningen af den skyldte skat på fraflytningstidspunktet overholder proportionalitetsprincippet, mens en straksopkrævning af exitskatten går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre formålet.

Området for sikkerhedsstillelse er stadig utydeligt. Dog kan det udledes, at muligheden for at kræve en sikkerhedsstillelse eksisterer.

I nærværende afsnit vil der foretages en analyse af sag C-38/10, Kommissionen mod Portugal, hvori praksis fra EU-domstolen og resultaterne fra National Grid Indus fortsat vil være inkluderet.

3.5. C-38/10 Kommissionen mod Portugal

Sag C-38/10 Kommissionen mod Portugal fra den 6. september 2012 omhandler den portugisiske lov om exitbeskatning, der omfatter selskaber, som flytter deres vedtægtsmæssige hovedsæde samt selskaber med fast driftssted i Portugal, der ophører med deres aktiviteter. EU-domstolen underkendte disse regler og påpegede, at de var til hinder for den frie etableringsret. Hovedårsagen til denne afgørelse bunder i Portugals tilsidesættelse af sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF ved at beskatte urealiserede kapitalgevinster i forbindelse med et selskabs overførsel af aktiver uden for landets grænser, hvorimod en sådan beskatning ikke finder sted ved en indenlandsk flytning af aktiverne.[87] Denne problemstilling ses endvidere også i sag C-64/11 Kommissionen mod Spanien, hvor præmisserne og afgørelsen er af identisk karakter. [88]

Kommissionen anerkender medlemsstaternes ret til at beskatte kapitalgevinster, når disse er opstået på nationalt område.[89] Kommissionen anfægter endvidere, at en opkrævning af skatter i forbindelse med, at et selskab udøver sin etableringsret, ikke kan medføre en højere beskatning end den, selskabet måtte betale,

[87] Jf. præmis 1 C-38/10 Kommissionen mod Portugal
[88] Den Europæiske Unions Tidende af 9. april 2011
[89] Jf. præmis 21 C-38/10 Kommissionen mod Portugal

hvis denne forblev på nationalt plan. De portugisiske og spanske bestemmelser vil derfor kunne hindre disse selskabers ret til fri etablering og være i strid med artikel 49 i TEUF.[90] Generaladvokaten har som forslag til afgørelsen af sagen gjort gældende, at det er uden betydning, om der er tale om en flytning af det vedtægtsmæssige hjemsted og dets faktiske ledelse, eller om det er en flytning af de aktiver, der er knyttet til et fast driftssted på nationalt plan til en anden medlemsstat for artikel 49 om etableringsfrihedens anvendelse.[91]

3.5.1. Sammenholdt med National Grid Indus

3.5.1.1. *Straksopkrævning*

Indledningsvist skal der gøres opmærksom på, at der er forskel på den retlige sammenhæng mellem National Grid Indus og den omtalte portugisiske lovgivning. Forskellen ligger i, at Kongeriget Nederlandene anvender stiftelsesteorien, mens den Portugisiske Republik ikke gør det.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, herefter, CIRC, art. 76 A udgør en hindring for etableringsfriheden, idet den medfører, at juridiske personer, som har hjemsted eller faktisk ledelse på portugisisk område, bliver pålagt en skattepligt for urealiserede gevinster, når hjemstedet eller den faktiske ledelse flyttes til en anden medlemsstat.[92] Denne omtalte exitskat bliver ikke pålagt de selskaber, som forbliver på det portugisiske område, og derfor betragtes en flytning af selskabets økonomiske aktivitet til en anden medlemsstat som værende mindre attraktiv for selskaberne.

Den danske regering har interveneret i sagen. Dette er på grund af, at de portugisiske regler vedrørende flytning af erhvervsmæssige aktiver - især CIRC's art. 76 A - er direkte beslægtet med de danske regler.[93] Formålet med at intervenere i sagen er at få fastslået, at reglerne om exitbeskatning af selskaber er forenelige med EU-retten.

Som også nævnt i sagen National Grid Indus skal regler og bestemmelser, der medfører uforholdsmæssige konsekvenser i forhold til udøvelsen af etableringsfriheden, betragtes som hindringer af denne frihed.[94] Kommissionen gentager sit udsagn om, at en henstandsordning af den beregnede skat ville være mindre indgribende end en straksbetaling.[95] Dette betyder, at de selskaber, der flytter deres faste driftssted eller

[90] Jf. præmis 22 C-38/10 Kommissionen mod Portugal
[91] Jf. præmis 23 C-38/10 Kommissionen mod Portugal
[92] Jf. præmis 3 C-38/10 Kommissionen mod Portugal
[93] http://www.ft.dk/samling/20101/almdel/euu/bilag/58/910891.pdf
[94] Jf. præmis 26 C-38/10 Kommissionen mod Portugal
[95] Jf. præmis 32 C-38/10 Kommissionen mod Portugal

faktiske hovedsæde, ikke er forpligtet til at betale den fulde skat af de urealiserede kapitalgevinster på fraflytningstidspunktet men kan vælge en henstandsordning af det omhandlende skattebeløb.[96]

Selvom den retlige sammenhæng mellem National Grid Indus og den omtalte portugisiske lovgivning er forskellig, skal der stadig tages udgangspunkt i National Grid Indus-sagen, da denne har en direkte relevans til de omtalte omstændigheder, sagen drejer sig om.

CIRC art. 76 A's restriktive virkning på frihedsbestemmelserne i TEUF giver ikke mulighed for at vælge mellem på den ene side at betale exitbeløbet straks efter fraflytning eller at udskyde betalingen. Det vil af den årsag ikke være proportionalt at opretholde bestemmelsen uagtet nogle staters modsigelse af denne kendsgerning.[97]

Mens CIRC's art. 76 A vedrører hjemstedet for selskabet, indeholder CIRC's art. 76 B regler for selskabets faste driftssted i Portugal. CIRC's art. 76 B anvendes i de situationer, hvor der skal ske en beregning af den skattepligtige indkomst for en ikke-hjemmehørende enheds faste driftssted på portugisisk område. Jf. litra a skal der ske en beregning af den skattepligtige indkomst i de tilfælde, hvor det faste driftssted ophører med sin virksomhed på portugisisk område, samt jf. litra b ved en overførsel af de aktiver uden for portugisisk område, uanset den faktiske eller retlige fremgangsmåde.[98]

Den Portugisiske Republik er oprindelsesmedlemsstaten i de situationer, hvor et portugisisk selskab flytter sit hjemsted til en anden medlemsstat. Modsætningsvis opererer Portugal som værtsmedlemsstat i de situationer, hvor der sker en beskatning af urealiserede kapitalgevinster, når et ikke-hjemmehørende selskabs faste driftssted i Portugisisk område ophører med sin virksomhed.[99] Der lægges derfor op til en diskussion om, hvilken indenlandsk situation der er sammenlignelig med den situation, hvor det ikke-hjemmehørende selskabs faste driftssted i portugisisk område ophører med sin virksomhed. Således kan det derfra udledes, hvorvidt der er tale om en diskriminerende forskelsbehandling.[100]

Den Portugisiske Republik har erklæret, at der kun udøves en beskatning på de faste driftssteder, som tilhører ikke-hjemmehørende selskaber. Dog kan det af den grund ikke nødvendigvis fastslås, at to faste driftssteders situation, hvor det ene indgår i en grænseoverskridende situation og det andet i rent indenlandsk sammenhæng, ikke er objektivt sammenlignelige. Denne konklusion kan udledes af sagen National Grid Indus, hvor domstolen fandt situationer, hvor et selskab, der flytter sit faktiske hovedsæde til

[96] Jf. præmis 33 C-38/10 Kommissionen mod Portugal
[97] Forslag til afgørelse fra generaladvokat præmis 66 og 67
[98] Jf. præmis 3 C-38/10 Kommissionen mod Portugal
[99] Forslag til afgørelse fra generaladvokat præmis 90
[100] Forslag til afgørelse fra generaladvokat præmis 92

en anden medlemsstat og mister beskatningskompetencen, var objektivt sammenlignelig med den situation, hvor et selskab flytter sit hjemsted inden for først nævnte medlemsstat og bevarer beskatningskompetencen.[101]

Der er tale om sammenlignelige situationer, som udgør CIRC 76 B, litra a, en restriktion for etableringsfriheden, idet der kun sker en øjeblikkelig beskatning af urealiserede kapitalgevinster af aktiver ved grænseoverskridende situationer.

Ligeledes udgør CIRC 76 B, litra b en restriktion for etableringsfriheden, idet denne er en generel regel, som finder anvendelse på overførslen af et eller flere aktiver, uanset arten og omfanget af disse. Derved sker der en beskatning af selv urealiserede kapitalgevinster af et enkelt finansielt aktiv på overførselstidspunktet.[102]

3.5.1.2. *Sikkerhedsstillelse*

Sammenholdt med National Grid Indus, jævnfør præmisserne 73 og 74, kan den portugisiske regering vælge at foretage foranstaltninger for at sikre sig mod den risiko, der opstår som følge af den udskudte betaling af skatten. Denne er betinget af, at foranstaltningerne skal ske inden for rammerne af den nationale lovgivning vedrørende udskudt betaling af skat. Domstolen anerkendte, at den udskudte betaling af skat kan ske med tillæg af renter, og som tidligere nævnt skal dette ske med hjemmel til national lovgivning.[103]

Renter, som pålægges ved en udskydelse af skatten i de situationer, hvor der sker en flytning fra nationen til en anden medlemsstat, vurderes af generaladvokat P. Mengozzi som værende forskellig fra de situationer, hvor selskabet bliver i landet. Når selskabets hjemsted flyttes inden for landets grænser, opkræves der ikke renter, i og med at skatten først konstateres og forfalder til betaling, når kapitalgevinsterne realiseres. Ved grænseoverskridende situationer har medlemsstaterne ret til at fastlægge den forfaldne skat på de urealiserede kapitalgevinster allerede på fraflytningstidspunktet. Situationen kan derfor sidestilles med de renter, selskabet skal betale ved optagelse af et lån.[104]

Derved kan det udledes, at hvis den nationale lovgivning tillader betaling af renter af skattefordringer hvori der er valgt udskudt betaling, er der ingen grund til at give undtagelse for denne regel for de selskaber, som

[101] Forslag til afgørelse fra generaladvokat præmis 97
[102] Forslag til afgørelse fra generaladvokat præmis 119
[103] Forslag til afgørelse fra generaladvokat præmis 72
[104] Forslag til afgørelse fra generaladvokat præmis 76

flytter hjemsted til en anden medlemsstat, og hvor det skyldige skattebeløb er blevet fastslået på fraflytningstidspunktet.[105]

I sagen National Grid Indus præmis 73 har EU-domstolen udtalt sig om etablering af en bankgaranti som mulig løsning for at sikre, at betaling af skatten finder sted. Denne foranstaltning kan være af en karakter, der er lige så restriktiv som en umiddelbar opkrævning af skatten, da dette kan betyde, at selskabet mister rådigheden over den ejendom, der er sat som garanti.[106]

3.5.2. Delkonklusion

På baggrund af de ovenfornævnte retningslinjer kan det konkluderes, at Den Portugisiske Republiks nationale lovgivning, der kræver en øjeblikkelig beskatning af urealiserede kapitalgevinster i de situationer, hvor et portugisisk selskab flytter sit faktiske hjemsted og sin faktiske ledelse til en anden medlemsstat, hvor et fast driftssted ophører med sin virksomhed på portugisisk område eller ved en overførsel af aktiver uden for portugisisk område, ikke har været forenelig med TEUF's art. 49. Konklusionen i sagen Kommissionen mod Portugal er ikke betydeligt anderledes end sagen fra National Grid Indus.

I det efterfølgende afsnit findes det relevant at analysere flere domme fra EU-domstolens retspraksis om exitbeskatning af selskaber og deres forenelighed med etableringsfriheden i TEUF art. 49.

3.6. Et brud på artikel 31 i EØS-aftalen

3.6.1. Arcade Drilling

Sag E-15/11 Arcade Drilling fra den 3. oktober 2012 omhandler det norske selskab Arcade Drilling, der var stiftet efter norske bestemmelser. I indtægtsårene 2001 og 2002 var Arcade Drilling selskabsretligt hjemmehørende i Norge, og den 19. december 2002 blev selskabets to norske direktører erstattet med to direktører, der var bosiddende i Storbritannien. Både den norske og britiske lovgivning havde hjemmel til at kunne pålægge selskabet skattepligt. Derved var det afgørende, hvor selskabets faktiske ledelse befandt sig på baggrund af skatteaftalen mellem Norge og Storbritannien.[107] Selskabet tog forbehold ved indlevering af en norsk selvangivelse i 2001 om, at de britiske skattemyndigheder kunne anse selskabet som skattepligtigt

[105] Forslag til afgørelse fra generaladvokat præmis 77
[106] Forslag til afgørelse fra generaladvokat præmis 78
[107] Jf. Præmis 25 E-15/11 Arcade Drilling

hjemmehørende i Storbritannien. I givet fald ville selskabet ikke længere være skattepligtig i Norge.[108] I marts 2010 konkluderede norske skattemyndigheder, at Arcade Drilling ikke havde været skattemæssigt hjemmehørende i Norge fra den 19. december 2002. Denne konklusion udløste en skatteopkrævning grundet norsk lov om "Likvidasjonbeskatning av selskaber[109]", som henvender sig til selskaber der flytter deres faktiske hovedsæde fra norsk område, uafhængigt om hvorvidt de likviderer selskabet eller ej.[110] Vedtagelsen indebar, at Arcade Drilling var underlagt norsk beskatning i 2001 og 2002 samt af en likvidationsbeskatning i udgangen af 2002. På baggrund af denne beskatning indledte man en retssag mellem Arcade Drilling og Staten Norge, hvor følgende spørgsmål søgtes besvaret:

1) Er det en restriksjon etter EØS-avtalens artikkel 31, jf artikkel 34, å likvidasjonsbeskatte et selskap dersom det etter nasjonal selskapsrett foreligger en plikt til å likvidere selskapet fordi selskapet har flyttet sitt reelle hovedkontor fra Norge til en annen EØS-stat?

