

HØJESTERETS KENDELSE

afsagt fredag den 15. april 2016

Sag 176/2013

A

(advokat Torben Bagge)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Søren Horsbøl Jensen)

Appellanten, A, har under forberedelsen af denne sag anmodet om, at der forelægges præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen.

Indstævnte, Skatteministeriet, har protesteret mod, at der sker præjudiciel forelæggelse.

I påkendelsen har deltaget tre dommere: Jens Peter Christensen, Hanne Schmidt og Oliver Talevski.

Den foreliggende sag

Landsskatteretten traf afgørelse om As skatteansættelse for 1999 ved kendelse af 24. juli 2008. I kendelsen er bl.a. anført følgende:

”Klagen vedrører beskatning af urealiseret fortjeneste på aktier ved klagerens fraflytning til Storbritannien, jf. den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecentret har ved opgørelsen af klagerens aktieindkomst for indkomståret 1999 anset urealiseret avance på aktier ved fraflytning fra Danmark til Storbritannien for skattepligtig med 88.663.433 kr., jf. den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a.

Landsskatteretten stadfæster skattecentrets afgørelse.

...

Sagens oplysninger

Klageren flyttede den 15. september 1999 sammen med sine 3 børn fra Danmark til Storbritannien.

På fraflytningstidspunktet ejede klageren 99,7 % af den nominelle aktiekapital på 1.000.000 kr. i X A/S.

Klageren indgav i oktober 1999 selvangivelse for perioden fra 1. januar til 15. september 1999 til de danske skattemyndigheder. Klageren har i regnskabet for perioden fra 1. januar til 15. september 1999 medtaget en i henhold til den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a urealiseret avance på aktierne i X A/S og har opgjort avancen til 75.496.617 kr...

Ved kendelse af 3. december 1999 opgjorde skatteforvaltningen i henhold til den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a den urealiserede fortjeneste på aktierne i X A/S ved fraflytning pr. 15. september 1999 til 88.663.433 kr...

Aktieavanceskatten blev beregnet til 35.465.373 kr.

Klageren ansøgte om og fik henstand med betaling af den beregnede skat på 35.465.373 kr., mod at der blev stillet sikkerhed i nominelt 400.000 kr. aktier i X A/S.

På anmodning fra klagerens advokat genoptog skatteforvaltningen ved brev af 20. januar 2003 skatteansættelsen for indkomståret 1999. Sagsbehandlingen blev samtidig stillet i bero, indtil nogle verserende sager ved EF-domstolen og Landsskatteretten var afgjort.

Skattecentrets afgørelse

Den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a kan – efter at kravet om sikkerhedsstillelse og beregning af tillæg er bortfaldet – ikke anses for at være i strid med EU-rettens principper om arbejdskraftens fri bevægelighed (art. 39 EF) eller etableringsfriheden (art. 43 EF), jf. bemærkningerne til lov nr. 221 af 31. marts 2004.

Det fremgår endvidere ikke klart af EF-domstolens dom af 11. marts 2004 i C-9/02 (Hughes de Lasteyrie du Saillant), at den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 13 a efter bortfaldet af kravet om sikkerhedsstillelse ved fraflytning til et andet EU-land er i strid med art. 39 EF eller art. 43 EF, idet det må lægges til grund, at medlemsstaterne kan indføre foranstaltninger til beskatning af latente aktieavancer, hvis foranstaltningerne er begrundet i tvingende almene hensyn, og de er egnede til at nå det forfulgte formål og ikke går videre end nødvendigt.

Den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a er således ikke i strid med EU-retten. Der er derfor hjemmel til at beskatte klageren af en urealiseret avance på aktier i forbindelse med fraflytning til Storbritannien.

Den sikkerhed på nominelt 400.000 kr. aktier i X A/S, som klageren stillede til sikkerhed for at opnå henstand med betalingen af den skat, der blev beregnet på aktieavancen

i forbindelse med fraflytningen fra Danmark til Storbritannien i 1999, er samtidig frigit. Der er henvist til lov nr. 221 af 31. marts 2004.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at der ikke er hjemmel i den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a til at beskatte klageren af urealiseret avance på aktier i forbindelse med fraflytning til England, og at aktieindkomsten for indkomståret 1999 derfor skal nedsættes fra 88.663.433 kr. til 0 kr.

