

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

14. september 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – direkte beskatning – etableringsfrihed – fri udveksling af tjenesteydelser – frie kapitalbevægelser – trust – trustees – andre juridiske personer – begreb – skat på kapitalgevinster af aktiver i en trust som følge af trustees' flytning af deres skattemæssige bopæl til en anden medlemsstat – fastlæggelse af skattens størrelse på flyttetidspunktet – øjeblikkelig opkrævning af skatten – begrundelse – proportionalitet«

I sag C-646/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 30. november 2015, indgået til Domstolen den 3. december 2015, i sagen

Trustees of the Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund (refererende dommer) og S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. Schiano,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. oktober 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements ved barrister M. Lemos og P. Baker, QC,
- Det Forenede Kongeriges regering ved M. Holt, D. Robertson og S. Simmons, som befuldmægtigede, bistået af barristers R. Hill og J. Bremner,
- den østrigske regering ved C. Pesendorfer, som befuldmægtiget,
- den norske regering ved K.B. Moen, K.E.B. Kloster og J.T. Kaasin, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og J. Samnadda, som befuldmægtigede,

– EFTA-Tilsynsmyndigheden ved C. Zatschler, Ø. Bø og A. Steinarsdóttir, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 21. december 2016, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF, 54 TEUF, 56 TEUF og 63 TEUF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (herefter »Panayi-trustees«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »skattemyndigheden«) vedrørende beskatningen af urealiserede kapitalgevinster af aktiverne i en trust i anledning af, at dens trustees flytter deres bopæl til en anden medlemsstat end oprindelsesmedlemsstaten.

Det Forenede Kongeriges retsforskrifter

Truster

3 Det fremgår af de for Domstolen forelagte sagsakter, at begrebet trust i common law-landene som udgangspunkt vedrører en triangulær transaktion, hvorved trustens stifter overdrager aktiver til en person, en trustee, for at denne skal forvalte aktiverne i henhold til trustens stiftelsesdokument til gavn for en tredjepart, den begunstigede. Truster, der stiftes til fordel for bestemte personer, betegnes nogle gange settlements.

4 En trust er kendetegnet ved, at ejerskabet til de aktiver, som den består af, er opdelt i et juridisk ejerskab og et økonomisk ejerskab, der tilkommer trustee henholdsvis den begunstigede.

5 Selv om en trust anerkendes i lovgivningen og har retsvirkninger, har den ikke selv status som juridisk person og kan kun handle gennem dens trustee. De aktiver, som trusten består af, er således ikke en del af trustees formue. Trustee skal forvalte disse aktiver som en separat formue, der er adskilt fra dennes egen formue. Trustees hovedforpligtelse er at overholde de vilkår og pligter, der er fastsat i stiftelsesdokumentet, samt almindelige retsregler.

Beskatning af kapitalgevinster

6 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (lov af 1992 om beskatning af kapitalgevinster) fastsætter i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »TCGA«) i section 2(1), at en person skal betale kapitalgevinstskat af kapitalgevinster, der realiseres i et skatteår, hvor han havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i Det Forenede Kongerige.

7 I henhold til section 69 i TCGA skal trustees betragtes som »et samlet og varigt organ bestående af personer«, hvilket adskiller sig fra de personer, der fra tid til anden kan være trustees. Denne bestemmelse fastsætter desuden, at »dette organ skal betragtes, som om det har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Det Forenede Kongerige, medmindre den generelle administration af trusterne finder sted uden for Det Forenede Kongerige, og trustees eller flertallet af dem ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Det Forenede Kongerige«.

8 Section 80(1)-(4) i TCGA bestemmer:

»Trustees, der ophører med at have bopæl i Det Forenede Kongerige

1) Denne bestemmelse finder anvendelse, når trustees for en trust på et givent tidspunkt («det relevante tidspunkt») ophører med at have bopæl eller sædvanligt opholdssted i Det Forenede Kongerige.

2) Disse trustees skal ved anvendelsen af denne lov anses for

a) at have afhændet de definerede aktiver umiddelbart forud for det relevante tidspunkt og for

b) straks at have generhvervet disse

til markedsværdien på dette tidspunkt.

3) Med forbehold for bestemmelserne i subsection (4) og (5) nedenfor er de definerede aktiver alle de aktiver, som udgør trustens ejendom umiddelbart forud for det relevante tidspunkt [...].