Har det betydning at det ikke gis utsettelse med skattebetalingen frem til en eventuell realisasjon finner sted?

2)For det tilfellet at tingretten kommer til at det foreligger en restriksjon: Hvilke kriterier vil være avgjørende for å fastslå om den nasjonale regulering forfølger tvingende allmenne hensyn, og om den er egnet og nødvendig for å nå disse hensyn?

Arcade har påberåbt sig artikel 31 EØS-aftalen, da selskabet er stiftet efter national ret, og at en umiddelbar skatteopkrævning uden mulighed for henstand kan udgøre en restriktion af EØS-aftale 31 og 34.[111] Der argumenteres endvidere også for, at denne umiddelbare skatteopkrævning ved flytning fra en EØS-stat til en anden udgør en forskelsbehandling efter etableringsfriheden, da der ikke sker en skatteopkrævning ved en tilsvarende flytning indenrigs.[112] Denne omtalte skatteopkrævning anses af Kommissionen og EU-domstolen som værende forskelsbehandling og dermed en hindring for retten til fri bevægelighed, da selskaber, der forbliver i Norge og dermed ikke udøver sin ret til denne, først bliver beskattet, når aktiverne faktisk realiseres.[113]

[108] Jf. Præmis 25 E-15/11 Arcade Drilling
[109] Jf. Norsk skattelov §§5-1, 5-2 og 5-30.
[110] Jf. Præmis 29 E-15/11 Arcade Drilling
[111] Jf. Præmis 45 og 48 E-15/11 Arcade Drilling
[112] Jf. Præmis 49 og 50 E-15/11 Arcade Drilling
[113] Jf. Præmis 51 E-15/11 Arcade Drilling

Endvidere er Arcade af den opfattelse, at National Ret udgør en restriktion af EØS-aftale 31 og 34, da denne fastsætter en pligt til at likvidere selskabet ved flytning, selv om denne faktisk ikke likvideres.[114]

Likvidationspligten, som staten pålægger under Norsk Ret, argumenterer for, at Arcade har likvidationspligt efter norsk ret, hvori beskatningen af selskabet er et resultat af denne pligt. Arcade hævder, at dette er omstridt i norsk ret, hvorfor det ikke er likvidationspligten, som begrunder beskatningen hos norske selskaber, men at det er den faktiske realisering af aktiver som et led i afviklingen.[115] Staten hævder, at en likvidationsbeskatning grundet flytning af hovedsæde fra Norge til Storbritannien med en tilsvarende flytning internt i Norge, ikke er sammenlignelig. Staten mener, at sammenligningsgrundlaget findes, hvor selskaber ikke overholder likvidationspligten. Det er derfor pligten til at likvidere, der udløser likvidationsbeskatning og ikke den faktiske flytning.[116] Staten er enig i, at beskatningen ikke er en direkte konsekvens af en likvidation, men derimod begrundet i en omgåelse af likvidationspligten.[117] I den sammenhæng havde Arcade likvidationspligt, eftersom de ikke kunne beholde deres status som norsk selskab ifølge norsk selskabsret, hvor Arcade valgte ikke at efterkomme denne pligt. Derfor blev det, af staten, betragtet som en omgåelse af likvidationspligten og likvidationsbeskatningen.[118]

EØS-aftalen art. 34 giver selskaber, der er oprettet i forhold til gældende ret i en EØS-stat og med faktisk hovedsæde heri, ret til at fortsætte sit selskab i en anden EØS-stat.[119] EØS artikel 31 har til formål at respektere national behandling i en værtsstat. Dog forbyder den også oprindelsesstaten at kunne hindre egne statsborgere og selskaber i at etablere sig i en anden EØS-stat.[120] Som tidligere nævnt i National Grid Indus og Kommissionen mod Portugal kan en sådan forskelsbehandling ikke forklares med, at situationerne er objektivt forskellige.[121] EFTA-domstolen tager ikke stilling til, hvorledes den nationale lovgivning faktisk skal anvendes. Det er derfor den nationale domstol, som skal vurdere omstændighederne i de sager, som forelægger, herunder hvorvidt der vil være forskelsbehandling ved en eventuel beskatning, således at det for selskabet vil være mindre fordelagtigt at flytte sit faktiske hovedsæde til en anden EØS-stat.[122]

3.6.2. Foreligger der en restriktion

Første spørgsmål besvares således med, at en endelig fastsættelse af skattebeløb på baggrund af skattemyndigheders vurdering om unddragelse af den beskatning, som opkræves grundet en

[114] Jf. Præmis 52 E-15/11 Arcade Drilling
[115] Jf. Præmis 53 E-15/11 Arcade Drilling
[116] Jf. Præmis 55 E-15/11 Arcade Drilling
[117] Jf. Præmis 56 E-15/11 Arcade Drilling
[118] Jf. Præmis 56 E-15/11 Arcade Drilling
[119] Jf. Præmis 58 E-15/11 Arcade Drilling
[120] Jf. Præmis 59 E-15/11 Arcade Drilling
[121] Jf. Præmis 64 E-15/11 Arcade Drilling
[122] Jf. Præmis 65 E-15/11 Arcade Drilling

likvidationspligt efter national selskabsret, udgør en restriktion efter EØS-aftale 31 og 34, idet selskaber, som anses for at misligholde en sådan pligt, men som ikke er flyttet, ikke pålægges likvidationsbeskatning.[123]

3.6.3. Tvingende almene hensyn

Det andet spørgsmål besvares med, at behovet for at opretholde en balanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem EØS-staterne og at hindre omgåelse af skattereglerne, vurderes ud fra, at et sådan nationalt tiltag kan begrundes i tvingende almene hensyn, hvorfor det vurderes som værende egnet til at sikre opfyldelse af disse mål.[124] Dette nationale tiltag, som fastsætter vurderingen af objektive og verificerbare elementer i forbindelse med flytningen, anses ikke for at gå ud over det, der er nødvendigt for at nå målene om en balanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem EØS-staterne.[125] I tilfælde af, at en vurdering af disse elementer medfører, at selskabet ikke opfylder de efter nationale regler om likvidationspligt og derfor bør likvideres, skal konsekvenser heraf begrænses til likvidationen, for fortsat at være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.[126] Domstolen påpeger vigtigheden i, at skelne mellem fastsættelse af skattebeløbet for et selskab der, efter nationale skattemyndigheder, ikke længere anses for at være hjemmehørende i oprindelseslandet, og spørgsmålet om opkrævning.[127]

3.6.4. Straksopkrævning vs. henstandsordning

Domstolen konkluderer endvidere, at en umiddelbar skatteopkrævning kan anses som værende for byrdefuldt, hvorfor selskabet får mulighed for at vælge mellem en straksbetaling eller at etablere en henstandsordning, således at skatteopkrævningen sker, når de omhandlende aktiver faktisk realiseres.[128] En henstandsordning kan udløse renter i overensstemmelse med gældende national lovgivning. Et sådan valg vil være egnet til at sikre beskatningskompetencer mellem EØS-staterne samtidig med, at det vil være mindre indgribende med etableringsfriheden.[129]

3.6.5. Delkonklusion

Den norske stat har argumenteret for, at selskabet Arcade har et likvidationspligt efter norsk ret og har hævdet, at flytningen af hovedsædet fra Norge til Storbritannien med en tilsvarende flytning internt i

[123] Jf. Præmis 66 E-15/11 Arcade Drilling
[124] Jf. Præmis 93 E-15/11 Arcade Drilling
[125] Jf. Præmis 95 E-15/11 Arcade Drilling
[126] Jf. Præmis 96 E-15/11 Arcade Drilling
[127] Jf. Præmis 99 E-15/11 Arcade Drilling
[128] Jf. Præmis 100 E-15/11 Arcade Drilling
[129] Jf. Præmis 103 og 104 E-15/11 Arcade Drilling

Norge, ikke er sammenlignelig. Endvidere hævder staten, at det, der kan sammenlignes, er de situationer, hvor selskaber ikke overholder likvidationspligten. Dermed er det pligten, som udløser beskatningen - og ikke den faktiske flytning. I sin afgørelse tager EFTA-domstolen ikke stilling til, hvorledes den nationale lovgivning kommer til anvendelse, og fastsætter, at situationen i sagen udgør en restriktion efter EØS-aftalen 31 og 34. Dette begrundes med, at selskaber, som misligholder en sådant likvidationspligt, men dog ikke flytter ud af Norge, ikke pålægges en likvidationsbeskatning. Endvidere kan behovet for at opretholde en balanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem EØS-staterne begrundes i tvingende almene hensyn - dog konkluderer domstolen, at en umiddelbar skatteopkrævning er for byrdefuld, og derfor bør selskaber have mulighed for at vælge mellem en straksbetaling og en henstandsordning. Ligeledes kan der, som følge af en henstandsordning, udløses renter i overensstemmelse med gældende national lovgivning.

Kapitel 4: Dansk exitbeskatning af selskaber heraf sag C-261/11

4.1. Dansk exitbeskatning af selskaber

Den 26. maj 2011 har Kommissionen anlagt sag mod Danmark ved EU-Domstolen grundet de danske exitbeskatningsreglers uforenelighed med bestemmelserne i artikel 49 i TEUF og artikel 31 i EØS-aftalen. Før sagen blev anlagt, havde Danmark modtaget en åbningsskrivelse den 23. september 2008.

4.2. Åbningsskrivelse

I åbningsskrivelsen anførte Kommissionen, at Danmark havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 i TEUF samt artikel 31 i EØS-aftalen. Kommissionen anførte, at det var en ulovlig begrænsning af etableringsfriheden, at man i Danmark opkrævede skatter af urealiserede kapitalgevinster ved en flytning af erhvervsmæssige aktiver til et fast driftssted i en anden medlemsstat, hvorimod exitskatten ikke opstår i tilsvarende situationer, hvor der sker flytning til driftssteder inden for Danmarks grænser. Kommissionen henviser til Lasteyrie-dommen[130], hvor man fandt de franske regler om exitbeskatning af fysiske personer i strid med bestemmelserne i EF-traktaten om fri etablering. I forlængelse heraf har Skatteministeriet fremlagt udtalelse om, at denne opfatter de danske regler for at være forenelige med TEUF, da reglerne er begrundet i hensynet til opretholdelsen af beskatningskompetencen og for at forhindre en vilkårlig

[130] C-9/02

fordeling af den danske skattebase til andre medlemsstater. Skatteministeriet mener ikke, at forholdene i Lasteyrie-dommen kan anvendes i de situationer, hvor der er tale om erhvervsmæssige aktiver. Den grundlæggende forskel vil typisk være, at erhvervsmæssigt anvendte aktiver typisk er bestemt til at generere indtægter og ikke til salg med fortjeneste. Skatteministeriet fortsætter med at henvise til Marks & Spencer-dommen[131], N-dommen[132] og Oy AA-dommen[133] og udtrykker, at EU-domstolen har anerkendt, at medlemsstater kan fastsætte regler for at hindre en vilkårlig fordeling af beskatningskompetencen. Skatteministeriet erkender som udgangspunkt, at der foreligger en restriktion, men henviser igen til Oy AA-dommen og fastslår, at en restriktion godt kan være i overensstemmelse med fællesskabsretten, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet og fastholder, at exitskattereglerne ikke er i strid med EF-traktatens artikel 43.[134]

4.3. Sag 261/11 Kommissionen mod Danmark

Den 26. maj 2011 har Kommissionen anlagt sag mod Danmark ved EU-domstolen grundet de danske exitbeskatningsregler, som kommer til anvendelse ved overførsel af selskabers aktiver og passiver til udlandet. Kommissionen mener, at disse regler udgør en hindring for etableringsfriheden og derfor er i strid med etableringsfriheden art. 49 i TEUF og art. 31 i EØS-aftalen.

Kommissionen giver i stævningen klart udtryk for, at det ikke er medlemsstaternes beskatningsret over de kapitalgevinster, som er opstået mens et selskab var i Danmark, der lægger til grundlag for den anlagte sag. Kommissionen argumenterer for, at der må være mindre indgribende foranstaltninger for opkrævning af skatten end en umiddelbaropkrævning på overførselstidspunktet.