...

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

EU-retten

Det lægges til grund, at klageren den 15. september 1999 flyttede fra Danmark til Storbritannien, og at hans fulde skattepligt til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ophørte på dette tidspunkt.

Klageren ejede på fraflytningstidspunktet 99,7 % af aktiekapitalen i det danske selskab X A/S.

Ophører en persons skattepligt efter kildeskattelovens § 1 som følge af fraflytning, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, skal fortjeneste på aktier m.v., som den pågældende ejer på tidspunktet for skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted, beskattes i samme omfang, som hvis aktierne var afstået på dette tidspunkt, jf. den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a, stk. 1, 1. pkt.

Ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste efter stk. 1 anses aktierne for afstået for et beløb svarende til værdien på tidspunktet for skattepligtsophøret eller flytningen af skattemæssigt hjemsted, jf. den dagældende bestemmelse i § 13 a, stk. 3.

Østre Landsret har i dom af 24. september 2007, offentliggjort i SKM 2007.716 Ø, fundet, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte selve fraflytningsbeskatningen efter den dagældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a som EU-retsstridig...

I overensstemmelse med Østre Landsrets dom af 24. september 2007, offentliggjort i SKM 2007.716 Ø, finder Landsskatteretten ikke grundlag for at tilsidesætte selve fraflytningsbeskatningen efter dagældende aktieavancebeskatningslovs § 13 a ved klagerens fraflytning til England i 1999 som EU-retsstridig.”

A indbragte Landsskatterettens kendelse for Københavns Byret, som henviste sagen til Østre Landsret. A nedlagde for landsretten påstand om, at Skatteministeriet skulle anerkende, at der ikke er hjemmel til at beskatte ham af hans urealiserede aktieavance i anledning af hans fraflytning til Storbritannien i 1999.

Landsretten frifandt Skatteministeriet ved dom af 25. juni 2013. I dommen er bl.a. anført følgende:

”Landsrettens begrundelse og resultat

Efter den dagældende aktieavancebeskatningslov § 13 a skal der ved ophør af en persons skattepligt bl.a. ved fraflytning ske en beskatning af fortjeneste på aktier m.v., som vedkommende ejer på fraflytningstidspunktet, i samme omfang, som hvis aktierne var afstået på dette tidspunkt.

I den foreliggende sag skal der tages stilling til, om beskatning i medfør af den dagældende aktieavancebeskatningslov § 13 a er i overensstemmelse med EU-retten og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.

Højesteret har ved en dom af 23. juni 2011, der er gengivet i Ugeskrift for Retsvæsen 2011 s. 2646 ff, i en sag om aktieavancebeskatningsordningens forenelighed med EU-retten med henvisning til EU-Domstolens dom i sagen C-470/04 (N-sagen) fastslået, at beskatningsordningen efter den dagældende aktieavancebeskatningslov § 13 a forfølger et formål af almen interesse og er egnet til at sikre virkeliggørelsen af dette formål.

Landsretten finder på baggrund af den nævnte dom afsagt af Højesteret, at der ikke er grundlag for at antage, at den omhandlede beskatning af A er i strid med EU-retten. Den omstændighed, at skatteyderen i den af Højesteret afgjorte sag likviderede sit selskab, mens A fortsat ikke har realiseret sine aktier, og den omstændighed, at Kommissionen har anmodet Danmark om at ændre exitbeskatningsreglerne, kan ikke føre til et andet resultat.

Denne sag angår prøvelsen af Landsskatterettens kendelse af 24. juli 2008 om opgørelsen af As aktieindkomst for indkomståret 1999. De ændringer af fraflytningsbeskatningsreglerne, der er gennemført ved lov nr. 906 af 12. september 2008, har efter det oplyste ikke medført, at der er truffet nye afgørelser i forhold til A vedrørende aktieindkomsten for indkomståret 1999, og landsretten finder derfor ikke anledning til at tage stilling til, hvorvidt de eventuelle følger for A af denne lovændring er i strid med EU-retten.”

