

HØJESTERETS DOM

afsagt fredag den 2. juni 2017

Sag 211/2016

(1. afdeling)

A

(advokat Søren Aagaard)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Søren Horsbøl Jensen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 5. afdeling den 9. september 2016.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Marianne Højgaard Pedersen, Poul Dahl Jensen, Henrik Waaben, Jan Schans Christensen og Lars Apostoli.

Påstande

Appellanten, A, har nedlagt påstand om, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at forfaldsbeløb på hans henstandskonto for indkomståret 2009 udgør principalt 0 kr., subsidiært 169.856 kr. og mere subsidiært 239.646 kr.

Skatteministeriet har over for As principale og subsidiære påstand påstået stadfæstelse og har over for den mere subsidiære påstand, der er ny for Højesteret, påstået frifindelse.

Anbringender

A har til støtte for den principale påstand anført navnlig, at aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, er i strid med Aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for

personer, EFT 2002, L 114/6. Der henvises herved til aftalens artikel 1, litra a og d, artikel 2, 4 og 16, jf. artikel 9, 12 og 15 i bilag 1 til aftalen.

Af aftalens artikel 16 fremgår bl.a., at der skal tages hensyn til EU-Domstolens praksis, såfremt aftalen indeholder fællesskabsretlige begreber. EU-Domstolens praksis medfører, at hverken Schweiz eller Danmark må håndhæve restriktioner over for ham, der medfører en forskelsbehandling i forhold til en i Danmark bosiddende anpartshaver, jf. Domstolens dom af 28. februar 2013 (C-425/11, Ettwein). Aftalen skal således fortolkes i overensstemmelse med EU-rettens regler om fri bevægelighed for personer og kapital, jf. TEUF artikel 21, 45, 49 og 63 (tidligere TEF artikel 18, 39, 43 og 56).

Ordningen efter aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, indebærer en forskelsbehandling af ham, idet der ikke påhviler herboende personer eller personer, der flytter inden for Danmarks grænser, en forpligtelse til afdragsvis at indbetale avanceskat ved udbytteudlodninger.

En pligt til at afdrage på henstandsbeløbet ved modtagelse af udbytte er ikke et proportionalt middel til at undgå skatteunddragelse og kan derfor ikke retfærdiggøre en forskelsbehandling.

Den subsidiære påstand er begrundet med, at Skatteministeriets forståelse af reglerne om dobbelt bundfradrag for ægtefæller stiller ham dårligere, end hvis han havde haft bopæl i Danmark. Han er fortsat samlevende med sin hustru og ville derfor have været berettiget til dobbelt bundfradrag, hvis han havde haft bopæl i Danmark. En sådan forskelsbehandling er i strid med aftalen med Schweiz, og den har i øvrigt heller ikke støtte i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5.

Et forfaldsbeløb som følge af en udlodning i 2009 skal først beregnes og betales i 2010. Det må derfor være de for 2010 gældende bundgrænser og skattesatser, der skal lægges til grund ved skatteberegningen.

Den mere subsidiære påstand bliver aktuel, hvis det lægges til grund, at han har krav på dobbelt bundfradrag for ægtefæller, men at det er skattesatserne mv. for 2009, der skal anvendes ved beregningen.

Synspunktet om, at aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, om afdrag på fraflytnings-skatten ved modtagelse af udbytte skulle være i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, er frafaldet.

Skatteministeriet har anført navnlig, at Schweiz ikke er medlem af EU og har afslået at tiltræde aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS). Schweiz har således ikke tilknyttet sig Unionens indre marked, men har foretrukket en løsning med bilaterale ordninger. Fortolkningen af bestemmelserne i fællesskabsretten vedrørende det indre marked kan derfor ikke automatisk overføres til aftalen med Schweiz bortset fra de tilfælde, hvor det fremgår af selve aftalen, jf. bl.a. EU-Domstolens dom af 12. november 2009 (C-351/08, Grimme).

Aftalens artikel 2 indebærer ikke et forbud mod enhver forskelsbehandling mellem statsborgere i de kontraherende stater, men alene forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, og for så vidt deres situation falder inden for det materielle anvendelsesområde for bestemmelserne i aftalens bilag. Ingen af de bestemmelser i aftalen, som A har påberåbt sig, er til hinder for en national foranstaltning som den, der følger af aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, og som har til formål at forhindre unddragelse fra national beskatning af aktieavancer, som er opnået i Danmark inden fraflytningen fra landet.

Da A ikke er omfattet af EF-traktaten, er det uden betydning for ham, om aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, er i strid med traktaten. Bestemmelsen er dog ikke i strid med traktaten, idet den tilsigter og er egnet til varetagelse af lovlige formål, ligesom den ikke indebærer indgreb i strid med proportionalitetsprincippet.