Regeringens udtalelser i svarskriftet tager udgangspunkt i de samme argumenter, som dem regeringen havde bragt som svar til Kommissionens åbningsskrivelse. I svarskriftet gør regeringen gældende, at de omtalte exitbeskatningsregler udgør en restriktion i forhold til den frie etableringsret, men mener desuagtet, at reglerne er fuldt forenelige med EU-retten, *eftersom reglerne er begrundede i et tvingende alment hensyn, det vil sige egnet til at sikre virkeliggørelsen af dette hensyn og ikke går videre end, hvad der*

[131] C-446-03
[132] C-470/04
[133] C-231/05
[134] Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om Kommissionens åbningsskrivelse vedrørende exitbeskatning ved overførsel af aktiver - J.nr. 2008-722-0008 af 14. november 2008

er nødvendigt for at varetage hensynet.[135] I sit forsvar redegør regeringen for, at formålet med de omtalte exitskatteregler er at opretholde beskatningskompetencen samt at forhindre en vilkårlig fordeling af den danske selskabsskattebase til medlemsstaterne. Regeringen supplerer sit forsvar med, at Danmark ikke kunne sikre beskatningen af kapitalgevinsterne, hvis det ikke var for de omtalte exitbeskatningsregler, og at reglerne kun eksisterer for at sikre Danmark retten til beskatning.

Som det også er nævnt i åbningsskrivelsen, henviser kommissionen til Lasteyrie-dommen og N-dommen, og igen mener regeringen ikke, at der kan henvises til disse domme, da der på den ene side er tale om erhvervsmæssigt anvendte aktiver og på den anden side aktiver, som ikke er påtænkt til erhverv. Erhvervsmæssigt anvendte aktiver har typisk til formål at generere indtægter og dermed mister disse værdi i takt med anvendelsen. Ved en overførsel af disse aktiver flytter de erhvervsmæssige indtægter også med aktivet. Hvis de fradragsberettigede udgifter er afholdt i Danmark, og de tilhørende aktiver bliver flyttet til et andet land uden en beskatning på overførselstidspunktet, vil det betyde, at Danmarks beskatningskompetence vilkårlig blev fordelt til tilflytningsstaten.

4.4. Sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark - forløb

D. 18. juli 2013 blev det fastslået, at Danmark har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 i TEUF og EØS-aftalens artikel 31 ved at vedtage og opretholde SEL § 8, stk. 4, der pålagde selskaberne en straksopkrævning af urealiserede kapitalgevinster.[136]

Kommissionen henviser til sagen National Grid Indus og gør gældende, at den umiddelbare skatteopkrævning af urealiserede kapitalgevinster af aktiver, som SEL § 8, stk. 4 pålægger virksomheder, der overfører disse aktiver til en anden medlemsstat i EU eller EØS, udgør en hindring for etableringsfriheden i artikel 49 TEUF og artikel 31 EØS[137], da en tilsvarende beskatning ikke ville blive pålagt virksomheden, hvis overførslen skete inden for Danmarks grænser.[138] Som tidligere nævnt er Danmark enig i, at den nævnte forskel mellem den skattemæssige behandling af interne overførsler af aktiver og overførsler af aktiver til en anden medlemsstat udgør en restriktion for etableringsfriheden.

Danmark begrunder dog denne forskel med hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen og undgå en vilkårlig omfordeling af det danske beskatningsgrundlag for

[135] Notat til Folketingets Europavalg 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 af 4. august 2011
[136] Jf. Præmis 48 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[137] Jf. Præmis 9 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[138] Jf. Præmis 29 C-261/11 Kommissionen mod Danmark

selskabskatten til andre medlemsstater.[139] Som tidligere nævnt er Kommissionen ligeledes enig i dette udsagn. Endvidere anfægter Danmark ikke den omstændighed, at et selskab, der er etableret i Danmark og overfører aktiver til en anden medlemsstat, stilles økonomisk ringere end et selskab, der foretager en tilsvarende flytning inden for dansk område.[140]

Det blev dog fastslået af EU-Domstolen, at den øjeblikkelige beskatning ikke var en forholdsmæssig foranstaltning til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen.[141] Danmark mente, at en udskydelse af beskatningen til en senere fremtid kunne betyde en evig udskydelse.

4.5. Analyse af EU-domstolens udtalelser om sag C-261/11

I nærværende afsnit vil problemstillingerne i sag C-261/11-Kommissionen mod Danmark blive analyseret og diskuteret.

4.5.1. Foreligger der en restriktion?

I dansk national lovgivning var der hjemmel til umiddelbar beskatning af urealiserede kapitalgevinster i de tilfælde, hvor et selskab overførte sine aktiver og passiver til en anden medlemsstat. Dette var ikke tilfældet i de situationer, hvor der skete en indenlandsk overførsel af aktiverne. Disse aktiver blev først beskattet, da aktiverne blev realiseret. Denne forskelsbehandling mellem indenlandske og grænseoverskridende overførsler ansås for at udgøre en hindring i udøvelsen af etableringsfriheden i bestemmelserne i TEUF's art. 49.[142]

Den danske regering har ikke på noget tidspunkt benægtet, at SEL § 8, stk. 4 kan have en restriktiv virkning og afskrække virksomheder i at overføre deres aktiver uden for landets grænser[143], hvorfor både EU-domstolen, Kommissionen og den danske regering er enige om, at der som udgangspunkt foreligger et brud på etableringsfriheden i art. 49 i TEUF.

Da den danske stat har en interesse i at beskatte de latente kapitalgevinster, der opstår som følge af overførelsen af aktiverne, er det oplagt at undersøge, om restriktionen kan begrundes i tvingende almene hensyn.

[139] Jf. Præmis 10 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[140] Jf. Præmis 30 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[141] Jf. Præmis 32 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[142] Jf. Præmis 27-29 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[143] Jf. Præmis 10 C-261/11 Kommissionen mod Danmark

4.5.2. Kan restriktionen begrundes i tvingende almene hensyn?

Den danske stat har begrundet reglerne i SEL § 8, stk. 4 med hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen.[144] Der er igen enighed om, at det pågældende hensyn godt kan benyttes som en begrundelse for den restriktive handling. Det er blandt andet kommet til udtryk i Kommissionens bemærkninger til sagen.[145]

Ud fra ovenstående kan det udledes, at der er enighed mellem Danmark og Kommissionen, hvori fordelingen af beskatningskompetencen anses for et egnet hensyn, som kan begrunde en restriktion på etableringsfriheden. Der vil derfor i det nærværende afsnit undersøges, om de danske exitbeskatningsregler er proportionale.

4.5.3. Er restriktionen proportional?

Til trods for samstemmigheden omkring restriktionen og hensynet bag de nationale regler, har der hersket en væsentlig uoverensstemmelse mellem sagens parter. Essensen i Kommissionens opfattelse om, hvorvidt de danske regler bør ændres, er bundet tæt sammen med, at Kommissionen betragter de danske midler, som anvendes i forbindelse med exitbeskatningen, for at have en uforholdsmæssig karakter. Kommissionen foreslår i den anledning, at en mulighed for udskydelse af den beregnede exitskat vil være en løsning på problemstillingen.[146] Forslaget er blevet modargumenteret af den danske stat, som gjorde opmærksom på, at EU-domstolen ikke havde taget hensyn til aktivernes forskellighed i afgørelsen af sagen National Grid Indus. Regeringen står derfor fast ved, at der eksisterer en afgørende forskel på aktiver, der anvendes inden for virksomhedens erhvervsmæssige aktiviteter, og finansielle aktiver. Som eksempel nævnes driftsaktiver, som taber i værdi som følge af anvendelse og immaterielle aktiver, der ingen tidsbegrænsning har.[147]

EU-domstolen har på den anden side fremhævet, at en fastsættelse af skattebeløbet på overførselstidspunktet ikke er ensbetydende med, at oprindelsesstaten mister muligheden for at kræve skattebeløbet.[148] For at mindske sandsynligheden og dermed risikoen for, at den danske stat ikke mister beskatningskompetencen over de pågældende erhvervsaktiver, fastslog EU-domstolen, at medlemsstaterne er berettigede til at anvende "et andet udløsende kriterium" end den faktiske afståelse

[144] Jf. Præmis 10 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[145] Jf. Præmis 11 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[146] Jf. Præmis 11 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[147] Jf. Præmis 12 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[148] Jf. Præmis 36 C-261/11 Kommissionen mod Danmark

for de aktiver, som ikke er bestemt til realisering. EU-domstolen har opfattelsen af, at en sådant forslag vil virke mindre indgribende i etableringsfriheden end den øjeblikkelige beskatning på overførselstidspunktet.[149]

Uagtet EU-domstolens forslag til anvendelse af et andet udløsende kriterium for opkrævning af exitbeløbet har den danske stat anført, at en afdragsordning alene ville kunne anvendes i de tilfælde, hvor der skete en harmonisering af reglerne om direkte skatbeskatning. Såfremt, der ikke eksisterer en harmonisering af reglerne, må det ud fra den danske betragtning være op til de enkelte medlemsstater at afgøre, hvordan reglerne skal udformes. Dette er betinget af, at reglerne er egnede til og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå målet.[150]

4.5.4. Følger af dom 261/11

EU-domstolens afgørelse i sagen Kommissionen mod Danmark er ikke kommet som en overraskelse for henholdsvis Danmark og andre medlemsstater, da man ud fra tidligere domme omkring exitbeskatning af selskaber og personer har set eksempler på EU-domstolens retspraksis i lignende sager, jf. kapitel 3 I National Grid Indus og Kommissionen mod Portugal. Eftersom de danske regler var nært slægtede med andre medlemsstaters nationale regler om exitbeskatning, har der hersket en forventning om, at afgørelsen i dommen lød på, at bestemmelsen udgjorde en hindring for Etableringsfriheden, og at den ikke var proportional.

De danske myndigheder har ikke været i stand til at opretholde gældende ret, hvorfor dommen har nødvendiggjort ændringer i de danske regler om exitbeskatning af selskaber, eftersom de EU-retlige regler om etableringsfrihed har forrang og direkte virkning.

4.6. Delkonklusion

Hvad angår de danske regler om exitbeskatning af selskaber sammenholdt med art. 49 i TEUF, kan det konkluderes, at de danske regler - på linje med udfaldet i National Grid Indus og i Kommissionen mod Portugal - udgør en restriktion for etableringsfriheden. Reglerne er begrundet i opretholdelsen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen. Derimod vurderes de ikke at være proportionale, hvad angår den øjeblikkelige opkrævning af exitskatten af urealiserede kapitalgevinster ved overførsel af aktiver til en anden medlemsstat. Dette har betydet en ændring af de danske bestemmelser om exitskatter.

[149] Jf. Præmis 37 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[150] Jf. Præmis 14-16 C-261/11 Kommissionen mod Danmark

Der ligger en udfordring i disse lovændringer, da domstolen ikke givet klare retningslinjer for, hvordan reglerne skal udformes. Domstolen har blot åbnet op for, at medlemsstaterne kunne benytte et andet kriterie for beskatningstidspunktet for aktiver, der ikke er bestemt til at blive realiseret.

Kapitel 5: Analyse af problemstillinger som følge af de nye exitbeskatningsregler

Som udgangspunkt skal exitbeskatningsreglerne blot være i overensstemmelse med frihedsrettighederne i TEUF og EØS-aftalen ved at være mindre indgribende. Dette er ikke så håndterbart på grund af manglende regelsæt om, hvordan det skal gøres. Der er stor forskel på, hvordan medlemslandene udformer bestemmelserne omkring exitbeskatning, idet der er en bred fortolkning af EU-domstolens retspraksis. I den anledning vil der i nærværende afsnit udarbejdes en analyse af de problemstillinger, der måtte opstå på baggrund af de nye exitbeskatningsregler. Der vil tages udgangspunkt i de problemstillinger, som EU-Kommissionen kritiserede allerede inden de danske regler om exitbeskatning blev vedtaget, samt artikler, som opstiller problemstillinger vedrørende bestemmelsen.[151] [152]

EU-Kommissionen har fået lov til at kommentere på det udarbejdede lovforslag L91 og gav udtryk for, at denne ikke var fuldt ud i overensstemmelse med EU-retten. Det først punkt, som Kommissionen kritiserede, er, at aktiverne kræves betalt inden afhændelse. Danmark har valgt at give henstand på alle aktiver uden at skelne mellem aktiver, som er bestemt til salg, samt aktiver, som ikke er bestemt til salg. Jf. afsnit 5.5.3.

Lovændringerne har medført, at henstandssaldoen afdrages i takt med, at der oppebæres et afkast af aktivet. Kommissionen har også kommenteret denne ordning, men analysen vil lægge vægt på den administrative byrde, som følger kravet.

Bestemmelsen giver mulighed for henstand i syv år, hvor der afdrages en syvendedel del af summen af den beregnede exitskat for hvert år. Det skal derfor undersøges, hvorvidt henstanden på syv år er en tilstrækkelig lang periode, samt hvilke faktorer der ligger til grund for den bestemte periode. Perioden svarer til afskrivningsperioden for immaterielle aktiver. Såfremt aktiverne genererer indtægter, der

[151] SPO.2014.83 Kim Wind Andersen: Henstand med exitskat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU-/EØS land
[152] SR.2014.104 Henriette Wetke Korsgaard, Kim Wind Andersen: Ny valgfri henstandsordning for betaling af selskabers exitskat

overstiger minimumssummen, skal disse tillægges minimumsbeløbet, og der vil således blive afdraget mere end en lineær betaling over de syv år. Dette kan udmunde i et højt ressourceforbrug for selskaber, der er nødsaget til at håndtere aktivets afkast og have kontrol over de overførte aktiver, som i praksis kan være meget omfattende.