A har anket landsrettens dom og har for Højesteret gentaget den påstand, som han nedlagde for landsretten. Han har endvidere nedlagt en subsidiær påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at hans aktieindkomst for indkomståret 1999 nedsættes med 88.663.433 kr. svarende til den urealiserede avance på hans aktier i anledning af hans fraflytning til Storbritannien i 1999. Skatteministeriet har for Højesteret påstået stadfæstelse.

Anbringender

A har anført bl.a., at de danske fraflytterbeskatningsregler, herunder aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5-7, er i strid med EU-rettens regler om fri bevægelighed, herunder reglerne om etableringsfrihed.

En aktionær, som flytter fra Danmark, beskattes af urealiserede aktieavancer, men kan få henstand med betaling af skatten. Når den fraflyttede aktionær modtager eksempelvis udbytte, skal han imidlertid efter § 39 A, stk. 5-7, betale afdrag på fraflytterskatten, uanset at de beskattede aktieavancer fortsat ikke er realiseret. Den fraflyttede aktionær skal således betale dansk skat af urealiserede aktieavancer, hvorimod den aktionær, der bliver i Danmark, først skal betale skat af aktieavancer, når disse realiseres ved salg af aktierne.

De danske fraflytterbeskatningsregler er indført bl.a. for at modvirke skatteunddragelse. Men reglerne går langt videre end nødvendigt for at nå dette mål og er derfor i strid med EU-retten.

Reglerne i § 39 A, stk. 5-7, skal inddrages ved afgørelsen af den foreliggende sag, fordi de gælder for A og den omtvistede fraflytterskat.

Skatteministeriet har anført bl.a., at reglerne i § 39 A, stk. 5-7, er irrelevante for afgørelsen af den foreliggende sag, der angår, om A ved sin fraflytning med rette er blevet beskattet af en urealiseret aktieavance efter den tidligere gældende aktieavancebeskatningslovs § 13 a.

Endvidere foreligger der ikke oplysninger om, at A har modtaget eksempelvis udbytte. Derfor er hans indsigelse om, at reglerne i § 39 A, stk. 5-7, skulle være EU-retsstridige, af rent hypotetisk karakter. Selv hvis reglerne i § 39 A, stk. 5-7, måtte være EU-retsstridige, ville dette ikke medføre, at selve beskatningen ville stride mod EU-retten.

Beskatningsordningen efter den tidligere gældende § 13 a er forenelig med EU-retten. Derfor består der ikke med hensyn til afgørelsen af denne sag en tvivl om forståelsen af EU-retten, som nødvendiggør en forelæggelse for EU-Domstolen.

Retsgrundlag

Den tidligere gældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 a, stk. 1, 1. pkt., som blev indsat ved lov nr. 310 af 25. maj 1987, havde følgende ordlyd:

”§ 13 a. Ophører en persons skattepligt efter kildeskattelovens § 1 som følge af fraflytning, eller bliver en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, skal fortjeneste på aktier m.v., som den pågældende ejer på tidspunktet for skattepligtsophøret eller flytningen af

skattemæssigt hjemsted, beskattes i samme omfang, som hvis aktierne var afstået på dette tidspunkt.”

Aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5-7, som blev indsat ved § 1, nr. 3, i lov nr. 906 af 12. september 2008, er sålydende:

”*Stk. 5.* Ved afståelse af aktier til det udstedende selskab, jf. ligningslovens § 16 B, og ved modtagelse af udbytte af aktier, jf. ligningslovens § 16 A, der indgår på beholdningsoversigten, beregnes der skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a. I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til Danmark, og fradrag efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1, for skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Overstiger den beregnede skat summen af de danske og udenlandske betalte skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Endvidere nedskrives henstandssaldoen med skat, der er betalt til Danmark.

