

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 14 september 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Direkt beskattning – Etableringsfrihet – Frihet att tillhandahålla tjänster – Fri rörlighet för kapital – Trust – Trustees – Andra juridiska personer – Begrepp – Skatt på värdeökningar av egendom i en trust med anledning av att trustees flyttar sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat – Fastställande av beskattningsbeloppet vid tidpunkten för flytten – Omedelbar uppbörd av skatten – Motivering – Proportionalitet”

I mål C-646/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 30 november 2015, som inkom till domstolen den 3 december 2015, i målet

Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 oktober 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, genom M. Lemos, barrister, och P. Baker, QC,
- Förenade kungarikets regering, genom M. Holt, D. Robertson och S. Simmons, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill och J. Bremmer, barristers,
- Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, i egenskap av ombud,
- Norges regering, genom K.B. Moen, K.E.B. Kloster och J.T. Kaasin, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och J. Samnadda, båda i egenskap av ombud,

– Eftas övervakningsmyndighet, genom C. Zatschler, Ø. Bø och A. Steinarsdóttir, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 21 december 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49, 54, 56 och 63 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (nedan kallade Panayi trustees) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallad skattemyndigheten), rörande beskattning av orealiserade värdeökningar av egendom i en trust vid tidpunkten för trustees byte av hemvist till en annan medlemsstat än ursprungsmedlemsstaten.

Tillämpliga bestämmelser i Förenade kungariket

Truster

- 3 Det framgår av de handlingar som inkommit till domstolen att i länder som tillämpar common law avser begreppet trust i princip en transaktion med tre parter. I denna transaktion överför stiftaren av trusten egendom till en trustee för att den sistnämnde ska förvalta egendomen i enlighet med den handling varigenom trusten har stiftats, till förmån för tredje man, nämligen förmånstagaren. Truster som har stiftats till förmån för särskilda personer kallas ibland för *settlements*.
- 4 En trust kännetecknas av att ägandet av egendomen i trusten delas in i det juridiska ägandet och det ekonomiska ägandet som tilldelas en trustee respektive en förmånstagare.
- 5 Även om en trust är erkänd i lagen och får rättsverkningar är den inte någon egen juridisk person och måste handla genom sin trustee. Den egendom som ingår i trusten utgör inte trustees egendom. En trustee måste förvalta egendomen såsom separat egendom, skild från sin egen. Den huvudsakliga uppgiften för en trustee är att iaktta villkoren och skyldigheterna i den handling varigenom trusten har stiftats och i rätten i allmänhet.

Beskattning av värdeökningar

- 6 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (1992 års lag om beskattning av värdeökningar), i den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad TCGA), föreskriver i section 2.1 att den som under ett beskattningsår, under vilket vederbörande är delvis eller stadigvarande bosatt i Förenade kungariket, realiserar en värdeökning ska betala skatt på värdeökningen.

7 Enligt section 69 TCGA behandlas trustees som "en enda och fortgående personsammanslutning" som är skild från de personer som vid olika tidpunkter kan vara trustees. I samma section föreskrivs vidare att "sammanslutningen ska anses ha hemvist och huvudsaklig hemvist i Förenade kungariket såvida inte den allmänna förvaltningen av trusten normalt sker utanför Förenade kungariket och trustees, eller en majoritet av dem, för tillfället inte har sin hemvist eller sin huvudsakliga hemvist i Förenade kungariket".

8 I section 80.1–4 TCGA föreskrivs följande:

"Trustees som inte längre har hemvist i Förenade kungariket

1) Denna section ska tillämpas när trustees i en trust vid en viss tidpunkt (?den relevanta tidpunkten') inte längre har hemvist eller huvudsaklig hemvist i Förenade kungariket.

2) Trustees ska för tillämpningen av denna lag anses

a) ha avyttrat de angivna tillgångarna omedelbart före den relevanta tidpunkten och

b) ha återköpt dem omedelbart,

till marknadspriset vid denna tidpunkt.