Såfremt selskaber vælger at benytte sig af henstandsordningen, følger det af bestemmelsen, at der sker en forrentning af henstandsbeløbet.

5.1. Aktiverne, der er omfattet af henstandsordningen

I præmis 37 i sag C-261/11 fastslog EU-domstolen, at medlemsstaterne fik mulighed for at benytte sig af et andet udløsende kriterium for exitbeskatningen end den faktiske afståelse for at sikre beskatningen af aktiver, som ikke er bestemt til realiseret.

Der er ingen definition på ”aktiver, som ikke er bestemt til realiseret” i EU’s retspraksis, hvorfor det må være op til de enkelte medlemsstater at oprette en definition. Der vil blive taget udgangspunkt i definition af aktiver i IAS 1, da denne vurderes at være det mest retvisende.

5.1.1. Kortfristede eller langfristede aktiver

Efter IAS 1 kvalificeres et aktiv som et kortfristet aktiv, når:

- aktivet forventes realiseret, solgt eller forbrugt i virksomhedens normale forretningscyklus
- aktivet primært besiddes med henblik på omsætning
- aktivet forventes afhændet inden for 12 måneder efter regnskabsårets udløb, eller
- aktivet er likvider, jf. IAS 7, medmindre aktivet er undergivet restriktioner eller er øremærket til at indfri en bestemt forpligtelse senere end 12 måneder efter regnskabsårets udløb.[153]

Det er ikke nærmere defineret i IAS 1, hvad der skal forstås ved virksomhedens normale forretningscyklus. Det må tænkes at være perioden for, hvornår råvarer er købt til kundens betaling. Normalvis er denne periode på under 12 måneder og har derfor ingen indflydelse, da denne alligevel ville betragtes som kortfristede aktiver. Tvivlen opstår derfor i det tilfælde, hvor den normale forretningscyklus overstiger 12 måneder.

[153] IAS 1

Normalvis omfatter virksomhedens kortfristede aktiver varebeholdninger og debitorer, hvorimod materielle og immaterielle aktiver normalt kvalificeres som langfristede aktiver.[154]

5.1.2. Forskellen mellem aktiver, der er bestemt til at blive realiseret og aktiver, som ikke er bestemt til at blive realiseret

Som de nye regler er udformet i dag, stilles der spørgsmålstegn ved, hvorvidt det er proportionalt at oprette et regelsæt, hvor der ikke skelnes mellem aktiver bestemt realiseret og aktiver, som ikke er bestemt realiseret. Efter EU-domstolens udtalelser skal medlemsstaterne som hovedregel udsætte opkrævningen af exitskatten indtil realisation. Imidlertid er der givet mulighed for et andet udløsende kriterium end faktisk realisation for de aktiver, som ikke er bestemt til salg. Danmark skelner ikke mellem aktiver bestemt til salg og aktiver, som ikke er bestemt til salg på trods af EU-domstolens udtalelser om dette i sagen Kommissionen mod Danmark.[155]

Michael Tell, assistent professor på Copenhagen Business School, beskriver i artiklen *Exit Taxation within the European Union/European Economic Area - After Commission v. Denmark (C-261/11),* at manglen på skelnen mellem aktiver bestemt til salg og aktiver, der ikke bestemt til salg, ikke stemmer overens med anvisningerne fra EU-domstolens udtalelser, og at det derfor kan være et nyt problem for medlemsstaterne.[156]

På trods af EU-domstolens udtalelser om skelnen mellem aktiverne kan det diskuteres, hvorvidt dette faktisk er et krav. De tyske exitbeskatningsregler er blevet afprøvet i sag C-164/12 omfattet, hvorvidt reglerne var proportionale.

5.1.2.1. *Sag C-164/12 DMC*

Sag C-164/12 DMC Beteiligungsgesellschaft mbH mod Finanzamt Hamburg-Mitte, herefter Finanzamt, handler om DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG, herefter DMC KG, som frem til 2001 var et kommanditselskab med hjemsted i Tyskland. Som personselskab var dets kommanditister K-GmbH og S-GmbH og dets komplementar var det tyske selskab DMC Design for Media and Communication GmbH, herefter DMC GmbH. Kommanditisterne ejede en halvdel af andelene i DMC på 50.000 D-mark. Den 28. december blev selskabskapitalen i DMC forhøjet med 100.000 D-mark, hvilket skete med apportindskud. Altså indskudte K-GmbH og S-GmbH, deres andele i DMC KG - til gengæld fik de

[154] http://e-books.pwc.dk/PricewaterhouseCoopers/Publikationer/Regnskabshaandbogen2011/?Page=84
[155] Jf. Præmis 37 C-261/11 Kommissionen mod Danmark
[156] Exit Taxation Within European Union/European Economic Area - After Commission v. Denmark (C-261/11), Michael Tell af 3. februar 2014: European Taxation, 2014 (Volume 54), no 2-3

selskabsandele i DMC GmbH. Den bogførte værdi af indskuddene blev sat til 50.000 D-mark. Som følge af indskuddet blev DMC KG opløst, da alle andelene blev overdraget. De driftsaktiver, som blev overført til DMC GmbH, blev ligeledes ansat til deres bogførte værdi.

Finanzamt fandt, at medejerne ikke længere rådede over et fast driftssted på det tyske område efter opløsningen af DMC KG, hvorfor Tyskland i overensstemmelse med dobbeltoverenskomsten ikke havde ret til at beskatte den gevinst, som K-GmbH og S-GmbH ville opnå ved afhændelsen af andelene i DMC GmbH. Den nationale lovgivning fastsætter i sådanne tilfælde, at de indskudte aktiver skal fastsættes i kapitalselskabets balance med deres faktiske værdi - og ikke med deres bodførte værdi .[157]

EU-domstolen fik forelagt følgende præjudicielle spørgsmål

1) Er det foreneligt med artikel 43 EF ([nu] artikel 49 TEUF), at en national bestemmelse, i tilfælde af at en selskabsdeltager indskyder en andel i et kapitalselskab, fastsætter, at de indskudte driftsaktiver skal ansættes til den anslåede værdi (hvorved der for indskyderen ved afdækningen af de skjulte reserver opstår en kapitalgevinst), såfremt det på tidspunktet for apportindskuddet er udelukket, at Forbundsrepublikken Tyskland har ret til at beskatte gevinsten ved afhændelse af de nye selskabsandele, som indskyderen modtager som modydelse for indskuddet?

2) For det tilfælde, at det første spørgsmål skal besvares benægtende, spørges: Er den nationale bestemmelse forenelig med artikel 43 EF […], hvis indskyderen indrømmes en ret til at ansøge om en rentefri udsættelse af betalingen af den skat, der opstår ved afdækningen af de skjulte reserver, således at skatten på kapitalgevinsten kan betales i årlige delbeløb på mindst en femtedel af den skyldige skat, såfremt der stilles sikkerhed for betalingen af delbeløbene?«[158]

Mens øvrige parter, som har indgivet indlæg til Domstolen, i lighed med den foreliggende ret er enige om, at omstændighederne i sagen skal henføres under etableringsfriheden, er det Kommissionens opfattelse, at det skal henføres under de frie kapitalbevægelser. [159] Reglerne drejer sig mere om overførslen af aktiver mellem et kommanditselskab og et kapitalselskab end om selve etableringsprocessen. [160] Således skal sagen bedømmes med hensyn til de frie kapitalbevægelser, efter artikel 63 TEUF.[161]

[157] jf. Præmis 16 C-164/12 DMC
[158] Jf. Præmis 21 C-164/12 DMC
[159] Jf. Præmis 28 C-164/12 DMC
[160] Jf. Præmis 37 C-164/12 DMC
[161] Jf. Præmis 38 C-164/12 DMC

Ifølge den nationale lovgivning medfører en ombytning af andele i et kommanditselskab - som ejes at et selskab, som ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland - til gengæld for andele i et kapitalselskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, at medlemsstaten ikke besidder beskatningskompetencen for de latente kapitalgevinster, som er opstået i denne medlemsstat. Derfor beregnes en skyldig skat for de nævnte kapitalgevinster på tidspunktet, hvor indskuddet af kommanditselskabsandele har fundet sted.[162]

Der opstår en forskelsbehandling, da latente kapitalgevinster opstår for en investor, der besidder andele, men som ikke længere er skattepligtig på det tyske område - og ikke for en investor som forbliver skattepligtigt hjemmehørende dér. Denne situation vil stille investorer, hvorhos skattepligten ophører, likviditetsmæssigt ringere end dem, som forbliver der., simpelthen fordi, der for den første omtalte investors vedkommende opstår en umiddelbar beskatning af de latente kapitalgevinster, mens beskatningen først sker ved realisation for den anden omtalte investors vedkommende.[163]

Denne omtalte forskelsbehandling udgør en restriktion, som i princippet er forbudt i henhold til EUF-Traktatens bestemmelser vedrørende de frie kapitalbevægelser.[164] Som de tidligere omtalte domme kan en restriktion begrundes i tvingende almene hensyn. Ligeledes er formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i overensstemmelse med territorialprincippet anerkendt af Domstolen som et lovligt formål, der blandt andet også blev fastslået i sagen National Grid Indus.

Igen har Domstolen fastslået, at når et selskab flytter sit faktiske hovedsæde fra en medlemsstat til en anden, har den medlemsstat, som den skattepligtige havde skattemæssigt hjemsted i den periode, hvori de latente kapitalgevinster er konstateret, ret til at fastlægge skatten på de omtalte kapitalgevinster på det tidspunkt, hvor de flyttes ud. [165]

K-GmbH og S-GmbH havde ikke et fast forretningssted i Tyskland og var ikke længere skattepligtige af de gevinster, som de ville opnå, efter de havde indskudt alle deres andele i DMC KG i DMC GmbH. Dermed blev de andele, som de havde indskudt, efter national lovgivning ansat til deres anslåede værdi. At den nationale lovgivning medfører beskatning af ikke realiserede kapitalgevinster påvirker ikke i sig selv lovligheden af formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem

[162] Jf. Præmis 39 C-164/12 DMC
[163] Jf. Præmis 40 C-164/12 DMC
[164] Jf. Præmis 43 C-164/12 DMC
[165] Jf. Præmis 49 C-164/12 DMC

medlemsstaterne. Endvidere har Domstolens praksis fastslået, at en medlemsstat har ret til at beskatte latente kapitalgevinster selvom disse endnu ikke er faktisk realiseret.[166]

Dermed bliver første spørgsmål besvaret med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at formålet om opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan begrunde en medlemsstats lovgivning. Ligeledes betyder dette, at de aktiver, som er blevet indskudt fra et kommanditselskab til et kapitalselskab, skal værdiansættes til deres anslåede værdi. Derved bliver de opståede latente kapitalgevinster af disse aktiver skattepligtige inden den faktiske realisering. Dog skal den omtalte medlemsstat ikke besidde muligheden for at udøve sin beskatningskompetence, når disse aktiver faktisk realiseres, og dette tilkommer den nationale ret til at fastslå.[167]

I EU-domstolens udtalelser gøres der opmærksom på, at det har et rimeligt formål, at en medlemsstat fastsætter skattebeløbet på de latente kapitalgevinster, som er opstået på det tidspunkt, hvor de nævnte investorer, altså K-GmbH og S-GmbH, overfører andelene i kommanditselskabet til kapitalselskabet for at sikre udøvelsen af beskatningskompetencen. [168]

Endvidere fastslår EU-domstolen, at hvad angår opkrævningen af skatten, der skal betales af de latente kapitalgevinster, skal der gives mulighed for på den ene side at vælge en straksbetaling og på den anden side at vælge en udskydelse af skatten. Hvis der gives henstand, er der ligeledes, som i blandt andet sagen National Grid Indus og Kommissionen mod Portugal, mulighed for tillæg af renter i henhold til den nationale lovgivning. [169]

På baggrund af risikoen for, at skatten ikke kan opkræves, stiger med tiden, er det af EU-domstolen fastslået, at en henstand på fem år ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet om opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. [170]

Det er blevet af fastslået af EU-domstolen, at i og med, at skattepligtige har muligheden for på den ene side, at vælge mellem straksbetaling eller en henstand på fem år, går den gældende lovgivning ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet om opretholdensen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Hvad angår spørgsmålet om en bankgarantien,

[166] Jf. Præmis 50-52 C-164/12 DMC
[167] Jf. Præmis 58 C-164/12 DMC
[168] Jf. Præmis 60 C-164/12 DMC
[169] Jf. Præmis 61 C-164/12 DMC
[170] Jf. Præmis 62 C-164/12 DMC

vurderes det af EU-domstolen, at en medlemsstat kan have risiko for at opkrævningen af skatten ikke finder sted, og denne betragtning kan tages af medlemsstaten selv inden for rammerne af den nationale lovgivning. Medlemsstaten skal dog foretage en risikoanalyse om, at skatten ikke kan betales, såfremt dette er gjort er den i overensstemmelse med EU-retten. [171]

5.1.3. Sag C-164/12 DMC sammenholdt med sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark

De tyske exitbeskatningsregler giver mulighed for en henstandsordning på fem år, og på trods af manglende hensyntagen til, om aktiverne er bestemt til realisation eller ej, er reglerne blevet godkendt af EU-domstolen. Det tænkes derfor, om domstolens forslag til skelnen mellem aktiverne og "et andet udløsende kriterium" er et krav.