For så vidt angår den beløbsmæssige opgørelse af afdraget på henstandsbeløbet (forfaldsbeløbet) anses samlivet mellem ægtefæller i skattemæssig henseende for ophørt ved bortfald af skattepligten, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 6. Ved fraflytningen til Schweiz i 2007 bortfaldt skattepligten for A og hans ægtefælle, og reglerne om forhøjelse af grundbeløbet for samlevende ægtefæller i henhold til personskattelovens § 8 a, stk. 4, finder derfor ikke anvendelse ved beregningen af den del af henstandsbeløbet, der forfalder til betaling i henhold til § 39 A, stk. 5. Dette resultat er ikke i strid med aftalen med Schweiz.

Ved beregningen af den forfaldne del af henstandsbeløbet indgår den skat, som skulle være betalt af udbyttet efter danske regler. Efter disse regler skal udbytte beskattes i det år, hvor den pågældende erhverver ret til dette, og det er 2009 i det foreliggende tilfælde. Det er derfor også de satser mv., som gælder for indkomståret 2009, der skal lægges til grund ved beregningen.

Supplerende retsgrundlag

Aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, EFT 2002, L 114/6, er delvis gengivet i landsrettens dom. Herudover indeholder aftalen bl.a. følgende bestemmelser:

"I. GRUNDLÆGGENDE BESTEMMELSER

...

Artikel 4

Ret til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet

Retten til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet sikres i henhold til bestemmelserne i bilag I, jf. dog bestemmelserne i artikel 10.

...

II. ALMINDELIGE OG AFSLUTTENDE BESTEMMELSER

...

Artikel 16

Henvisning til fællesskabsretten

...

2. Såfremt anvendelse af denne aftale omfatter fællesskabsretlige begreber, skal der tages hensyn til EF-Domstolens relevante praksis forud for datoen for aftalens undertegnelse. Retspraksis efter datoen for aftalens undertegnelse vil blive meddelt Schweiz. For at sikre, at aftalen fungerer tilfredsstillende, fastlægger det blandede udvalg efter anmodning fra en af de kontraherende parter, hvilke virkninger den pågældende retspraksis vil have.

...

Artikel 21

Forbindelse med bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning

...

2. Intet i denne aftale må fortolkes således, at de kontraherende parter ved anvendelsen af de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning hindres i at sondre mellem skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation, særligt hvad angår bopæl.”

I aftalens bilag I om fri bevægelighed for personer hedder det bl.a.:

”II. LØNMODTAGERE

...

Artikel 9

Ligebehandling

1. En lønmodtager, der er statsborger i en kontraherende part, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på den anden kontraherende parts område end indenlandske lønmodtagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.
2. Lønmodtageren og dennes familiemedlemmer som fastsat i artikel 3 i dette bilag nyder samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske lønmodtagere og disses familiemedlemmer.

...

III. SELVSTÆNDIGE

Artikel 12

Opholdsbestemmelser

1. Enhver statsborger i en kontraherende part, der ønsker at etablere sig på en anden kontraherende parts område med henblik på at udøve en selvstændig aktivitet (herefter benævnt "selvstændig"), modtager en opholdstilladelse med en gyldighedsperiode på mindst fem år regnet fra udstedelsestidspunktet, såfremt han over for de kompetente nationale myndigheder kan godtgøre, at han er etableret eller agter at etablere sig med henblik herpå.

...

Artikel 15

Ligebehandling

1. Selvstændige må i værtslandet ikke behandles mindre gunstigt end indenlandske arbejdstagere med hensyn til adgangen til at optage og udøve en selvstændig aktivitet.

2. Bestemmelserne i artikel 9 i dette bilag gælder tilsvarende for de selvstændige, der er omhandlet i dette kapitel.”

I EU-Domstolens dom af 15. juli 2010 i sag C-70/09 (Hengartner og Gasser) hedder det bl.a.:

”Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 17 Den 8. januar 2002 indgik de schweiziske statsborgere A. Hengartner og R. Gasser en aftale med et jagtselskab om leje af et jagtområde i Østrig for en periode på seks år fra den 1. april 2002 til den 31. marts 2008. Den årlige jagtleje blev fastsat til 10 900 EUR, og det lejede jagtareal var på 1 598 hektar.
- 18 Det fremgår af sagens akter for Domstolen, at sagsøgerne i hovedsagen jævnligt opholder sig i delstaten Vorarlberg for at gå på jagt.
- 19 Ved afgørelse af 16. april 2002 godkendte de kompetente myndigheder i den pågældende delstat to navngivne personer til at varetage funktionen som jagtbeskyttelsesorgan i sagsøgernes aftalte jagtlejeperiode.
- 20 Ved afgørelse truffet af Landesabgabnamt for Vorarlberg (afgiftsmyndigheden) den 1. april 2007 blev sagsøgerne i hovedsagen pålagt at betale en jagtafgift på 35% af det anvendte beregningsgrundlag, dvs. et beløb på 4 359 EUR, for jagtåret løbende fra den 1. april 2007 til den 31. marts 2008. Sagsøgerne påklagede denne afgørelse.
- 21 Afgiftsmyndigheden gav afslag på klagen ved afgørelse af 17. oktober 2007 med den begrundelse, at anvendelsen af den højere afgiftssats var i overensstemmelse med den nationale lovgivning. I afgørelsen blev det ligeledes understreget, at bestemmelserne i aftalen ikke fandt anvendelse på udøvelse af jagt og de dermed forbundne afgifter.
- 22 Sagsøgerne i hovedsagen indbragte dernæst sagen for Verwaltungsgerichtshof, idet de hovedsageligt påberåbte sig den frie etableringsret og retten til ligebehandling i forhold til Unionens borgere. De fremførte, at jagt ligesom fiskeri og landbrug er en økonomisk aktivitet, navnlig under betingelser som i hovedsagen, hvor det nedlagte vildt sælges i Østrig. Følgelig burde afgiftsmyndigheden i delstaten Vorarlberg have anvendt en afgiftssats på 15% for at undgå forskelsbehandling begrundet i nationalitet.
- 23 Afgiftsmyndigheden har gjort gældende, at jagt bør betragtes som en sport, der ikke har til formål at opnå en varig indtægt.
- 24 Verwaltungsgerichtshof har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
»Når indehaveren af en jagttrettheds sælger det nedlagte vildt på det nationale område, er jagtaktiviteten da selvstændig erhvervsvirksomhed i artikel 43 EF's forstand, selv om denne aktivitet, samlet betraget, ikke udøves med gevinst for øje?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Om anvendeligheden af artikel 43 EF

- 25 Indledningsvis skal det præciseres, at selv om den forelæggende ret med sit spørgsmål udtrykkeligt henviser til artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF), skaber EF-traktatens regler om etableringsfrihed alene rettigheder for statsborgere i en EU-medlemsstat, der ønsker at etablere sig i en anden medlemsstat, eller for personer med statsborgerskab i den pågældende medlemsstat, hvis situation er af en sådan art, at der består tilknytningsmomenter til forhold, som EU-retten tilsigter at regulere (jf. i denne retning dom af 25.6.1992, sag C-147/91, Ferrer Laderer, Sml. I, s. 4097, præmis 7).
- 26 Under disse betingelser kan traktatens regler om etableringsfrihed ikke finde anvendelse på en statsborger fra en tredjestat, såsom Det Schweiziske Forbund.
- 27 Imidlertid bemærkes, at Domstolen for at give den forelæggende ret fortolknings-elementer, der kan være nyttige for den, kan inddrage regler fra Unionens retsorden, som den pågældende nationale ret ikke har henvist til i det præjudicielle spørgsmål (jf. dom af 12.12.1990, sag C-241/89, SARPP, Sml. I, s. 4695, præmis 8, og af 26.2.2008, sag C-506/06, Mayr, Sml. I, s. 1017, præmis 43).
- 28 Henset til de faktiske og retlige omstændigheder i hovedsagen, skal det forelagte spørgsmål følgelig undersøges i lyset af bestemmelserne i aftalen.

Om fortolkningen af aftalen

- 29 Med det forelagte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i aftalen er til hinder for, at en medlemsstat opkræver en regional afgift fra schweiziske statsborgere, når der over for disse anvendes en højere afgiftssats end den, som særligt statsborgere fra EU-medlemsstaterne er underlagt.
- 30 Domstolen skal således undersøge, om bestemmelserne i aftalen kan finde anvendelse på en skatteretlig tvist som den i hovedsagen omhandlede og i bekræftende fald afgøre rækkevidden af disse bestemmelser. Da aftalen indeholder forskellige bestemmelser vedrørende udveksling af tjenesteydelser og etablering, skal arten af den aktivitet, som sagsøgerne i hovedsagen har udøvet på østrigsk område, fastlægges under hensyn til den omhandlede afgiftsordning.

Om kvalificeringen af den omhandlede aktivitet

- 31 Det bemærkes, at VlbG. JagdAbgG underlægger udøvelse af jagtretten på delstaten Vorarlbergs område betaling af en årlig afgift. Når imidlertid der på den ene side er tale om leje af jagtret, og det er lejeren, der er afgiftspligtig, og afgiften på den anden side opkræves uafhængigt af intensiteten af den af lejeren udøvede jagtaktivitet, må det antages, at det, der udløser afgiftspligten i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, er lejen af en jagtret på delstaten Vorarlbergs område.