4) Såfremt

a) trustees udøver forretningsmæssig virksomhed i Det Forenede Kongerige gennem en filial eller et kontor umiddelbart efter det relevante tidspunkt, og

b) der, umiddelbart efter det relevante tidspunkt, befinder sig aktiver i Det Forenede Kongerige, der enten anvendes i eller til den forretningsmæssige virksomhed, eller som anvendes eller ejes for filialen eller kontoret, er de aktiver, som er omfattet af litra b) ovenfor, ikke definerede aktiver.«

9 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at kapitalgevinster, der realiseres af trustees, der ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Det Forenede Kongerige, i overensstemmelse med section 87 i TCGA skal tilskrives de begunstigede, i det omfang der foretages kapitalbetalinger til de begunstigede. Denne bestemmelse fastsætter, at kapitalgevinster, der realiseres af ikke-hjemmehørende trustees, behandles, som om disse trustees havde bopæl i Det Forenede Kongerige. Disse realiserede kapitalgevinster tilskrives dernæst de begunstigede, der modtager kapitalbetalinger fra trustees. Kapitalbetalinger defineres bredt, således at de omfatter størstedelen af de ydelser, som modtages fra trusten. De begunstigede, som er hjemmehørende og har bopæl i Det Forenede Kongerige, skal beskattes af de kapitalgevinster, betegnet kapitalbetalinger, som de er blevet tilskrevet.

10 Desuden fastsættes det i section 91 i TCGA, at skattebeløbet forhøjes, såfremt der er en tidsmæssig forskydning mellem trustees' realisering af kapitalgevinsterne og de begunstigedes modtagelse af kapitalbetalinger.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 De fire truste, der er genstand for hovedsagen, blev oprettet i 1992 af den cypriotiske statsborger Panico Panayi (herefter »Panayi-trusterne«) til fordel for hans børn og andre familiemedlemmer. Til disse truste overdrog han 40% af aktierne i Cambos Entreprises Limited, som er holdingselskabet for de virksomheder, som han havde grundlagt.

12 Det fremgår af trusternes stiftelsesdokumenter, at hverken Panico Panayi eller hans kone, så længe han er live, er begunstigede i trusterne. Imidlertid bevarer Panico Panayi beføjelsen til som »protector« at udpege nye eller yderligere trustees. De begunstigede i disse truste har

derimod ikke en sådan beføjelse.

13 På tidspunktet for Panayi-trusternes oprettelse havde Panico Panayi, hans kone og deres børn bopæl i Det Forenede Kongerige. De oprindelige trustees i Panayi-trusterne var Panico Panayi og KSL Trustees Limited, et »trust company«, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Panico Panayis kone blev tilføjet som yderligere trustee i 2003.

14 I begyndelsen af 2004 besluttede Panico Panayi og hans kone sig for at forlade Det Forenede Kongerige for at vende permanent tilbage til Cypern. Før de flyttede, trådte de begge tilbage som trustees den 19. august 2004. Den samme dag udpegede Panico Panayi i stedet tre nye trustees, der alle havde bopæl på Cypern. Derimod beholdt selskabet KSL Trustees Limited, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, sin stilling som trustee indtil den 14. december 2005. Den 19. august 2004 ophørte flertallet af trustees i Panayi-trusterne således med at have bopæl i Det Forenede Kongerige.

15 Den 19. december 2005 solgte Panayi-trustees deres aktier i Panayi-trusterne og geninvesterede fortjenesten fra dette salg. Den 31. januar 2006 foretog nævnte trustees deres skatteangivelser, der omfattede deres egne opgørelser vedrørende hver af Panayi-trusterne for skatteåret 2004/2005. En følgeskrivelse gav skattemyndigheden nærmere oplysninger om udskiftningen af Panayi-trustees og det senere dokument om disse trustees afhændelse af aktierne.