De danske og tyske exitbeskatningsregler tager heller ikke hensyn til de forskellige aktivtyper. Hvis Kommissionen ikke skifter mening omkring de tyske regler, kan det ligeledes tænkes, at de danske regler accepteres. Det er bemærkelsesværdigt, at de tyske regler hverken kræver bankgaranti eller en tilkrivning af renter af det skyldige beløb. De tyske regler har derfor en mindre administrationsmæssig byrde i forhold til de nyligt udformede danske regler.

5.1.4. C-261/11 Kommissionen mod Danmark præmis 37

Det fremgår af exitbeskatningsreglerne, at henstandsperioden er på maksimalt syv år for alle aktiver, uanset om de er bestemt til at blive realiseret eller ej. Reglerne skal formes således, at de både er egnet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetence mellem medlemsstaterne og samtidig være mindre indgribende i etableringsfriheden end den umiddelbare opkrævning af exitskatten. Det er naturligvis mindre indgribende, at der gives mulighed for en henstandsordning. Imidlertid er det i præmis 37 i sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark blevet anført, at medlemsstaterne kan vælge et andet kriterie end den faktiske afståelse for aktiver, der ikke er bestemt til realisation. Præmis 37 har følgende ordlyd:

> *Medlemsstaterne – som har ret til at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået, mens de omhandlede aktiver befandt sig på deres område – er således berettigede til at foreskrive et andet udløsende kriterium for denne beskatning end den faktiske afståelse for at sikre beskatningen af aktiver, som ikke er bestemt til at blive realiseret, og som er mindre indgribende i etableringsfriheden end beskatning på tidspunktet for overførslen.*

[171] Jf. Præmis 69 C-164/12 DMC

Det fremgår tydeligt, at medlemsstaterne må anvende et andet udløsende kriterium for aktiver, som ikke er bestemt til at blive realiseret. EU-domstolen har i en tidligere afgørelse i sagen National Grid Indus besluttet, at henstand skulle gives indtil den faktiske realisation af aktivet. Det blev fastslået i sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark jf. præmis 35:

> *Det bemærkes indledningsvis, at rækkevidden af det i dommen i sagen National Grid Indus fastslåede princip ikke er begrænset til urealiserede kapitalgevinster, der er opstået på en medlemsstats område og realiseret efter overdragelsen af aktivet til en anden medlemsstat (jf. dommen i sagen National Grid Indus, præmis 68 og 70).*

Corit Advisory A/S har forsøgt at få besvaret, om hvorvidt det er foreneligt med de almindelige bemærkninger til lovforslaget samt Kommissionen mod Danmark C-261/11, at der anvendes et andet udløsende kriterium end den faktiske afståelse for aktiver, som er bestemt til realisation.[172] Ministeren mener ikke, at det var relevant. Svaret lød på, at der ikke kunne bestemmes en forskel i henstanden på realiserbare og ikke-realiserbare aktiver på baggrund af præmis 37. [173] Det kan diskuteres, hvorvidt dette svar er holdbart.

Da det ikke vides, hvad EU-domstolen mener med, at medlemsstaterne skal finde "et andet udløsende kriterium", kan det tænkes, at en efterligning af de svenske exitbeskatningsregler måske kunne være en mulighed, eftersom EU-Kommissionen ændrede sin mening om de svenske regler efter lovændringerne i 2010. Exitbeskatningsreglerne i Sverige muliggør en ansøgning om henstand med skattebeløbet i op til et år ad gangen helt frem til det år, hvor aktivet afstås. Det er betinget af, at exitskatten på maskiner og udstyr afdrages på en periode på fem år. Ligeledes skal exitskatten på immaterielle aktiver afdrages - dog er dette over en tiårig periode.[174]

Oprettelse af en henstandsordning over en given periode kunne måske være en løsning på opfyldelsen af proportionalitetsprincippet, eftersom Kommissionen ændrede sin holdning om de svenske exitbeskatningsregler efter lovændringerne. Desuden har EU-domstolen også godkendt de tyske exitbeskatningsregler, som indeholder en henstandsperiode på op til fem år.

De svenske regler vurderes at være i overensstemmelse med EU-Kommissionens retningslinjer, eftersom Sverige har valgt et andet udløsende kriterium for aktiver, som ikke er bestemt for salg, og at en

[172] http://www.ft.dk/samling/20131/lovforslag/l91/bilag/4/1324514.pdf
[173] http://www.ft.dk/samling/20131/lovforslag/l91/spm/4/svar/1108190/1328531.pdf
[174] Exit Taxation Within European Union/European Economic Area - After Commission v. Denmark (C-261/11), Michael Tell af 3. februar 2014: European Taxation, 2014 (Volume 54), no 2-3

afdragsperiode på henholdsvis fem og ti år må betragtes som værende mindre indgribende end en umiddelbar beskatning.

5.1.5. Sammenfatning - aktiver bestemt for realiseret

De danske regler skelner ikke mellem aktiver bestemt for realiseret og aktiver, som ikke er bestemt for realiseret, hvilket har været et diskussionsområde, da det ikke stemmer overens med EU-Domstolens udtalelser i sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark. EU-Domstolen tydeliggjorde i udtalelserne, at der var mulighed for et andet udløsende kriterium end den faktiske realisering for aktiver, som ikke bestemt til realisering. Derfor burde der som udgangspunkt tages højde for dette ved ændringerne af regelsættet. I Danmark er der mulighed for en henstandsperiode på syv år, hvor alle aktiver vurderes som værende ens. Det er blevet godkendt af EU-Domstolen i sag C-164/12 DMC, selvom disse heller ikke tager hensyn til de forskellige aktivtyper, hvorfor det kan vurderes, at skelnen mellem aktiverne alligevel ikke er et krav. Et andet alternativ kan være de svenske regler. Sverige har valgt et andet udløsende kriterium for aktiver, som ikke et bestemt for salg.

5.2. Afdrag på baggrund af indtægter

Afdrag på baggrund af indtægter er et andet kriterium end den faktiske afståelse, som kan være en mulighed for aktiver, der ikke er bestemt til realisation. Danmark har valgt at benytte denne mulighed - dog på alle aktiver og ikke kun for dem, der ikke er bestemt til realisation.

På trods af, at reglen i første øjefald virker som et godt alternativ til den udløsende kriterie, da denne alt andet lige er mindre restriktivt end den umiddelbare betaling af exitskatten, opstår der ved nærmere analyse flere problemstillinger.

Opgørelsen af afdragene sker som skatteværdien af afkastet, herunder indtægter, udbytter og avancer, som bliver oppebåret af aktiver efter fraflytningen, men som ville blive beskattet, hvis de omtalte aktiver var forblevet i Danmark. Metoden tager ikke udgangspunkt i en egentlig nettoindkomstopgørelse, hvilket kan give likviditetsproblemer for skatteyderne, såfremt omkostninger relateret til aktiverne overstiger indtægterne.

Ved en nærmere analyse af forskellige organisationers bemærkninger til exitbeskatningsreglerne[175], heriblandt FSR - danske revisorer, menes afdrag i takt med, at der oppebæres indtægter, for værende direkte i strid med EU-Domstolens praksis "… *afdrag i takt med, at der oppebæres indtægter af de overførte aktiver, bør udgås, idet den i praksis vil have ringe betydning, og i øvrigt indebære en unødvendig komplikation af regelsættet"*[176]. En unødvendig komplikation af regelsættet må alt andet lige betyde en stigning i den administrative byrde, der går ud over, hvad der er nødvendigt. En nærmere analyse af den administrative byrde følger af nærværende kapitler. Til sit forsvar begrunder ministeriet det foretagne regelsæt med, at hvis man ikke afdrager i takt med, at aktiver oppebærer indtægt, kan det betyde, at selskaberne vil opnå udskydelse af skattebeløbet, selvom indtægten allerede var realiseret.

En anden synsvinkel på en sådan henstandsordning med afdrag kommer til udtryk hos Skattefaglig Forenings Skatteudvalg, SRF. SRF mener, at ordningen er imod EU-Domstolens praksis. De finder regelsættet for vanskelig at anvende, når der skal fikseres et afkast af driftsmidler og immaterielle aktiver af de aktiver, som selskabet selv anvender, i et fast driftssted i udlandet. Ministeriet erkender, at reglerne medfører en administrativ byrde men begrunder lovændringen med, at reglerne til gengæld letter de likviditetsmæssige byrder. Desuden henviser ministeriet til EU-Domstolens retspraksis, hvori Domstolen godkender den administrative for at være rimelig.

Det er bemærkelsesværdigt at se på EU-Domstolens praksis, hvor den administrative byrde er blevet fundet rimelig. EU-Domstolens praksis om exitbeskatning, herunder afsnittet om sag National Grid Indus, fandt domstolen det rimeligt, at selskaber, der udskyder en exitbeskatning, indgiver en årlig erklæring, hvori de erklærer, at de stadig er i besiddelse af de omhandlende aktiver. Ligeledes fandt man det også rimeligt, at selskaber, der vælger at benytte sig af en henstandsordning, oplyser oprindelsesstaten i tilfælde af at aktivet faktisk afhændes. [177] Når de to tilfælde af administrative byrder sammenlignes, er det tydeligt, at det ikke er to ens situationer.

5.2.1. Sammenfatning - afdrag på baggrund af indtægter

Afdragene på henstandsbeløbet skal ske på baggrund af aktivernes generede afkast - dog som minimum en syvendedel af henstandsbeløbet. Afdragene opgøres som skatteværdien af afkastet, herunder indtægter,

[175] Høringsskema samt de modtagne høringssvar vedrørende forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven - J.nr. 12-0173449 af 4. december 2013
[176] Høringsskema samt de modtagne høringssvar vedrørende forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven - J.nr. 12-0173449 af 4. december 2013
[177] Jf. Præmis 66 C-371/10 National Grid Indus

udbytter og avancer. Det tager derfor ikke udgangspunkt i en egentlig nettoindkomstopgørelse, som kan betyde en likviditetsmæssig byrde for selskaber i tilfælde af, at omkostningerne relateret til aktiverne stiger over indtægterne.

5.3. Henstand og rente

Et andet diskussionsemne har været forrentning af henstandsbeløbet, som følger af § 27, stk. 7. Skattebeløbet forrentes med minimum tre procent per anno. EU-Kommissionen vurderer renteopkrævningen som værende i strid med etableringsfriheden og opfordrer igen Danmark til at ændre lovændringerne inden vedtagelsen. Kommissionen mener, at der ikke kan kræves renter af skattebeløbet, da hjemmehørende selskaber ikke påkræves en rente af det samme skattebeløb. [178]

Corit Advisory A/S har også forsøgt at få dette spørgsmål besvaret hos Skatteministeren.[179] De har bedt Skatteministeren redegøre for, hvorledes en minimumsstandardrente er EU-retlig proportionel. Ministeren svarede på spørgsmålet ved blot at henvise til sag C-38/10 Kommissionen mod Portugal og sag C-371/10 National Grid Indus, hvori EU-Domstolen havde godkendt, at medlemsstaterne kunne kræve renter af henstandsbeløbet efter national lovgivning.

Jf. afsnit 3.4 om sagen National Grid Indus muliggjorde EU-domstolen medlemslandene at tillægge renter i henhold til den nationale lovgivning i tilfælde af en udskudt betaling af exitskattebeløbet. [180] Det kom også til udtryk i sagen Kommissionen mod Portugal. [181] I sag National Grid Indus er det blevet besluttet, at der skal tages hensyn til risikoen for, at skatten ikke kan kræves, hvilket i øvrigt stiger i takt med tidens gang ved etablering af renten. Kommissionen kommer med et andet synspunkt til renteopkrævning i sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark, hvor den har gjort gældende, at krav om en bankgaranti eller betaling af renter vil være i strid med kravet om forholdsmæssighed. Kommissionen mener ikke, at der foreligger en reel risiko, da virksomheder stadig vil være etableret i Danmark enten med et fast driftssted eller selskab. I dommen C-164/12 DMC er der ligesom i National Grid Indus og Kommissionen mod Portugal

[178] SPO.2014.83 Kim Wind Andersen: Henstand med exitskat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU-/EØS land
[179] http://www.ft.dk/samling/20131/lovforslag/l91/bilag/4/1324514.pdf
[180] Jf. Præmis 73 C-371/10 National Grid Indus
[181] Jf. Præmis 32 C-38/10 Kommissionen mod Portugal

blevet fastlagt, at der godt kan fastlægges renter af henstandsbeløbet, hvis der tages hensyn til den reelle risiko for, at exitskattebeløbet ikke kan opkræves. [182]

Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på et procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst tre procent per anno.[183] Den bestemte rente på tre procent svarer til den rente, som opkræves ved henstand med betaling af bo-og gaveafgift. Hvorimod Nationalbankens diskonto udtrykkes som den risikofrie rente.