- 32 Aftaleforpligtelsen i den sag, der verserer for den forelæggende ret, består i, at der for en af parterne i hovedsagen mod betaling og under visse betingelser stilles et geografisk område til rådighed for udøvelse af jagt. Lejeaftalen vedrører følgelig en tjenesteydelse, der i hovedsagen har en grænseoverskridende karakter, idet sagsøgerne i hovedsagen, som lejer jagtretten i det pågældende område, skal rejse til delstaten Vorarlbergs område for dér at udøve sine rettigheder.
- 33 De pågældende sagsøgere skal således betragtes som modtagere af en tjenesteydelse, der består i tildeling af retten til mod betaling at gøre brug af en jagtret på et geografisk område og i en begrænset periode (jf. i denne retning dom af 21.10.1999, sag C-97/98, Jägerskiöld, Sml. I, s. 7319, præmis 36).
- 34 Da det, der udløser afgiften, udgøres af lejen af jagtretten, er det alene de bestemmelser i aftalen, der vedrører udveksling af tjenesteydelser, som er relevante for vurderingen af den omhandlede afgifts lovlighed.

Om aftalens bestemmelsers indflydelse på den i hovedsagen omhandlede afgiftspåleggelse

- 35 Hvad angår den skattemæssige behandling af den i hovedsagen omhandlede forretningstransaktion skal det undersøges, om aftalens bestemmelser vedrørende udveksling af tjenesteydelser skal fortolkes således, at de er til hinder for en afgift som den i hovedsagen omhandlede, der på grundlag af lejeren af jagtrettens nationalitet anvender en sats på 15%, henholdsvis 35% af beregningsgrundlaget for den omhandlede afgift.
- 36 Det bemærkes, at ifølge Domstolens faste retspraksis skal en international traktat ikke alene fortolkes efter sin ordlyd, men ligeledes på baggrund af sine formål. Det bestemmes herom i artikel 31 i Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969, at en traktat skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål (jf. i denne retning bl.a. udtalelse 1/91 af 14.12.1991, Sml. I, s. 6079, præmis 14, samt dom af 2.3.1999, sag C-416/96, El-Yassini, Sml. I, s. 1209, præmis 47, af 20.11.2001, sag C-268/99, Jany m.fl., Sml. I, s. 8615, præmis 35, og af 25.2.2010, sag C-386/08, Brita, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 42 og 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Det skal i denne forbindelse understreges, at i overensstemmelse med aftalens artikel 1, litra b), er formålet hermed at lette leveringen af tjenesteydelser på de kontraherende parters område til fordel for statsborgerne i Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater og Det Schweiziske Forbund og at liberalisere leveringen af tjenesteydelser af kort varighed.
- 38 Det skal ligeledes præciseres, at aftalens artikel 5, stk. 3, giver personer, der skal betragtes som modtagere af tjenesteydelser i aftalens forstand, ret til indrejse og ophold på de kontraherende parters område. Artikel 23 i bilag I til aftalen indeholder særlige bestemmelser vedrørende opholdstilladelse til fordel for denne type personer.

- 39 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt aftalen ud over ordningen vedrørende retten til indrejse og ophold for modtagere af tjenesteydelser tilsigter at fastsætte et almindeligt princip om ligebehandling for så vidt angår disses retlige status på en af de kontraherende parter område, skal det bemærkes, at selv om aftalens artikel 2 vedrører princippet om forbud mod forskelsbehandling, forbyder den derimod ikke på en generel og absolut måde enhver forskelsbehandling mellem statsborgere i en af de kontraherende parter, som tager ophold på en anden parts område, men alene forskelsbehandling udøvet på grundlag af nationalitet, og for så vidt som disse statsborgeres situation falder inden for det materielle anvendelsesområde for bestemmelserne i bilag I-III til denne aftale.
- 40 Aftalen og dens bilag indeholder ikke nogen særlig regel, som tilsigter at lade modtagere af tjenesteydelser drage fordel af princippet om forbud mod forskelsbehandling inden for rammerne af anvendelsen af skattemæssige bestemmelser vedrørende forretningstransaktioner, hvis genstand er levering af tjenesteydelser.
- 41 Domstolen har endvidere fastslået, at Det Schweiziske Forbund ikke har tiltrådt Fællesskabets indre marked, der skal fjerne alle hindringer for etablering af et område for fuldstændig fri bevægelighed, svarende til et nationalt marked, som i øvrigt omfatter fri udveksling af tjenesteydelser og fri etableringsret (jf. dom af 12.11.2009, sag C-351/08, Grimme, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 27).
- 42 Domstolen har ligeledes præciseret, at fortolkningen af bestemmelserne i EU-retten vedrørende det indre marked under disse betingelser ikke automatisk kan overføres til fortolkningen af aftalen bortset fra de tilfælde, hvor det fremgår af selve aftalen (jf. dom af 11.2.2010, sag C-541/08, Fokus Invest, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 28).
- 43 Henset til ovenstående bemærkninger, skal det forelagte spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i aftalen ikke er til hinder for, at en statsborger i en af de kontraherende parter på en anden kontraherende parts område i egenskab af modtager af tjenesteydelser underlægges en anderledes behandling end den, der anvendes over for personer, som har fast bopæl på nævnte område, over for Unionens borgere og over for personer, som ifølge EU-retten ligestilles hermed, for så vidt angår opkrævning af en afgift for levering af en tjenesteydelse, såsom at stille en jagtret til rådighed.
- ...”