16 Da skatteangivelserne ikke indeholdt de relevante egne opgørelser vedrørende en gæld i henhold til section 80 i TCGA, indledte skattemyndigheden en undersøgelse. I september 2010 traf skattemyndigheden over for de pågældende trustees en afgørelse, hvorved der blev foretaget en ny skatteansættelse med henvisning til, at der sås at være skyldig skat i henhold til denne bestemmelse. Skattemyndigheden fandt således, at den begivenhed, der udløste skatten, var udpegelsen af de nye trustees den 19. august 2004, eftersom flertallet af Panayi-trustees på denne dato ikke længere var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og Panayi-trusternes administration følgelig blev anset for at være flyttet til Cypern i skatteåret 2004/2005. Forfaldsdatoen for betalingen af skatten blev således fastsat til den 31. januar 2006.

17 Panayi-trustees anlagde sag ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige), idet de gjorde gældende, at exitbeskatningen og den øjeblikkelige opkrævning heraf, som er foreskrevet i section 80 i TCGA, er uforenelig med EU-rettens grundlæggende frie bevægelighed.

18 Skattemyndigheden finder ikke, at nogen af bestemmelserne om fri bevægelighed finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, henset til en trusts retlige beskaffenhed i henhold til Englands og Wales' ret. For det tilfælde, at en af bestemmelserne om fri bevægelighed skulle blive anset for at kunne finde anvendelse, indrømmer skattemyndigheden, at den øjeblikkelige opkrævning af exitbeskatningen som udgangspunkt udgør en restriktion, men at den imidlertid er begrundet og forholdsmæssig.

19 Den forelæggende ret har anført, at hvis de pågældende trustees havde bevaret deres bopæl i Det Forenede Kongerige, ville det salg, som de foretog den 19. december 2005 af aktierne i trusten, have været den begivenhed, der udløste kapitalgevinstbeskatningen af disse. Denne skat ville have været forfalden til betaling den 31. januar 2007.

20 Den forelæggende ret har oplyst, at Domstolen i sagerne om exitbeskatning ikke har skullet tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt en trust, dens stifter, dens trustees eller dens begunstigede kunne påberåbe sig en af de grundlæggende frie bevægeligheder. Såfremt en af disse friheder finder anvendelse, spørger den forelæggende ret, om en hindring kan begrundes i

et tvingende alment hensyn til en afbalanceret indbyrdes fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, og i bekræftende tilfælde om hindringen er forholdsmæssig.

21 Under disse omstændigheder har First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det foreneligt med etableringsfriheden, de frie kapitalbevægelser og den frie udveksling af tjenesteydelser, at en medlemsstat indfører og opretholder lovgivning såsom section 80 i [TCGA], hvorefter der sker beskatning af urealiserede gevinster på værdien af aktiver i en trustfund, såfremt trustees i en trust på noget tidspunkt ophører med at have bopæl eller sædvanligt opholdssted i medlemsstaten?

2) Forudsat at en sådan beskatning begrænser udøvelsen af den relevante frihed, kan en sådan beskatning da begrundes i en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, og er en sådan beskatning da forholdsmæssig, såfremt lovgivningen hverken giver trustees mulighed for at udskyde beskatningen eller at foretage afdragsvis betaling eller tager hensyn til et efterfølgende fald i værdien af trustens aktiver?

Navnlig forelægges Domstolen følgende spørgsmål:

3) Er det i strid med nogle af de grundlæggende friheder, at en medlemsstat beskatter urealiserede kapitalgevinster på værdistigningen af aktiverne i en trust på det tidspunkt, hvor flertallet af trustees ophører med at have bopæl eller sædvanligt opholdssted i medlemsstaten?

4) Kan den restriktion af den frie bevægelighed, der opstår ved denne exitbeskatning, begrundes i hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen under omstændigheder, hvor det var muligt, at kapitalgevinster i form af realiserede gevinster stadig kunne beskattes, men kun såfremt bestemte omstændigheder opstod i fremtiden?

5) Skal forholdsmæssigheden bestemmes ud fra de faktiske omstændigheder i den enkelte sag? Er den restriktion, der opstår ved en sådan beskatning, navnlig forholdsmæssig under omstændigheder [...]

a) [hvor] lovgivningen ikke fastsætter en mulighed for at udskyde skattebetalingen eller for afdragsvis betaling eller for, at der kan tages hensyn til efterfølgende fald i værdien af trustens aktiver efter exit

b) men hvor, under de særlige omstændigheder ved den skatteansættelse, som er genstand for appel, aktiverne blev solgt, før skatten forfaldt, og de relevante aktiver ikke faldt i værdi mellem flytningen af trusten og salgsdatoen?«

Om de præjudicielle spørgsmål

22 Med de forelagte spørgsmål, der behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor trustees ifølge national ret behandles som et samlet og varigt organ bestående af personer, hvilket adskiller sig fra de personer, der fra tid til anden kan være trustees, er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, der foreskriver, at de urealiserede kapitalgevinster af aktiverne i en trust skal beskattes, når flertallet af trustees flytter deres bopæl til en anden medlemsstat, og som ikke giver mulighed for at få opkrævning af den skyldige skat udskudt.