Grunden er, at opkrævningen af en rente kan defineres, som 1) prisen for lån af penge en såkaldt offeromkostning og 2) risikoen for, at det "lånte" ikke kan opkræves, hvilket stiger i takt med tidens gang. Renten kan ifølge Corit Advisory ikke anses som en offeromkostning, fordi en henstandsordning skal sikre, at der ikke sker en forskelsbehandling af grænseoverskridende flytninger og tilsvarende flytninger inden for nationen.[184] Det er også blevet fastlagt, at en etablering af renten skal ske med hensyntagen til den reelle risiko, hvorfor det er den anden definition, der må tages udgangspunkt i. Der skal tages udgangspunkt i den risiko, Danmark bærer ved en henstandsordning, simpelthen fordi risikoen for, at skattebeløbet ikke kan opkræves, stiger i takt med tiden. På baggrund af dette skal renten beregnes ud fra den reelle risiko, og da der er tale om mange forskellige selskaber med forskellige henstandssaldi, vurderes det, at en renteprocent på tre er for vilkårlig og en alt for bred generalisering.

Erik Werlauff og Liselotte Madsen har skrevet en artikel om de danske exitbeskatningsregler.[185] Forfatterne udtrykker i artiklen, at de danske regler om exitbeskatning bør svare til de luxembourgske regler om exitbeskatning. Disse omtalte regler blev fremvist ved et lovforslag den 15. marts 2014[186], om ændring af exitbeskatningsreglerne i Luxembourg. Ændringerne har betydet, at selskaber fremadrettet får en valgmulighed om enten at vælge en udskudt betaling af exitskatten eller en straksbetaling. De luxembourgske regler afviger fra de danske regler, da selskaber med lovforslaget får mulighed for en udskydelse af betalingen indtil den faktiske realisation samtidig med, der ikke kræves sikkerhedsstillelse eller renter af det skyldige skattebeløb.

Generaldirektør for Europa-Kommissionens Generaldirektorat for beskatning og Toldunion, Heinz Zourek, mener ikke, at der kan opkræves rente af den skyldige exitskat. Endvidere mener han, at ethvert krav om

[182] Jf. Præmis 69 C-164/12 DMC
[183] Selskabsskatteloven § 27, stk. 7
[184] http://www.ft.dk/samling/20131/lovforslag/l91/bilag/4/1324514.pdf
[185] TfS 2014, 184 selskabers exitskat fortsat i støbeskeen, side 9-10
[186] Bill N°6556

opkrævning af renter medfører en forskelsbehandling. I tilfælde af, der bliver opkrævet renter ligestiller han opgørelsen af skattebeløbet med, at man faktisk opkræver skattebeløbet på det tidspunkt.[187]

Det anses for uegnet, at en rente, der skal være baseret på risikoen, kan sættes på den samme sats, da der aldrig vil opstå en situation, hvori risikoen er ens i alle tilfælde. Det kunne tænkes, som et bedre alternativ at vurdere risikoen for den enkelte situation. I sag DMC så man et tilfælde på, at man vurderede den enkeltes kreditværdighed, jf. præmis 68 var den reelle risiko vurderet ud fra denne specifikke situation. Vurderingen skete med hensyntagen til typen af aktiver, som kun var af typen selskabsandele, hvor man også tog i betragtning, at disse selskabsandele var ejet i et kapitalselskab med hjemsted i Tyskland. I tilfælde af en opgørelse efter debitors kreditværdighed og sikkerhedsstillelse kan det tænkes, at der vil opstå situationer, hvor der ingen behov er for opkrævning af en rente, fordi risikoen for opkrævning af exitskatten er af minimal betydning.

Ud fra ovenstående betragtninger vurderes Danmarks valg af renten som vilkårlig, og denne bliver ikke fastsat efter den reelle risiko. På baggrund af afsnittene "exitbeskatning i EU-Domstolens retspraksis" må rentetilskrivningen ikke være restriktiv, og denne skal vurderes ud fra den reelle risiko. Af den grund skal renten på henstandssaldoen igen efter et EU-retligt perspektiv være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

5.3.1. Sammenfatning - henstand og rente

Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på et procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst tre procent per anno. Den bestemte rente på tre procent svarer til den rente, som opkræves ved henstand med betaling af bo-og gaveafgift. Renten på henstandsordningen opkræves grundet den risiko, Danmark bærer ved at etablere en henstandsordning, fordi risikoen for, at opkrævningen ikke finder sted, stiger med tidens gang.

Det anses for uegnet at kræve den samme rentesats for alle situationer, da denne er baseret på risikoen. Dette er grundet i, at risikoen aldrig vil være ens i alle tilfælde, hvorfor en vurdering af den enkelte debitors kreditværdighed og sikkerhedsstillelse for hver enkelt sag anses som et bedre alternativ. I Sag DMC jf. præmis 68 blev den reelle risiko vurderet ud fra den specifikke situation.

[187] http://www.ft.dk/samling/20131/lovforslag/l91/bilag/6/1328526.pdf

5.4. Henstandsperioden

Henstandsperioden er fremsat til maksimalt syv år jf. SEL § 27, stk. 2, der lyder således: …*der skal dog pr. indkomstår mindst betales et afdrag opgjort som 1/7 af det henstandsbeløb, der udgjorde saldoen ved henstandssaldoens etablering.*

Dansk Erhverv er en af de virksomheder, der mener, at en henstandsperiode skal være tidsubegrænset. Skatteministeren har besvaret bemærkningerne nægtende og redegjorde, at man fandt perioden på syv år som en rimelig tidshorisont for at sikre betalingen af exitskatten. Endvidere svarer den syvårige periode sig til afskrivningsperioden for immaterielle aktiver, der typisk er aktiver, som tænkes flyttet til et hovedkontor eller et fast driftssted i en anden medlemsstat.

Henstandsperioden er også kommenteret af Corit Advisory, som mener, at det ikke er proportionalt at oprette en henstandsperiode på maksimalt syv år. Corit Advisory vurderer, at perioden på maksimalt syv år - begrundet i sikkerheden for opkrævningen - går ud over, hvad der nødvendigt. Endvidere mener selskabet, at der findes andre mindre indgribende midler til at opretholde sikkerhed for, at exitbeskatningen bliver betalt, herunder henvises til de sager, hvori sikkerhedsstillelser er blevet godkendt af EU-Domstolen.

Ud over rimeligheds- og sikkerhedsbetragtninger er den syvårige periode også grundet i afskrivningsperioden for immaterielle aktiver. Dette vurderes som en bred generalising af aktiverne. En henstandsperiode på fem år er blevet godkendt af EU-Domstolen i sag C-164/12 DMC. EU-Domstolen har fastslået, at på baggrund af risikoen for, at opkrævningen ikke finder sted, stiger i takt med tiden, er en henstandsperiode på fem år blevet fundet proportional for at opnå formålet om opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. [188]

Ud fra ovenstående bemærkninger må en henstandsperiode på syv år forventes at være proportional, da en syvårig periode sammenholdt med femårig periode, som er blevet godkendt, er mindre restriktiv. Det skal dog bemærkes, at det tyske regelsæt er enklere at forholde sig til end det danske. De tyske regler giver ret til en rentefri udsættelse af exitbeskatningen, såfremt der stilles sikkerhed for betaling af afdragene.

Det kan ikke afvises, at afdragene fordelt på syv år er mindre restriktive end en straksbetaling af exitskatten, da det formindsker selskabernes likviditetsmæssige byrde, samtidig med at medlemsstaterne formindsker risikoen for, at opkrævningen af exitskatten finder sted. Endvidere betyder en formindskelse i den likviditetsmæssige byrde en stigning i den administrative byrde. Størrelsen på den administrative byrde

[188] Jf. Præmis 62 C-164/12 DMC

afhænger af, hvorledes henstandsreglerne er sammensat. Således vil en enkel sammensætning af regelsættet betyde en minimal administrativ byrde, hvorimod en indviklet sammensætning af regelsættet vil betyde en større administrativ byrde, som kan være af den størrelse, at den afholder selskaber fra at benytte sig af muligheden for en henstandsordning.

I det nærværende afsnit vil de administrative byrder analyseres.

5.4.1. Sammenfatning - henstandsperioden

Henstandsperioden er fremsat til maksimalt syv år jf. SEL § 27, stk. 2. Der har været forskellige bemærkninger til den fremsatte periode på syv år. Dansk Erhverv mener, at henstandsperioden skal være tidsubegrænset. Corit Advisory mener, at perioden begrundet i sikkerheden for opkrævningen af exitskatten går ud over, hvad der nødvendigt, og derfor er den ikke proportional. EU-Domstolen har fundet en henstandsperiode på fem år som proportional på baggrund af risikoen for, at opkrævningen ikke finder sted, stiger med tidens gang. Det kan ikke afvises, at afdragene fordelt på over syv år er mindre restriktive end en umiddelbar betaling af exitskatten, da det formindsker selskabernes likviditetsmæssige byrde samtidig med, at medlemsstaterne formindsker risikoen for, at opkrævningen af exitskatten finder sted.

5.5. Administrative byrder

En naturlig følge af henstandsordningen er den administrative byrde for selskaber. Når selskaber vælger at afdrage exitskatten frem for en straksbetaling, bliver de pålagt en administrativ byrde. Danske Advokater og Advokatrådet mener, at ordningen er svær at håndtere administrativt, især fordi henstandsbeløbet skal afdrages i takt med, aktiverne oppebærer indtægt. Endvidere mener Dansk Erhverv, at det er vanskeligt for det overdragne selskab at få tilstrækkelig adgang til regnskabet for det modtagne selskab for at kunne dokumentere henstandsbeløbet. Men man mente dog, at dokumentationskravet, som var pålagt selskaberne, var fastsat ud fra hensynet til skattemyndighedernes mulighed for at kunne opgøre henstandsbeløbet, heri de overførte aktivers mulige afkast. Endvidere henviser man til EU-Domstolens retspraksis, hvor den administrative byrde er blevet fundet rimelig. Ligeledes forholder FSR sig kritisk til regelsættet - særligt med hensyn til reglen om, at der skal afdrages i takt med, at der oppebæres afkast af de overflyttede aktiver. FSR mener, at dette indebærer en unødvendig komplikation af regelsættet. En lignende udtalelse kommer til udtryk fra Corit Advisory, som mener, at reglen er unødvendig og

administrativt bebyrdende for den skattepligtige. Dette grundet i det arbejde, som skatteyderen skal udføre for at afregne, hvilket beløb henstandssaldoen skal afdrages med.

Jævnfør afsnittet om sag National Grid Indus havde EU-Domstolen fastslået, at de administrative byrder, som tilfalder selskaber, som følger af flytningen, ikke kan anses som urimelige jf. præmis 77. I tilfælde af, at de administrative byrder findes for byrdefulde, skal selskaberne have mulighed for at betale exitskatten straks, jf. præmis 73. Ved valg af straksbetaling elimineres den administrative byrde, og der vil i stedet opstå en likviditetsmæssig byrde.

Endvidere fandt EU-Domstolen, at det ikke var urimeligt, at selskaber bliver pålagt kravet om at erklære løbende besiddelse af aktiverne.

Som tidligere nævnt skal selskaber, som vælger at benytte sig af henstandsordningen, afregne afdragene i takt med, at de overførte aktiver oppebærer afkast, jf. SEL § 27, stk. 2. Der er ikke givet konkrete retningslinjer for opgørelsen af afkastet. Dog er det oplyst, at passiver ikke medtages ved opgørelsen. Det er bestemt, at opgørelsen skal ske efter de danske regler og ikke efter reglerne i det land, hvor aktivet befinder sig.

I bemærkningerne til lovforslaget blev der fremvist to metoder til beregning af afkastet. I den første metode anså man, at overdragerselskabet havde stillet aktivet rådighed til modtagerselskabet. Denne metode går altså ud på, hvad selskabet havde tjent, hvis retten til udnyttelse var givet til tredjemand. [189] Den anden metode går ud på, hvordan afkastet på immaterielle aktiver og driftsmidler beregnes. Her ser man på, hvad selskabet havde forventet at have tjent, hvis aktivet ikke var flyttet ud af selskabet.

Metoderne giver dog ikke klarhed over, hvordan opgørelsen af afkastet skal ske. I metoden er det ikke præciseret, hvem tredjemand er, hvilket er nødvendigt, da udnyttelsen af aktivet i høj grad afhænger af, hvem tredjemand er. I metode to er det eneste kriterie, at denne anvendes ved immaterielle aktiver og driftsmidler. Det er dog sikkert, at selskaberne skal bruge flere ressourcer på overvågning af aktiverne og afkastet af disse. [190]

Det vurderes for administrativt byrdefuldt for selskaber at opfylde kravet med henstandsordninger. Ordningen nødvendiggør, at selskaberne skal indhente oplysninger om aktivet og sikre en korrekt beregning af det genererede afkast. Hvis et selskab vælger at flytte sit hovedsæde eller aktiver til en anden

[189] SR.2014.104 Henriette Wetke Korsgaard, Kim Wind Andersen: Ny valgfri henstandsordning for betaling af selskabers exitskat
[190] SR.2014.104 Henriette Wetke Korsgaard, Kim Wind Andersen: Ny valgfri henstandsordning for betaling af selskabers exitskat

medlemsstat, får det administrative konsekvenser. Dette kriterie kan afholde mange selskaber fra at benytte sig af henstandsordningen. Som nævnt tidligere kan det være yderst omfattende at opfylde kravet i praksis, og dette kan føre til et større ressourcebrug for selskabet end den umiddelbare betaling af skatten. Som nævnt tidligere tillader EU-Domstolen en hvis grad af administrativ byrde, men det kan dog tænkes, at regelsættet er en for omfattende administrativ byrde, hvilket vil gå ud over, hvad der er nødvendigt.