I EU-Domstolens dom af 28. februar 2013 i sag C-425/11 (Ettwein) udtales det bl.a.:

”Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 22 Ægteparret Ettwein udøver begge selvstændig erhvervsvirksomhed, Katja Ettwein som virksomhedsrådgiver og hendes ægtefælle som kunstmaler. De oppebærer hele deres indkomst i Tyskland. Den 1. august 2007 flyttede ægteparret Ettwein, som indtil da havde haft deres bopæl i Lindau (Tyskland), deres bopæl til

Schweiz. De fortsatte imidlertid med at udøve deres erhvervsvirksomhed i Tyskland og med at oppebære næsten hele deres indkomst i denne medlemsstat.

- 23 Med henblik på beregningen af deres indkomstskat for skatteåret 2008 anmodede ægteparret Ettwein om, ligesom for de foregående skatteår, at blive sambeskattet med anvendelse af »splitting-metoden«, idet de understregede, at de ikke havde nogen skattepligtig indkomst i Schweiz.

...

Om det præjudicielle spørgsmål

- 30 Det bemærkes, at »splitting-ordningen«, således som det fremgår af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, udgør en skattefordel for ægtefæller, der indkomstbeskattes i Tyskland, når den indkomst, som den ene af ægtefællerne oppebærer, er betydeligt højere end den andens. Som Domstolen har fastslået, blev denne ordning indført for at lempe progressiviteten i indkomstskatteskalaen. Ordningen indebærer, at ægtefællernes indtægter sammenlægges, hvorefter deres samlede indkomst beskattes, som om de hver havde oppebåret halvdelen. Hvis den ene ægtefælle har en høj indkomst og den anden ægtefælle en lav indkomst, medfører anvendelsen af denne »splitting-tarif«, at ægtefællernes skattepligtige indkomst udlignes, og at progressiviteten i indkomstskatteskalaen lempes (Schumacker-dommen, præmis 7).
- 31 I henhold til denne lovgivning finder ordningen imidlertid kun anvendelse, hvis ægteparret har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted enten på tysk område eller i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i en stat, hvor EØS-aftalen finder anvendelse. Denne aftale finder ikke anvendelse på Det Schweiziske Forbund.
- 32 Med henblik på besvarelsen af den forelæggende ret spørgsmål skal det for det første undersøges, om en situation som den, ægteparret Ettwein befinder sig i, er omfattet af aftalens anvendelsesområde.
- 33 I denne forbindelse må den tyske regering og Europa-Kommissionens argument, hvorefter aftalen udelukkende finder anvendelse, såfremt der foreligger forskelsbehandling på grundlag af nationalitet – dvs. når statsborgerne i en kontraherende part på en anden kontraherende parts område ikke behandles på samme måde som indenlandske statsborgere – indledningsvis forkastes. Det er nemlig muligt under visse omstændigheder og alt efter, hvilke bestemmelser der finder anvendelse, for statsborgerne i en kontraherende part også over for deres eget land at påberåbe sig rettigheder på grundlag af aftalen (jf. bl.a. dom af 15.12.2011, sag C-257/10, Bergström, Sml. I, s. 13227, præmis 27-34).
- 34 For så vidt angår omstændighederne i hovedsagen og de af aftalens bestemmelser, der eventuelt kan finde anvendelse, bemærkes, at artikel 13, stk. 1, i bilag I til aftalen, henset til dens ordlyd, finder anvendelse på ægteparret Ettwein. Sidstnævnte er statsborgere »i en kontraherende part«, nemlig Forbundsrepublikken Tyskland, de har deres bopæl på »en kontraherende parts« område, i det foreliggende tilfælde Det Schweiziske Forbund, og de udøver en selvstændig aktivitet på »den anden kontraherende parts« område, dvs. i Forbundsrepublikken Tyskland.