23 For at besvare de forelagte spørgsmål skal det først afgøres, om truster som dem, der er

omhandlet i hovedsagen, er omfattet af etableringsfriheden, og i givet fald om etableringsfriheden finder anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede.

Etableringsfrihedens anvendelse på trust

24 Artikel 49 TEUF stiller krav om ophævelse af restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Ifølge artikel 54, stk. 1, TEUF er selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, sidestillede med fysiske personer, som er statsborgere i en medlemsstat, for så vidt angår anvendelsen af EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed.

25 I henhold til artikel 54, stk. 2, TEUF forstås ved selskaber privatretlige selskaber, heri indbefattet kooperative selskaber, samt alle andre juridiske personer, der henhører under den offentlige ret eller privatretten, med undtagelse af selskaber, som ikke arbejder med gevinst for øje.

26 I denne forbindelse må det konstateres, at etableringsfriheden, der udgør en af de grundlæggende bestemmelser i EU-retten (dom af 24.5.2011, Kommissionen mod Belgien, C-47/08, EU:C:2011:334, præmis 77 og den deri nævnte retspraksis), idet den bidrager til opfyldelsen af formålet om gennemførelse af det indre marked (jf. i denne retning dom af 13.12.2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, præmis 19), er et meget vidt begreb.

27 Af Domstolens praksis følger det således for det første, at undtagelser til denne frihed skal fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 21.6.1974, Reyners, 2/74, EU:C:1974:68, præmis 43-55, og af 1.2.2017, Kommissionen mod Ungarn, C-392/15, EU:C:2017:73, præmis 106 og den deri nævnte retspraksis), for det andet, at selv om traktatbestemmelserne om etableringsfriheden skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (dom af 27.9.1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, præmis 16, og af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis), og for det tredje, at begrebet etablering i traktatens forstand er et meget vidt begreb, som for en EU-statsborger indebærer, at han på stabil og vedvarende måde kan deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og drage fordel deraf, hvorved der inden for Unionen sker en begunstiggelse af det økonomiske og sociale samarbejde (jf. i denne retning dom af 30.11.1995, Gebhard, C-55/94, EU:C:1995:411, præmis 25).

28 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt dels, at de i hovedsagen omhandlede trust er stiftet efter Det Forenede Kongeriges ret, dels, at de i henhold til denne medlemsstats ret ikke betragtes som privatretlige selskaber, heri indbefattet kooperative selskaber. Herefter skal det afgøres, om disse trust kan være omfattet af begrebet »andre juridiske personer«, der henhører under den offentlige ret eller privatretten, og som arbejder med gevinst for øje som omhandlet i artikel 54, stk. 2, TEUF.

29 I denne forbindelse omfatter begrebet »andre juridiske personer«, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 33 og 34 i forslaget til afgørelse, en enhed, der i medfør af national ret har rettigheder og forpligtelser, der gør det muligt for denne at optræde i retsforhold som enhed, selv om den ikke har en særlig juridisk form, og som arbejder med gevinst for øje.

30 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de for Domstolen forelagte sagsakter, for det første, at aktiverne i en trust i henhold til den pågældende nationale ret udgør en separat formue, der er adskilt fra trustees personlige formue, og at sidstnævnte har ret og pligt til at forvalte disse

aktiver og råde herover i overensstemmelse med de vilkår, der er fastsat i trustens stiftelsesdokument, og med national ret.