5.5.1. Sammenfatning - administrative byrder

Ved en henstandsordning følger der administrative byrder. Der har været udtalelser fra flere organisationer omkring området for administrative byrder. Fælles for organisationerne Danske Advokater og Advokatrådet, Dansk Erhverv, FSR og Corit Advisory, er, at de mener, at reglen er administrativt bebyrdende. Dette skyldes især det arbejde, skatteyderen skal udføre for at beregne beløbet, som henstandsbeløbet skal afdrages med, simpelthen fordi afdragene skal ske med baggrund i afkast. EU-Domstolen har blandt andet i sagen National Grid Indus fastslået, at administrative byrder, som følger af en flytning, ikke kan anses som urimelige. Der er ikke givet klare retningslinjer for, hvordan afkastet skal opgøres, men det er dog oplagt, at selskaberne skal bruge flere ressourcer på overvågning af aktiverne og afkastet af disse. På trods af, at EU-Domstolen accepterer en vis grad for administrative byrder, kan det tænkes, at det danske regelsæt er formet alt for administrativt komplekst, hvilket kan betyde, at denne ikke vil anses som være proportional.

Kapitel 6: Danmarks exitbeskatningsregler i henhold til EU-retten

I det følgende afsnit er der udarbejdet en vurdering af, om de danske exitbeskatningsregler er forenelige med TEUF's frihedsbestemmelser. Vurderingen er baseret på de udarbejdede analyser i de foregående kapitler. Vurderingen vil ske ud fra de samme punkter som angivet i kapitel 5 og 6. Afslutningsvis vil der gives forslag til ændring af de danske exitbeskatningsregler, hvis det vurderes, at reglerne er uforenelige med fællesskabsrettens bestemmelser.

6.1. Aktiver bestemt for realisation i henhold til EU-retten

Indførelsen af reglerne i SEL §§26 og 27 har medført, at selskaber, der overfører deres aktiver til udlandet, kan opnå henstand med exitbeløbet, men reglerne skelner ikke mellem aktiver, som er bestemt til realisation og aktiver, som ikke er bestemt til realisation. Dette er uagtet EU-Domstolens udtalelser i sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark præmis 37, hvor EU-Domstolen anslog, at medlemsstaterne har mulighed for at benytte sig af et andet udløsende kriterie for exitbeskatningen end den faktiske realisering for at sikre beskatningen. Dette kriterie var gældende for aktiver, som ikke var bestemt til afståelse. Det må derfor betyde, at kapitalgevinster knyttet til aktiver, der er ment til realisering, har mulighed for henstand, indtil aktivet faktisk realiseres.

Manglen på en skelnen mellem aktiver bestemt til salg og aktiver, der ikke er bestemt til salg, er ikke i overensstemmelse med anvisningerne fra EU-Domstolens udtalelser og vurderes derfor som et brud på proportionalitetsprincippet.

Denne vurdering kan ikke findes tvivlsom, da EU-Domstolen har godkendt de tyske exitbeskatningsregler i sag DMC. Det tyske regelsæt giver en mulighed for en henstandsordning på fem år, hvoraf der heller ikke skelnes mellem de to typer af aktiver. På baggrund af afgørelsen i sag C-164/12 DMC vurderes skelnen mellem aktiverne alligevel ikke som et krav.

EU-Domstolen har tilladt et andet udløsende kriterie end den faktiske afståelse i sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark - dog kun for aktiver, der ikke er bestemt til realisation. Hvis det var denne retningslinje, EU-Domstolen havde valgt at følge, ville de tyske regler i sag C-164/12 ikke blive godkendt, da denne dom blev afsagt senere end dommen i Kommissionen mod Danmark. Det vurderes derfor, at det danske regelsæt, som udelader at skelne mellem aktiver, er acceptabel.

Det vurderes, at ændringerne i reglerne om exitbeskatning er forenelige med EU-retten på trods af den manglende skelnen. Vurderingen er hovedsageligt baseret på EU-domstolens godkendelse af de tyske regler, da det er en nyere afsagt dom end den danske dom.

6.2. Afdrag på baggrund af indtægter i henhold til EU-retten

De nye regler om exitbeskatning gør krav på, at afdragene på henstandsbeløbet skal ske på baggrund af de overførte aktivers oppebåret afkast. Dette krav kan som udgangspunkt argumenteres for som et andet og alternativt kriterie end den faktiske afståelse for aktiver, der ikke er bestemt til realisation. Danmark har

dog ikke valgt at skelne mellem aktiverne, men, som tidligere nævnt med henvisning til EU-Domstolens udtalelser i dom C-164/12 DMC, anses dette alligevel ikke som et krav. Derfor kan reglen alt andet lige virke som et godt alternativt kriterie, der kan godkendes af fælleskabsretten.

En nærmere analyse af reglen viser, at der er flere problemstillinger ved kravet. For det første sker opgørelsen af afdragene som skatteværdien af afkastet - altså tager metoden ikke udgangspunkt i en egentlig nettoindkomstopgørelse, hvilket kan have betydelige likviditetsmæssige problemer for selskaber. Således kan det betyde, at selskaberne afdrager et beløb, som aktivet reelt ikke har tjent, fordi omkostningerne relateret til aktiverne overstiger indtægterne. For det andet betyder reglen en stigning i den administrative byrde. En vurdering af den administrative byrde sammenholdt med fællesskabsretten følger af kapitel 6.4.

En endelig vurdering af reglens afdrag på baggrund af indtægter vil blive udarbejdet efter en nærmere analyse af de administrative byrder. Men som udgangspunkt virker det som om, at reglen ikke følger af EU-rettens proportionalitetsprincip.

6.3. Henstand og Rente i henhold til EU-retten

Det følger af SEL § 27, stk. 7, at der skal ske en forrentning af henstandsbeløbet. Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på et procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst tre procent per anno. Den bestemte rente på tre procent svarer til den rente, som opkræves ved henstand med betaling af bo-og gaveafgift.

Det er blevet fastlagt ud fra EU-Domstolens udtalelser i diverse domme, at det var acceptabelt, at medlemsstaterne kan kræve renter af henstandsbeløbet efter national lovgivning. I National Grid Indus-sagen, jævnfør præmisserne 73 og 74, er det tilladt at sikre sig mod den risiko, der opstår som følge af den udskudte betaling af skatten. Ligeledes kommer det til udtryk i Kommissionen mod Portugal-dommen, at det er acceptabelt at foretage foranstaltninger for at sikre sig mod den risiko, der opstår som følge af den udskudte betaling, såfremt denne er begrundet i nødvendigheden for at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og er proportional i forhold til EU-retten.

Det er dog kommet til udtryk i den nyere dom C-164/12 DMC, at en medlemsstat kan have risiko for, at opkrævningen af henstandsbeløbet ikke finder sted. Denne betragtning skal dog tages af medlemsstaten

selv, hvori der skal foretages en risikoanalyse over, at den omtalte skat ikke kan betales. Såfremt sådan en risikoanalyse er foretaget, er den i overensstemmelse med EU-retten.

Renten skal altså regnes ud fra den reelle risiko for hver enkelt sag. Det vurderes som en vilkårlig sats, at en rente kan være ens, da risikoen aldrig vil være ens for så mange selskaber med forskellige henstandssaldi.

Ud fra ovenstående betragtninger vurderes Danmarks valg af renten som vilkårlig og går ud over, hvad der er nødvendigt, altså er den ikke proportional. Jævnfør afsnittene om exitbeskatning i EU-Domstolens retspraksis må rentetilskrivning ikke være restriktiv og denne skal, som nævnt tidligere, vurderes ud fra den reelle risiko. Derfor er renten på henstandssaldoen igen - efter et EU-retligt perspektiv - ikke proportional.

Renten kan som tidligere nævnt kræves af henstandsbeløbet efter national lovgivning. Renten, som i dette tilfælde kræves hjemler til den henstand, som opkræves med betaling af bo- og gaveafgift. Den må derfor, som udgangspunkt være forenelig med EU-retten, da den er fastsat efter den nationale lovgivning. Sammenhængen mellem reglerne i exitbeskatning og reglerne for bo-og gaveafgift er dog ikke til at finde.

Den danske regering henviser i dom C-261/11, Kommissionen mod Danmark, til hensynet om at hindre en vilkårlig fordeling af beskatningskompetencen i forhold til opkrævning af renten. Sammenhængen mellem dette hensyn og opkrævning om renten er dog igen ikke til at finde. Derimod bliver selskaberne stillet likviditetsmæssigt ringere ved en rentebetaling. Dette kan medføre, at selskaberne holder sig fra at flytte deres aktiver til udlandet.

På baggrund af de ovenstående bemærkninger vurderes renten på henstandsbeløbet ikke som proportional og forventes derfor ikke at blive godkendt af EU-Domstolen.

6.4. Henstandsperioden i henhold til EU-retten

Efter SEL § 27, stk. 2 er henstandsperioden fremsat til syv år. Dette er grundet i afskrivningsperioden for immaterielle aktiver, da det typisk vil være disse former for aktiver, som flyttes ud af landet. En henstandsperiode for aktiver, som er ment til at være realiseret, bør som udgangspunkt vare indtil aktivet realiseres. Derfor er en henstandsperiode som udgangspunkt ikke proportional.

Endvidere er perioden begrundet i en rimeligheds- og sikkerhedsbetragtning, hvilket også anses for at gå ud over, hvad der er nødvendigt, da der findes mindre indgribende midler til at opretholde sikkerheden for, at exitbeskatningen bliver betalt. Henstandsperioden forventes derfor ikke at blive godkendt af EU-retten.

EU-Domstolen har dog godkendt de tyske exitbeskatningsregler i dom C-164/12. De tyske exitbeskatningsregler giver selskaberne mulighed for at vælge en henstandsperiode på fem år, hvor der lineært skal betales en femtedel hvert år. Da disse regler er blevet godkendt af EU-Domstolen, må en henstandsperiode på fem år være proportional. De danske regler giver selskaberne mulighed for en henstandsperiode på syv år, hvorfor de ligeledes må være forenelige med EU-retten - med henvisning til de tyske regler.

På baggrund af ovenstående vurderes det, at Danmarks regler om henstandsperiode vil blive godkendt af EU-Domstolen. Vurderingen er baseret på, at når en femårig periode er blevet godkendt og fundet proportional, må det forventes, at de danske regler med en afdragsperiode på syv år er proportional.

6.5. De administrative byrder i henhold til EU-retten

Når selskaber vælger en henstandsordning, er den administrative byrde en naturlig følge af det. Selskaberne, som vælger at benytte sig af henstandsordningen, skal indsende en selvangivelse, hvilket er foreneligt med EU-Kommissionen.

Den danske ordning indeholder dog mere end en mindre grad af administrativ byrde, da den er svær at håndtere, særligt fordi henstandsbeløbet afdrages i takt med, at aktiverne oppebærer indtægt. Man har tidligere i EU-Domstolens retspraksis set, hvordan den administrative byrde er blevet fundet rimelig jf. eksempelvis præmis 77 i National Grid Indus. Det er derfor som udgangspunkt foreneligt med EU-retten, at der følger en administrativ byrde af henstandsordningen.

De danske regler indeholder dog en regel om afdrag i takt med, at der oppebæres afkast af de overflyttede aktiver. Denne regel indebærer en unødvendig komplikation af regelsættet - grundet i det arbejde som skatteyderen skal udføre for at afregne afdragene på henstandsbeløbet.

Reglen om løbende afdrag med afkast skaber udfordringer for selskaber, når der skal laves en præcis opgørelse af afkastet. I bemærkninger til lovforslaget L 91 er der givet to opgørelsesmetoder, men disse giver ingen klare retningslinjer for, hvordan opgørelsen skal ske, hvilket igen besværliggør anvendelsen af ordningen. Det er en nødvendighed for selskaber, som vælger at benytte henstandsordningen, at indhente oplysninger om aktiverne og sikre en korrekt beregning af det mulige afkast.

Som tidligere nævnt er det tilladt, at selskaberne bliver pålagt en administrativ byrde som følge af henstandsordningen. Men den administrative byrde må ikke være af den størrelse, at den ikke er forenelig

med proportionalitetsprincippet. I EU-Domstolens udtalelser har selskaberne fået den mulighed at betale exitskatten strakt i tilfælde af, at de finder de administrative byrder for byrdefulde. Dog må de administrative byrder ikke være af den størrelse, at selskaberne føler sig nødt til at holde sig fra at benytte sig af henstandsordningen.

På baggrund af det ovenstående er det vurderet, at de administrative byrder ikke forventes godkendt af EU-retten, da de går ud over, hvad der er nødvendigt - altså er de administrative byrder ikke proportionelle. Vurderingen er baseret på, at de administrative byrder er så omfattende og derfor formentlig vil afholde flere selskaber for at benytte sig af henstandsordningen.

6.6. Sammenfatning af de danske exitbeskatningsregler i henhold til EU-retten

Hvad angår de danske exitbeskatningsregler for selskaber sammenholdt med foreneligheden art. 49 i TEUF, er det blevet vurderet, at de nye regler stadig ikke er i overensstemmelse med EU-retten.

På trods af følgende punkter såsom, at Danmark ikke har valgt at skelne mellem aktiver, der er bestemt til realisation og aktiver, der ikke er bestemt til realisation samt en henstandsperiode på syv år er vurderet til at være forenelig med EU-retten, med henvisning til afgørelsen i DMC dommen, er de danske regler ikke i strid med etableringsfriheden.