3) Med förbehåll för bestämmelserna i punkterna 4 och 5 nedan utgör alla de angivna tillgångarna egendomen i trusten omedelbart före den relevanta tidpunkten ...

4) Om omedelbart efter den relevanta tidpunkten

a) trustees bedriver affärsverksamhet i Förenade kungariket genom en filial eller kontor och

b) det finns tillgångar i Förenade kungariket och de används antingen i eller för affärsverksamheten, eller används eller hålls för filialen eller kontoret, utgör tillgångar som omfattas av punkt b ovan inte angivna tillgångar."

9 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att i enlighet med section 87 TCGA ska värdeökningar som realiserats av trustees som inte har hemvist eller huvudsaklig hemvist i Förenade kungariket tillskrivas förmånstagarna i den utsträckning som trustees gör utbetalningar till förmånstagarna. I denna section föreskrivs att värdeökningar som realiserats av trustees med hemvist utomlands bokförs som om nämnda trustees hade hemvist i Förenade kungariket. De samlade värdeökningar som realiserats tilldelas sedan förmånstagare som erhåller kapitalbetalningar från trustees. Kapitalbetalningar ges en vid definition för att omfatta merparten av de förmåner som erhålls från trusten. Förmånstagare som har hemvist i Förenade kungariket ska betala skatt på de värdeökningar som klassificerats som kapitalbetalningar och som tilldelats dem.

10 Vidare föreskrivs i section 91 TCGA en höjning av skattebeloppet om det finns en förskjutning mellan trustees realisation av värdeökningarna och förmånstagarens erhållande av kapitalbetalningar.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 De fyra truster som är aktuella i det nationella målet stiftades år 1992 av Panico Panayi (nedan kallade Panayitrusterna), som är cypriotisk medborgare, till förmån för hans barn och andra familjemedlemmar. Till dessa truster överförde han 40 procent av aktierna i Cambos

Enterprises Limited, som är moderbolaget för bolag som han hade bildat.

12 Det framgår av urkunderna för nämnda trusters att varken Panico Panayi eller hans fru under hans livstid är förmånstagare. Panico Panayi behåller emellertid behörigheten att såsom beskyddare utnämna nya eller ytterligare trustees för trusterna. Trusternas förmånstagare har däremot ingen sådan rätt.

13 När Panico Panayi stiftade trusterna bodde han, hans maka och deras barn i Förenade kungariket. Panayitrusternas ursprungliga trustees var Panico Panayi och KSL Trustees Limited, ett så kallat trust company med säte i Förenade kungariket. Panico Panayis maka lades till som trustee år 2003.

14 I början av år 2004 beslutade makarna Panayi att lämna Förenade kungariket och flytta permanent till Cypern. Före flytten avsade sig makarna den 19 augusti 2004 sina uppdrag som trustees. Samma dag utnämnde Panico Panayi tre nya trustees för att ersätta dem, samtliga med hemvist i Cypern. KSL Trustees Limited, ett bolag med hemvist i Förenade kungariket, behöll emellertid sin ställning som trustee till den 14 december 2005. Den 19 augusti 2004 hade således en majoritet av trustees i Panayitrusterna inte längre hemvist i Förenade kungariket.

15 Den 19 december 2005 sålde Panayi trustees aktierna som innehades av Panayitrusterna och återinvesterade inkomsten från försäljningen. Den 31 januari 2006 upprättade nämnda trustees sina skattedeclarationer, inbegripet sina självdeklarationer, i förhållande till varje Panayitrust för beskattningsåret 2004/2005. I ett foljebrev lämnades preciseringar till skattemyndigheten om ändringarna rörande Panayi trustees och om dessa trustees därpå följande avyttring av aktier.