- 35 I denne bestemmelse sondres mellem bopælsstedet, som er beliggende på en kontraherende parts område, og stedet, hvor den selvstændige aktivitet udøves, som skal befinde sig på en anden kontraherende parts område, uden at der herved tages hensyn til de pågældendes nationalitet. Ægteparret Ettwein skal derfor med henblik på anvendelsen af aftalen kvalificeres som »selvstændige grænsearbejdere« i medfør af nævnte bestemmelse, da det desuden er ubestridt, at de dagligt vender tilbage til deres bopæl fra det sted, hvor de udøver deres erhvervsvirksomhed.
- 36 I denne forbindelse kan den tyske regering og Kommissionens argument, hvorefter begrebet »selvstændig grænsearbejder« er omfattet af begrebet »selvstændig« i artikel 12, stk. 1, i bilag I til aftalen, ikke tages til følge. Selv om den »selvstændige grænsearbejder« også er en »selvstændig«, for så vidt som den pågældende udøver en selvstændig aktivitet, er begrebet »selvstændig arbejdstager« således defineret i særskilte bestemmelser, som adskiller sig fra bestemmelserne vedrørende »selvstændige«, som er defineret i nævnte artikel 12, stk. 1.
- 37 I denne forbindelse bemærkes, at en »selvstændig grænsearbejder«, således som det fremgår af artikel 13, stk. 1, i bilag I til aftalen, ikke med henblik på at udøve en selvstændig aktivitet behøver en opholdstilladelse i modsætning til, hvad der er fastsat for en »selvstændig« i bilagets artikel 12. Sidstnævnte bestemmelse er alene blevet indført med henblik på regulering af ophold, således som det fremgår af dens overskrift og samlede indhold.
- 38 Den omstændighed, at de kontraherende parter har helliget en særskilt bestemmelse i aftalen til selvstændige grænsearbejdere, understreger den særlige situation, som denne kategori af selvstændige befinder sig i, og udtrykker ønsket om at lette deres bevægelighed og mobilitet.
- 39 Denne konklusion underbygges endvidere af artikel 24, stk. 1, i bilag I til aftalen, som indrømmer opholdsret, dvs. en ret for statsborgerne i en kontraherende part til at bosætte sig på en anden kontraherende parts område uafhængigt af udøvelsen af erhvervsvirksomhed. Bl.a. grænsearbejdere, såsom ægteparret Ettwein, skal således kunne udnytte denne ret fuldt ud, samtidig med at de opretholder deres erhvervsvirksomhed i deres oprindelsesland.
- 40 Det må derfor konkluderes, at den situation, som ægteparret Ettwein befinder sig i, er omfattet af aftalens anvendelsesområde.
- 41 Eftersom ægteparret Ettwein er »selvstændige grænsearbejdere« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, stk. 1, i bilag I til aftalen, finder princippet om ligebehandling, der er fastsat i bilagets artikel 15, stk. 1, ligeledes anvendelse på dem (jf. dom af 6.10.2011, sag C-506/10, Graf og Engel, Sml. I, s. 9345, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis), idet »værtslandet« i sidstnævnte bestemmelses forstand i ægteparrets situation er Forbundsrepublikken Tyskland.
- 42 Ifølge nævnte artikel 15, stk. 2, gælder bestemmelserne i artikel 9 i samme bilag I desuden tilsvarende for selvstændige grænsearbejdere. Det fremgår af nævnte artikel 9, stk. 2, at ligebehandlingsprincippet også omfatter skattemæssige fordele.

- 43 Det følger af denne tilsvarende anvendelse, at en selvstændig grænsearbejder nyder samme skattemæssige fordele i værtslandet som selvstændige, der udøver deres virksomhed i dette land og er bosat dér.
- 44 Der skal dog ikke desto mindre også tages hensyn til aftalens artikel 21, stk. 2, hvorefter intet i denne aftale må fortolkes således, at de kontraherende parter ved anvendelsen af de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning hindres i at sondre mellem skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation, særlig hvad angår bopæl.
- 45 Denne bestemmelse tillader således en forskellig behandling på skatteområdet af hjemmehørende skattepligtige og ikke-hjemmehørende skattepligtige, men kun når de ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.
- 46 Det fremgår af Domstolens praksis, at for så vidt angår indkomstskat kan den skattepligtiges skatteevne, som afhænger af den pågældendes samlede indkomst og personlige og familiemæssige forhold, nemmest bedømmes i bopælsstaten, hvor hovedparten af den pågældendes indtægter normalt vil være samlet, hvorfor situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke er sammenlignelig (Schumacker-dommen, præmis 32-34, og Asscher-dommen, præmis 41). Domstolen har imidlertid understreget, at dette ikke gælder i et tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i en anden stat, således at bopælsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 36).
- 47 Domstolen har fastslået, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig – arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende – som oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i den stat, hvor han udøver sin erhvervmæssige virksomhed, objektivt befinder sig i samme situation for så vidt angår indkomstskat som en hjemmehørende i den pågældende stat, der dér udøver en sammenlignelig virksomhed. Disse to kategorier af skattepligtige befinder sig bl.a. i en sammenlignelig situation for så vidt angår hensyntagen til de personlige og familiemæssige forhold. En sådan hensyntagen er nemlig ikke mulig i bopælsstaten for grænsearbejdere som ægteparret Ettwein, idet de ikke oppebærer nogen indkomst dér (jf. i denne retning Schumacker-dommen, præmis 37 og 38, Asscher-dommen, præmis 42 og 43, og dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 20).
- 48 Henset til denne retspraksis kan aftalens artikel 21, stk. 2, ikke påberåbes af en kontraherende part med henblik på at nægte ægtefæller, som i denne stat udøver deres erhvervsvirksomhed samt oppebærer hele deres indkomst og er skattepligtige af hele deres indkomst dér, en skattefordel, som er knyttet til deres personlige og familiemæssige forhold, og som består i anvendelsen af »splitting-metoden«, alene med den begrundelse, at ægtefællernes bopæl er beliggende i en anden kontraherende stat.
- 49 Idet den i hovedsagen omhandlede lovgivning nægter ret til denne skattefordel på grund af de skattepligtiges bopæl, er den derfor i strid med artikel 13, stk. 1, i bi-