31 For det andet fremgår det, som det er blevet nævnt i denne doms præmis 7 og 8, dels, at trustees ifølge section 69 i TCGA i national ret forstås som et samlet og varigt organ bestående af personer, hvilket adskiller sig fra de personer, der fra tid til anden kan være trustees. Denne bestemmelse fastsætter tillige, at dette organ skal betragtes, som om det har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Det Forenede Kongerige, medmindre den generelle administration af de pågældende truster finder sted uden for Det Forenede Kongerige, og trustees eller flertallet af dem ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i dette land. Dels fremgår det af section 80 i TCGA, at når trustees for en trust på et givent tidspunkt ophører med at have bopæl eller sædvanligt opholdssted i Det Forenede Kongerige, bliver de anset for umiddelbart forud for dette tidspunkt at have afhændet aktiverne i trusten og for straks at have generhvervet dem til markedsværdien.

32 Det fremgår således, at trustees i medfør af den i hovedsagen omhandlede lovgivning ved anvendelsen af lovens bestemmelser ikke betragtes individuelt, men samlet som en enhed, der skal betale den skyldige skat for urealiserede kapitalgevinster af trustens aktiver, når trusten anses for at have flyttet sit hovedsæde til en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige. En sådan flytning finder sted, når et flertal af de pågældende trustees ophører med at have bopæl i Det Forenede Kongerige. Trustees aktiviteter vedrørende ejerskabet til og forvaltningen af trustens aktiver er dermed uløseligt knyttet til trusten selv, og følgelig udgør de sammen med trusten et udeleligt hele. Under disse omstændigheder må en sådan trust anses for en enhed, der i medfør af national ret har rettigheder og forpligtelser, der gør det muligt for denne at optræde i retsforhold som enhed.

33 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede truster arbejder med gevinst for øje, er det tilstrækkeligt at konstatere, at det fremgår af de sagsakter, der er forelagt Domstolen, at disse truster ikke har velgørende eller sociale formål, og at de blev stiftet med henblik på, at de begunstigede kunne nyde godt af den fortjeneste, der blev genereret af de nævnte trusters aktiver.

34 Det følger heraf, at en enhed såsom en trust, der i medfør af national ret har rettigheder og forpligtelser, der gør det muligt for denne at optræde som enhed, og som udøver en reel økonomisk virksomhed, kan påberåbe sig etableringsfriheden.

35 Dernæst opstår det spørgsmål, om etableringsfriheden finder anvendelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor den omstændighed, at trustees flytter deres bopæl til en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige, udgør den begivenhed, der udløser beskatningen af kapitalgevinster af aktiverne i trusten.

Om etableringsfriheden finder anvendelse

36 Domstolen har allerede udtalt, at et selskab, der er stiftet i henhold til en medlemsstats lovgivning, som flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, uden at denne flytning berører dets egenskab af selskab i førstnævnte medlemsstat, kan påberåbe sig etableringsfriheden med henblik på at anfægte lovligheden af en beskatning, der er pålagt selskabet af førstnævnte medlemsstat i forbindelse med nævnte flytning af hovedsæde (dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 33).

37 I hovedsagen kan det for det første konstateres, at eftersom trustees har ret og pligt til at forvalte trusternes aktiver, og da den begivenhed, der udløser beskatningen af kapitalgevinster af aktiverne i trusten, er flytningen af disse trustees bopæl uden for Det Forenede Kongerige, medfører denne flytning af bopæl i nationalretlig henseende også en flytning af trustens

hovedsæde.

38 For det andet fremgår det af de sagsakter, der er forelagt Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede flytning af hovedsæde ikke synes at have berørt de i hovedsagen omhandlede trusters kvalificering som trust i henhold til den pågældende nationale ret.

39 På denne baggrund gælder Domstolens praksis vedrørende beskatningen af kapitalgevinster af aktiverne i et selskab i anledning af, at dette flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, også i det tilfælde, hvor en medlemsstat beskatter kapitalgevinster af aktiverne i en trust som følge af, at trustens hovedsæde flyttes til en anden medlemsstat. Følgelig finder etableringsfriheden anvendelse i en situation som den, der er omhandlet i hovedsagen.

40 Herefter skal det afgøres, om det udgør en hindring for etableringsfriheden, at en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede i tilfælde af, at en trusts hovedsæde flyttes til en anden medlemsstat, foreskriver dels en beskatning af kapitalgevinsterne af trustens aktiver i anledning af denne flytning, dels en øjeblikkelig opkrævning af den skyldige skat vedrørende kapitalgevinsterne.