Stk. 6. Ved andre udlodninger og dispositioner foretaget af et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, og hvor udlodningen eller dispositionen vil kunne påvirke aktiernes kursværdi i nedadgående retning, beregnes der skat heraf efter reglerne i personskattelovens § 8 a. Dette gælder både udlodninger til personen selv og andre udlodninger og dispositioner, der må antages at være i den pågældendes interesse. I den beregnede skat gives der fradrag for danske skatter og fradrag efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1, for skat, der er betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Overstiger den beregnede skat summen af de danske og de udenlandske skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Endvidere nedskrives henstandssaldoen med betalte danske skatter.

Stk. 7. Ved modtagelse af lån m.v. fra et selskab, hvor aktier i selskabet indgår på beholdningsoversigten, forfalder et beløb svarende til det udbetalte låneprovenu til betaling. Tilsvarende gælder, hvis lånet modtages fra et selskab, hvori førnævnte selskab er deltager, idet der da forfalder et beløb svarende til førnævnte selskabs ejerandel. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt. Bestemmelserne i 1.-3. pkt. gælder tilsvarende ved lån til den personkreds, der er nævnt i § 4, stk. 2, og til selskaber m.v., hvori personen selv eller den nævnte personkreds direkte eller indirekte ejer mindst 10 pct. af kapitalen. Bestemmelserne i 1.-4. pkt. gælder dog ikke ved lån til selskaber m.v., hvori det långivende selskab ejer hele kapitalen. Endvidere gælder bestemmelserne i 1.-4. pkt. ikke, hvor det långivende selskab er et pengeinstitut og personen ejer mindre end 5 pct. af aktiekapitalen.”

§ 7, stk. 1-2 og stk. 4, 1.-4. pkt., i lov nr. 906 af 12. september 2008 lyder:

”§ 7. Loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Stk. 2. § 1 og § 3 har virkning fra den 30. maj 2008.

...

Stk. 4. Personer, hvis skattepligt er ophørt eller skattemæssige hjemsted er flyttet før den 30. maj 2008, og som har eller vil få henstand med betaling af den skat, der blev beregnet ved skattepligtens ophør henholdsvis flytning af det skattemæssige hjemsted, skal udarbejde en beholdningsoversigt efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, som affattet ved denne lovs § 1, nr. 3. Beholdningsoversigten skal omfatte de aktier, som personen ejede på fraflytningstidspunktet og fortsat ejer pr. 30. maj 2008, og den skal indgives til told- og skatteforvaltningen senest den 1. juli 2009. Den henstandssaldo, der er nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1, som affattet ved denne lovs § 1, nr. 3, udgøres af det henstandsbeløb, der resterer pr. 30. maj 2008. Indgives beholdningsoversigten ikke rettidigt, bortfalder henstanden, og det beløb, der står på henstandssaldoen, forfalder til betaling, idet aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 12, som affattet ved denne lovs § 1, nr. 3, finder tilsvarende anvendelse.”

Højesterets begrundelse og resultat

Det følger af EU-Domstolens praksis, at nationale skatteordninger, der udgør en restriktion for udøvelse af etableringsfriheden, dog kan tillades, såfremt de forfølger et formål af almen interesse, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af dette, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, de forfølger, jf. bl.a. EU-Domstolens dom i sag C-470/04 (N-dommen). Højesteret har foretaget en sådan vurdering i relation til spørgsmål vedrørende aktieavancebeskatningslovgivningen i Højesterets dom af 23. juni 2011 (UfR 2011.2646).

På denne baggrund og under hensyn til de spørgsmål, der må anses for omfattet af den foreliggende sag, er det Højesterets foreløbige vurdering, at der ikke foreligger en sådan rimelig tvivl om forståelsen af den relevante EU-ret, at der er grundlag for at forelægge spørgsmål for EU-Domstolen.

Højesteret tager derfor ikke anmodningen om præjudiciel forelæggelse til følge.

Thi bestemmes:

Anmodningen om forelæggelse af spørgsmål for EU-Domstolen tages ikke til følge.