lag I til aftalen, sammenholdt med samme bilags artikel 15, stk. 2, og artikel 9, stk. 2.

- 50 Aftalen har endvidere i henhold til dens artikel 1, litra a), bl.a. til formål at indrømme ret til ophold på de kontraherende parters område til fordel for statsborgerne i EU's medlemsstater og Det Schweiziske Forbund.
- 51 Denne løsning følger i øvrigt Domstolens praksis, hvorefter den frie bevægelighed for personer, som de kontraherende parter ifølge det andet afsnit i aftalens præambel er besluttede på at gennemføre mellem sig på grundlag af de bestemmelser, der gælder i Unionen, hindres, såfremt en statsborger i en kontraherende part stilles ringere i sit oprindelsesland alene på grund af, at vedkommende har udøvet sin ret til fri bevægelighed (Bergström-dommen, præmis 27 og 28).
- 52 Henset til de ovenstående betragtninger, skal det forelagte spørgsmål besvares med, at aftalens artikel 1, litra a), samt artikel 9, stk. 2, artikel 13, stk. 1, og artikel 15, stk. 2, i bilag I til denne aftale skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter ægtefæller, som er statsborgere i denne stat, og som dér er indkomstskattepligtige af deres samlede skattepligtige indkomst, nægtes ret til sambeskatning under anvendelse af den såkaldte »splitting-metode«, som er fastsat i denne lovgivning, alene med den begrundelse, at deres bopæl er beliggende på Det Schweiziske Forbunds område.
- ...”

Højesterets begrundelse og resultat

I 2007 ophørte As skattepligt til Danmark, da han sammen med sin hustru flyttede til Schweiz. Ved fraflytningen opgjorde SKAT en urealiseret skattepligtig gevinst på hans anparter i selskabet X ApS efter de dagældende regler i aktieavancebeskatningslovens § 38, og der blev givet henstand med den beregnede aktieavanceskat.

I 2009 modtog A 2,5 mio. kr. i udbytte fra X ApS, og SKAT traf i den anledning afgørelse om, at et beløb på 249.013 kr. på henstandssaldoen forfaldt til betaling, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5.

Sagens hovedspørgsmål er, om bestemmelsen i § 39 A, stk. 5, om forfald af henstandsbeløb ved udbytteudlodning er uforenelig med Aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, EFT 2002, L 114/6.

Hvis § 39 A, stk. 5, ikke er uforenelig med aftalen med Schweiz, skal der tages stilling til, hvor stor en del af henstandsbeløbet der er forfalden til betaling.

Lovbestemmelsens forenelighed med aftalen med Schweiz

§ 39 A blev indsat i aktieavancebeskatningsloven ved lov nr. 906 af 12. september 2008 og indeholder regler om, hvornår henstandsbeløb vedrørende aktiegevinster mv., som anses for realiseret efter reglerne i lovens § 38, forfalder til betaling. Af § 39 A, stk. 5, fremgår, at der beregnes skat efter reglerne i personskattelovens § 8 a bl.a. ved modtagelse af udbytte af aktier, der indgår på oversigten over de aktier, som den skattepligtige ejer på fraflytningstidspunktet (beholdningsoversigten). I den beregnede skat gives der fradrag for skat, der er betalt til Danmark, og for skat, der er betalt til fremmed stat, og hvis den beregnede skat overstiger summen af de danske og udenlandske betalte skatter, forfalder det overskydende beløb til betaling. Henstandssaldoen nedskrives med beløbet, når det er betalt.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende 2007-08, 2. saml., tillæg A, lovforslag nr. 187 s. 6522-6527), at lovændringen havde til formål at gøre reglerne om fraflytterbeskatning mere robuste og at sikre, at de i større grad følger territorialprincippet. Det er endvidere anført bl.a., at lovforslaget overordnet har karakter af en værnregel, og at det væsentligste element i ændringen er, ”at henstanden løbende skal nedbringes med forskellen mellem den danske skat og den udenlandske skat af udbytteudlodninger på aktier omfattet af henstanden. Herved forhindres det, at aktiernes værdi udhules ved udbytteudlodning og dermed bortfald eller formindskelse af henstanden i forbindelse med en omberegning.”

Bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 5, om forfald af henstandsbeløb ved modtagelse af udbytte af aktier, der indgår på beholdningsoversigten, er en del af et regelsæt, der har til formål at sikre, at der i overensstemmelse med territorialprincippet sker dansk beskatning af avancer på aktier mv., som er opnået inden fraflytning til udlandet.

A har ikke anfægtet Danmarks ret til at beskatte ikke realiserede aktieavancer mv. ved fraflytning, men har anført, at det er i strid med visse bestemmelser i aftalen med Schweiz og bilag I til denne aftale at kræve betaling af en del af henstandsbeløbet ved udbytteudlodning. Han har herved henvist til bl.a., at ordningen efter § 39 A, stk. 5, indebærer en forskelsbehandling af ham, idet der ikke påhviler herboende personer eller personer, der

flytter inden for Danmarks grænser, en sådan forpligtelse til afdragsvis at betale avanceskat ved udbytteudlodninger.

Spørgsmålet er herefter, om aftalen med Schweiz med tilhørende bilag tillægger A rettigheder, der fører til, at bestemmelsen i § 39 A, stk. 5, om forfald af henstandsbeløb ved modtagelse af aktieudbytte mv. ikke kan håndhæves i forhold til ham.

Ifølge artikel 2 i aftalen med Schweiz må statsborgere i de lande, der er omfattet af aftalen, ikke udsættes for forskelsbehandling på grund af nationalitet ved anvendelsen af og i overensstemmelse med bestemmelserne i bilag I, II og III til aftalen. Det fremgår af artikel 12 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, at enhver statsborger i et land, der er omfattet af aftalen, har krav på opholdstilladelse, når vedkommende ønsker at etablere sig som selvstændig i et af de andre lande. Efter artikel 15 i dette bilag må værtslandet ikke behandle den pågældende mindre gunstigt end indenlandske arbejdstagere med hensyn til adgangen til at optage og udøve selvstændig aktivitet, og bestemmelserne i bilagets artikel 9 om ligebehandling af lønmodtagere gælder tilsvarende for selvstændige. Artikel 9 indeholder et forbud imod, at værtslandet på grund af nationalitet udsætter den pågældende for forskelsbehandling med hensyn til bl.a. løn- og arbejdsvilkår samt skattemæssige og sociale fordele.

Højesteret finder, at ingen af de bestemmelser i aftalen med Schweiz og bilaget til aftalen, som A har påberåbt sig, hverken efter deres ordlyd eller efter EU-Domstolens praksis, begrænser Danmarks muligheder for at gennemføre fraflytterbeskatning af ham eller for at kræve betaling af henstandsbeløb i anledning af udlodning af udbytte af anparterne på hans beholdningsoversigt.

Det bemærkes i øvrigt, at det fremgår af artikel 21, stk. 2, i aftalen med Schweiz, at den ikke må fortolkes således, at de kontraherende parter ved anvendelse af de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning hindres i at sondre mellem skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation, særligt hvad angår bopæl.

Herefter finder Højesteret, at de danske regler om forfald af henstandsbeløb ved udbytteudlodning ikke er uforenelige med de bestemmelser i aftalen med Schweiz og bilaget til aftalen, som A har påberåbt sig. Højesteret tiltræder derfor, at § 39 A, stk. 5, om forfald af

henstandsbeløb ved udbytteudlodning finder anvendelse på den henstand, som han fik ved sin fraflytning til Schweiz.

Den beløbsmæssige opgørelse af forfaldsbeløbet

Det fremgår af § 39 A, stk. 5, at der med henblik på opgørelsen af det henstandsbeløb, der forfalder til betaling som følge af modtagelsen af udbytte af aktier, som indgår på beholdningsoversigten, skal beregnes dansk skat af udbyttet efter reglerne i personskattelovens § 8 a. Spørgsmålet er, om det er de for indkomståret 2009 eller de for indkomståret 2010 gældende beløbsgrænser og satser, der skal lægges til grund ved beregningen. Endvidere er det spørgsmålet, om der – som anført af A – ved beregningen skal ske forhøjelse af grundbeløbet i medfør af § 8 a, stk. 4, om samlevende ægtefæller.

Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at der ved beregningen af dansk skat af udbyttet skal anvendes de beløbsgrænser og skattesatser, der var gældende for indkomståret 2009, og at der ikke kan ske forhøjelse af grundbeløbet i medfør af § 8 a, stk. 4, som er forbeholdt ægtefæller, der er samlevende i skattemæssig henseende ved indkomstårets udløb, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 6. De bestemmelser i aftalen med Schweiz og bilaget til aftalen, som A har påberåbt sig, kan ikke føre til et andet resultat.

Højesteret stadfæster herefter dommen.

Thi kendes for ret:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 50.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.