Om der foreligger en hindring for etableringsfriheden

41 I henhold til fast retspraksis stiller artikel 49 TEUF krav om ophævelse af restriktioner for etableringsfriheden. Denne frihed omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for EU, til at udøve virksomhed i andre medlemsstater via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

42 Som allerede anført i denne doms præmis 27 indebærer EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden, selv om de ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det.

43 Alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for etableringsfriheden (dom af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

44 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, der er forelagt Domstolen, at det alene er i tilfælde af, at en trusts hovedsæde flyttes til en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning foreskriver dels en beskatning af de urealiserede kapitalgevinster af trustens aktiver i anledning af denne flytning, dels en øjeblikkelig opkrævning af den skyldige skat vedrørende kapitalgevinsterne. Dette ville derimod ikke være tilfældet i forbindelse med en tilsvarende flytning inden for det nationale område.

45 Således som Det Forenede Kongeriges regering har medgivet, følger det heraf, at de i hovedsagen omhandlede urealiserede kapitalgevinster ikke ville være blevet beskattet, såfremt de nyudpegede trustees havde haft bopæl i denne medlemsstat.

46 Følgelig må det konstateres, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning indebærer en forskellig behandling af en trust, der bevarer sit hovedsæde i Det Forenede Kongerige, i forhold til en trust, hvis hovedsæde flyttes til en anden medlemsstat som følge af, at dennes nye trustees har bopæl i denne anden medlemsstat.

47 Denne forskellige behandling kan dels afholde de pågældende trustees, der er trustens forvaltere, fra at flytte trustens hovedsæde til en anden medlemsstat, dels afholde trustens stifter fra at udpege nye ikke-hjemmehørende trustees, for så vidt som trustens stiftelsesdokument tillader dette. Den udgør således en hindring for etableringsfriheden.

48 En sådan hindring vil kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i et tvingende alment hensyn, der er anerkendt i EU-retten. Endvidere kræves det i det sidstnævnte tilfælde, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 26 og 29 samt den deri nævnte retspraksis).

49 Hvad først angår de omhandlede situationers sammenlignelighed er det tilstrækkeligt at konstatere, at i forhold til en medlemsstats lovgivning, der tilsigter at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået på medlemsstatens område, svarer situationen for en trust, som flytter sit hovedsæde til en anden medlemsstat, for så vidt angår beskatningen af kapitalgevinster af trustens aktiver, der er opstået i den første medlemsstat forud for denne flytning, til situationen for en trust, som bevarer sit hovedsæde i den førstnævnte medlemsstat (jf. i denne retning dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 38).

50 Dernæst bemærkes, at en sådan hindring ifølge Det Forenede Kongeriges regering er begrundet i tvingende almene hensyn forbundet med opretholdelsen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

51 I denne forbindelse bemærkes for det første, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen. For det andet har medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat kompetence til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser enten gennem overenskomst eller på egen hånd for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

52 I det foreliggende tilfælde fremgår det af Domstolens praksis, at en trusts flytning af sit hovedsæde fra en medlemsstat til en anden ikke betyder, at oprindelsesmedlemsstaten skal give afkald på sin ret til at beskatte en kapitalgevinst, der er opstået inden for rammerne af dens beskatningskompetence før nævnte flytning. Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at en medlemsstat i overensstemmelse med territorialitetsprincippet på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, nemlig den skattepligtiges skattemæssige hjemsted på det nationale område i den periode, hvor de urealiserede kapitalgevinster er konstateret, har ret til at beskatte disse kapitalgevinster på det tidspunkt, hvor den skattepligtige flytter. En sådan foranstaltning har til formål at hindre situationer, som kan gøre indgreb i oprindelsesmedlemsstatens ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område, og kan således begrundes i hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

53 Domstolen har imidlertid præciseret, at formålet om at opretholde fordelingen af

beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kun kan begrunde en national foranstaltning, når den medlemsstat, på hvis område indtægterne er opstået, rent faktisk er forhindret i at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til de pågældende indtægter (dom af 23.1.2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 56).

54 I hovedsagen har Panayi-trustees imidlertid anført, at Det Forenede Kongerige, selv hvis der ikke foretages en øjeblikkelig beskatning af de pågældende kapitalgevinster i anledning af en flytning af de i hovedsagen omhandlede trusters hovedsæder, ikke vil være forhindret i at beskatte disse kapitalgevinster af Panayi-trusternes aktiver, eftersom det i artikel 87 i TCGA bestemmes, at kapitalgevinster, der realiseres af ikke-hjemmehørende trustees og uddeles til hjemmehørende begunstigede i form af kapitalbetalinger, vil kunne beskattes hos disse begunstigede.