Det er blevet vurderet, at det er tilladt for medlemsstaterne at opkræve en rente på henstandsbeløbet i henhold til den nationale lovgivning. Hvis renten pålægges efter debitors kreditværdighed, hvori der bliver udarbejdet en risikoanalyse, vil denne være forenelig med etableringsfriheden, da denne i det tilfælde vil være baseret på den reelle risiko. Således vil den blive godkendt af EU-retten som værende proportional, på trods af EU-Kommissionens bemærkninger til renten, da renten som tidligere nævnt var blevet kritiseret af EU-Kommissionen på grundlag af, at der ikke opkræves renter fra hjemmehørende selskaber, som betaler skat af den samme indkomst - blot uden renten.

Det er dog stadig blevet vurderet, at de danske regler angående renten på henstandssaldoen ikke accepteres af EU-retten. Grundlaget er dog forskellig fra EU-Kommissionen. Reglen er vurderet som en vilkårlig rente, som ikke tager hensyn til den reelle risiko. Ligeledes er sammenhængen mellem henstanden på exitbeskatning og bo-og gaveafgift ikke vurderet til at finde.

Det er ligeledes blevet vurderet, at de administrative byrder som følge af afdrag på baggrund af indtægter, er for omfattende og er derfor ikke forenelige med EU-retten. En mindre grad af administrativ byrde, som

følger af en henstandsordning, er blevet godkendt af EU-Domstolen. Dog er de administrative byrder i de danske regler vurderet for vanskelige at arbejde med, hvorfor det er vurderet til at gå ud over, hvad der er nødvendigt, altså som værende ikke-proportionelle.

Ud fra ovenstående betragtninger er det blevet vurderet, at de danske regler om exitbeskatning, som de har sin ordlyd i dag, ikke er forenelige med etableringsfriheden.

Kapitel 7: Konklusion

Specialet har haft til formål at analysere og vurdere om hvorvidt ændringerne af de danske regler om exitbeskatning er i overensstemmelse med reglerne i etableringsfriheden i art. 49 i TEUF.

Problematikken bag de daværende danske regler om exitbeskatning er i kapitel 2 blevet belyst ved en gennemgang af de nævnte regler før dommen C-164/12 Kommissionen mod Danmark samt de nye regler, som følge af selskabsskatteloven §§ 26 og 27. De omtalte regler i kapitel 2 leder frem til at selskaber har mulighed for at benytte sig af henstandsordningen i forbindelse med betaling af exitskatten. Henstandsordningen omfatter den beregnede skat af aktiver og passiver som flyttes i indkomståret, hvori afdragene sker i takt med den indkomst som aktiverne oppebærer. Dog skal der som minimum afdrages med en syvendedel af den beregnede skat på fraflytningstidspunktet. Henstandssaldoen forrentes med en rentesats på et procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog som minimum tre procent per anno. Ligeledes skal der indgives en årlig selvangivelse, som indeholder oplysning om hvilket land de pågældende aktiver befinder sig i.

I kapitel 3 er der foretaget en analyse af exitbeskatning i forhold til EU-retten. Som følge af en diskussion af de grundlæggende bestemmelser om EU-rettens frihedsrettigheder konkluderes det, at EU-medlemsstaterne skal overholde de grundlæggende bestemmelser i TEUF om fri bevægelighed. I forlængelse af kapitlet er der foretaget en analyse af udviklingen af exitbeskatning af selskaber set i lyset af EU domstolens retspraksis.

Analysen heri er indledt af dommene C-9/02 Lasteyrie og sag C-470/04 N, efterfulgt af dommene National Grid Indus, Kommissionen mod Portugal og Arcade Drilling. På grundlag af analysen af disse domme kan det konstateres at straksopkrævning af exitskatten ved fraflytning til en anden medlemsstat udgør en restriktion. Den kan dog begrundes i hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, idet en medlemsstat, i overensstemmelse med territorialprincippet på skatteområdet, har ret til at beskatte

kapitalgevinster, såfremt disse er opstået inden den ovenfor nævnte flytning. Dermed kan der påpeges at beregningen af den skyldige skat på fraflytningstidspunktet overholder proportionalprincippet mens en straksopkrævning af exitskatten går ud over hvad der er nødvendigt for at sikre formålet.

Ligeledes har analysen i nærværende kapitel resulteret, at det ikke er urimeligt, at der opstår en administrativ byrde som følge af en henstandsordning. Såfremt selskaber finder administrative byrder som værende for byrdefulde, kan der vælges en umiddelbar betaling af skatten. Desuden kan det konkluderes, at sikkerhedsstillelse i forbindelse med en henstandsordning bliver godkendt af EU-Domstolen på trods af, at man fandt det uforholdsmæssigt i N-dommen.

En nærmere analyse af dansk exitbeskatning er blevet foretaget i kapitel 4 med henblik på sag C-261/11. Konklusionen på denne er, at EU-Domstolen har åbnet dørene op for et andet kriterie for beskatningstidspunktet end realiseringstidspunktet, for de typer af aktiver, som ikke er bestemt til salg.

Derudover er problemstillinger som følge af de nye exitbeskatningsregler analyseret og diskuteret i kapitel 5. Udgangspunktet for dette kapitel har været EU-Kommissionens kritikpunkter om L91 inden den blev vedtaget samt artikler, som fremhæver problemstillinger vedrørende bestemmelsen.

Det første punkt der blev diskuteret var *aktiverne omfattet af henstandsordningen*, hvilket har resulteret, at de danske regler ikke skelner mellem aktiver bestemt til realiseret og aktiver som ikke er bestemt til realiseret, på trods af at EU-Domstolen i sine udtalelser i dom C-261/11 Kommissionen mod Danmark tydeliggjorde, at selskaberne havde mulighed for at benytte sig af et andet udløsende kriterium end den faktiske afståelse for aktiver, som ikke er bestemt til realisation. EU-Domstolen har dog efterfølgende i sag C-164/12 DMC godkendt de tyske exitbeskatningsregler, på trods af disse ikke tager hensyn til de forskellige aktivtyper. Derfor kan det konstateres, at skelnen mellem aktiverne alligevel ikke er et krav.

Det andet diskussionspunkt i kapitlet omhandlede *afdrag på baggrund af indtægter*. Heri kan det konkluderes at afdragene på henstandsbeløbet skal ske på baggrund af aktivernes genererede afkast, dog som minimum en syvende del af henstandsbeløbet. De nævnte afdrag tager ikke udgangspunkt i en egentlig nettoindkomstopgørelse, hvilket kan betyde en likviditetsmæssig byrde for selskaber, heri i tilfælde af, at omkostninger relateret til aktiverne overstiger indtægterne.

Med henblik på forrentningen på henstandsbeløbet som tidligere nævnt, svarer renten på tre procent til den rente, som opkræves ved henstand med betaling af bo- og gaveafgift. At kræve den samme rentesats for alle situationer betragtes som værende for uegnet, idet rentesatsen bør være baseret på risikoen.

Diskussionen om problemstillingerne ved henstandsperioden resulterer i, at den syvårige fordeling af afdrag er mindre restriktiv end en umiddelbar betaling af exitskatten og dermed forenelig med EU-retten, eftersom EU-Domstolen har godkendt en henstandsperiode på fem år.

Afslutningsvis blev der i kapitlet diskuteret om de administrative byrder som følger af en henstandsordning. På trods af at EU-Domstolen accepterer en vis grad for administrative byrder kan det konkluderes, at det danske regelsæt er formet for administrativt komplekst, hvilket er betydende med at denne ikke anses som værende proportional.

I det afsluttende kapitel er det blevet vurderet, om hvorvidt de danske exitbeskatningsregler er forenelige med EU-retten. Vurderingen er baseret på analyserne i de foregående kapitler.

Ændringerne i reglerne for exitbeskatning, hvad angår skelnen på aktiverne ikke finder sted, vurderes til at være forenelig med EU-retten. Endvidere vurderes renten på henstandsbeløbet ikke som proportional og forventes derfor ikke at blive godkendt af EU-Domstolen. Danmarks regler om henstandsperiode vurderes til at blive godkendt af EU-Domstolen. Afslutningsvis forventes de administrative byrder ikke til at være godkendt af EU-retten, idet de går ud over hvad der er nødvendigt.

På baggrund af de foregående analyser og vurderinger som er foretaget i afhandlingen, kan der hermed konkluderes at de danske regler om exitbeskatning - som de har sin ordlyd i dag - ikke er forenelige med etableringsfriheden. Dette skyldes dels at renten som forrentningen er baseret på, anses som en vilkårlig rente, som ikke tager hensyn til den reelle risiko, samt fordi de administrative byrder i de danske regler konkluderes som værende vanskelige at arbejde med, hvorfor de ikke anses som værende proportionelle.

Kapitel 8: Litteraturliste

Bøger

- Blume, Peter: Juridisk Metodelære, 5. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2009
- Müller, Sten Schaumburg: Evald, Jens: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2004
- Michelsen, Aage: Askholt, Steen: Bolander, Jane: Engsig, John: Madsen, Liselotte: Lærebog om indkomstskat, 14. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2011
- Tvarnø, Christina D.; Nielsen, Ruth: Retskilder og Retsteorier, 3. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2011
- Winther-Sørensen, Niels: Beskatning af international erhvervsindkomst - indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 1. udgave, Thomson, 2000
- Winther-Sørensen, Niels: OECD's modeloverenskomst 2010, med kommentarer samt opdateringer til art. 26, 5. udgave, Magnus Informatik, 2012
- Winther-Sørensen, Niels: Bundgaard, Jakob: Wittendorff, Jens: Pedersen, Jan: Siggaard, Kurt: Jeppesen, Inge Langhave: Kerzel, Malene: Ferniss, Jane: Eriksen, Claus Hedegaard: Skatteretten 3, 6. udgave, Karnov Group, 2013

Domme

C-14/83, Sabine von Colson og Elisabeth Kamann mod Land Nordrhein Westfalen

C-79/83, Dorit Harz mod Deutsche Tradax GmbH

C-38/10 Kommissionen mod Portugal

E-15/11 Arcade Drilling

C-446-03 Marks & Spencer-dommen

C-470/04 N-dommen

C-231/05 Oy AA-dommen

C-261/11 Kommissionen mod Danmark

C-164/12 DMC

C-371/10 National Grid Indus

C- 55/94 Reinhard Gebhard

C-470/04 N

C-9/02 Lasteyrie

Generaladvokatens forslag til afgørelse

- Forslag til afgørelse fra generaladvokat J. Kokott i sag C-371/10 National Grid Indus, fremsat den 8. september 2011

- Forslag til afgørelse fra genereladvokat P. Mengozzi i sag C-38/10 Kommissionen mod den Portugisiske Republik, fremsat den 28. juni 2012

Svarskrifter og Notater

- Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om Kommissionens åbningsskrivelse vedrørende exitbeskatning ved overførsel af aktiver - J.nr. 2008-722-0008 af 14. november 2008

- Notat til Folketingets Europavalg 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 af 4. august 2011

- Notat af Udenrigsministeriet om afgivelse af indlæg i EU-Domstolens sag C-371/10 - National Grid Indus B.V. mod Inspecteur van de Belastingdienst Rijn-mond/kantoor Rotterdam - af 8. november 2010

- Notat til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om afgivelse af indlæg i EU-Domstolens sag C-38/10 - Kommissionen mod den Portugisiske Republik - J.nr. 2010-620-0023 af 18. oktober 2010

- Spørgsmål til Skatteministeren vedrørende L91 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven - Bilag 4, af 20. januar 2014

- Til Folketinget - Skatteudvalget - Vedrørende L91 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven stand med exitskat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU-/EØS-land - Svar på spørgsmål nr. 4 af 20. januar 2014 - J.nr. 12-0173449 af 29. januar 2014

- Orientering vedrørende: Dom afsagt af den Europæiske Unions Domstol i sag C-261/11 Kommissionen mod Danmark - fraflytterbeskatning af aktiver tilhørende selskaber - Bilag 6, af 21. januar 2014

- Høringsskema samt de modtagne høringssvar vedrørende forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven - J.nr. 12-0173449 af 4. december 2013

Artikler

- SPO.2014.83 Kim Wind Andersen: Henstand med exitskat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU-/EØS land

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

- Exit Taxation Within European Union/European Economic Area - After Commission v. Denmark (C-261/11), Michael Tell af 3. februar 2014: European Taxation, 2014 (Volume 54), no 2-3

- TfS 2014, 184 ”Selskabers exitskat fortsat i støbeskeen” af Erik Werlauff og Liselotte Madsen”EU-retten og danske rentebeskæringsregler” af Michael Tell - SR.2013.0101

Love

Lov nr. 169 af 5. juni 1953 - Grundloven

Lovbekendtgørelse nr. 1082 af 14. november 2012 - Selskabsskatteloven

Lov nr. 170 af 26. februar 2014 - Selskabsskatteloven

Lovbekendtgørelse nr. 405 af 22. april 2013 - Ligningsloven

Traktater

Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsområde af 13. december 2007 - Lissabontraktaten

Hjemmesider

www.euo.dk

www.pwc.dk

www.karnovgroup.dk

www.eu-oplysningen.dk