55 Således som generaladvokaten har anført i punkt 50 i forslaget til afgørelse, kan en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, idet den helt og holdent overlader den beskatningskompetence, som den omhandlede medlemsstat har bevaret, til trustees' og de begunstigedes skøn, ikke anses for tilstrækkelig med henblik på at opretholde denne medlemsstats kompetence til at beskatte kapitalgevinster, der er opstået på dens område.

56 Følgelig må det fastslås, at en medlemsstats lovgivning, der i en situation som den i hovedsagen omhandlede foreskriver en beskatning af urealiserede kapitalgevinster af aktiverne i en trust i anledning af, at trustens hovedsæde flyttes til en anden medlemsstat, selv om den førstnævnte medlemsstat har mulighed for at bevare en eventuel beskatningskompetence med hensyn til disse kapitalgevinster, er egnet til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, såfremt førstnævnte medlemsstat mister sin kompetence til at beskatte disse kapitalgevinster efter flytningen.

57 Hvad endelig angår den omhandlede foranstaltnings forholdsmæssighed fremgår det for det første af Domstolens praksis, at proportionalitetsprincippet overholdes, hvis oprindelsesmedlemsstaten med henblik på at sikre udøvelsen af sin beskatningskompetence fastsætter det skattebeløb, som skal betales af urealiserede kapitalgevinster, der er opstået på dens område, på det tidspunkt, hvor dens beskatningskompetence med hensyn til disse kapitalgevinster ophører med at eksistere, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige på tidspunktet for trustens flytning af sit hovedsæde til en anden medlemsstat (dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 52). For det andet vil en medlemsstats lovgivning, der foreskriver, at en trust, som flytter sit hovedsæde til en anden medlemsstat, kan vælge mellem enten en øjeblikkelig opkrævning af det skattebeløb, som skal betales af kapitalgevinsterne, eller en udskudt opkrævning af nævnte skattebeløb, i givet fald med tillæg af renter i henhold til gældende national lovgivning, udgøre en foranstaltning, der går mindre ud over etableringsfriheden end den øjeblikkelige opkrævning af den skyldige skat (jf. i denne retning dom af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

58 I øvrigt skal det i denne sammenhæng præciseres, at en udskudt opkrævning ikke kan føre til, at medlemsstaten har pligt til at tage hensyn til eventuelle kapitaltab, som skulle være opstået, efter at en trusts hovedsæde flyttes til en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 61).

59 Imidlertid fremgår det af de sagsakter, der er forelagt Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning udelukkende foreskriver en øjeblikkelig opkrævning af den pågældende skat. Det følger heraf, at en sådan lovgivning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, og derfor udgør en uberettiget hindring af etableringsfriheden.

60 Denne vurdering kan ikke drages i tvivl med henvisning til, at kapitalgevinsterne under omstændighederne i hovedsagen blev realiseret, efter at skattebeløbet var blevet fastsat, men før det forfaldt, idet den i hovedsagen omhandlede lovgivnings uforholdsmæssighed skyldes det forhold, at denne lovgivning ikke giver den skattepligtige mulighed for at udskyde tidspunktet for opkrævningen af den skyldige skat.

61 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor trustees ifølge national ret behandles som et samlet og varigt organ bestående af personer, hvilket adskiller sig fra de personer, der fra tid til anden kan være trustees, er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, der foreskriver, at urealiserede kapitalgevinster af aktiverne i en trust skal beskattes, når flertallet af trustees flytter deres bopæl til en anden medlemsstat, og som ikke giver mulighed for at få opkrævningen af den skyldige skat udskudt.

Sagsomkostninger

62 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden er under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor trustees ifølge national ret behandles som et samlet og varigt organ bestående af personer, hvilket adskiller sig fra de personer, der fra tid til anden kan være trustees, til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, der foreskriver, at urealiserede kapitalgevinster af aktiverne i en trust skal beskattes, når flertallet af trustees flytter deres bopæl til en anden medlemsstat, og som ikke giver mulighed for at få opkrævningen af den skyldige skat udskudt.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.