16 Då dessa deklamationer inte omfattade de relevanta självdeklarationerna avseende en skuld enligt section 80 TCGA inledde skattemyndigheten en granskning. I september 2010 antog skattemyndigheten ett beslut avseende dessa trustees, varigenom skatten omprövades med anledning av att det fanns en skatt som skulle betalas enligt samma section. Skattemyndigheten fann sålunda att den beskattningsgrundande händelsen för skatten var utnämningen av nya trustees den 19 augusti 2004, eftersom majoriteten av Panayi trustees vid denna tidpunkt inte längre hade hemvist i Förenade kungariket och att förvaltningen av Panayitrusterna därför ansågs ha flyttat till Cypern under beskattningsåret 2004/2005. Förfallodagen för skatten bestämdes sålunda till den 31 januari 2006.

17 Panayi trustees väckte talan vid First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket) och invände att utflyttningsbeskattningen och den omedelbara uppbörden av skatten enligt section 80 TCGA stred mot den grundläggande fria rörligheten i unionsrätten.

18 Skattemyndigheten ansåg å sin sida att ingen av de fria rörligheterna var tillämplig i förevarande fall på grund av trustens juridiska natur mot bakgrund av engelsk och walesisk rätt. För det fall någon av dessa friheter bedöms vara tillämplig medger skattemyndigheten att den omedelbara uppbörden av utflyttningskatten i princip utgör en begränsning, men att den är motiverad och proportionerlig.

19 Den hänskjutande domstolen har angett att om aktuella trustees hade behållit sin hemvist i Förenade kungariket hade den beskattningsgrundande händelsen för skatten på värdeökningen inträffat genom deras försäljning av aktierna i trusten den 19 december 2005. Skatten hade då blivit utkrävbar den 31 januari 2007.

20 Den hänskjutande domstolen har angett att EU-domstolen ännu inte har haft tillfälle att i mål

om utflyttningsbeskattning pröva frågan om en trust, dess stiftare, trustees eller förmånstagare kan göra gällande någon av de grundläggande fria rörligheterna. För det fall någon av dessa friheter är tillämplig undrar den hänskjutande domstolen om en inskränkning är motiverad av det tvingande allmänintresse som hänger samman med den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och, i förekommande fall, om inskränkningen är proportionerlig.

21 Mot denna bakgrund beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Är det förenligt med etableringsfriheten, den fria rörligheten för kapital och rätten att tillhandahålla tjänster att en medlemsstat inför och behåller sådan lagstiftning som section 80 TCGA, enligt vilken skatt ska tas ut för orealiserade värdeökningar för de tillgångar som ingår i en trust om trustees i en trust vid någon tidpunkt upphör att ha sin hemvist i eller vara stadigvarande bosatta i medlemsstaten?

2) För det fall påförandet av en sådan skatt begränsar utövandet av den aktuella friheten: Kan påförandet av skatten rättfärdigas av behovet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, och är en sådan beskattning proportionerlig om lagstiftningen inte ger trustees vare sig någon möjlighet att senarelägga betalningen av skatten eller att göra delbetalningar, och den inte heller beaktar eventuella minskningar i värdet för trustens tillgångar?

Den hänskjutande domstolen vill i synnerhet ha svar på följande frågor:

3) Berörs någon av de grundläggande friheterna om en medlemsstat påför skatt på orealiserade värdeökningar för tillgångar som innehas av en trust vid den tidpunkt då majoriteten av trustees upphör att ha hemvist i, eller vara stadigvarande bosatta i, denna medlemsstat?

4) Kan en begränsning av friheten som uppstår genom nämnda utflyttningsbeskattning rättfärdigas av behovet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, under sådana omständigheter där det fortfarande är möjligt att kapitalvinstskatt kommer att utgå på den realiserade vinsten, men endast om vissa bestämda omständigheter föreligger i framtiden?

5) Ska proportionaliteten bedömas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet? Är i synnerhet den inskränkning som uppstår på grund av ett sådant påförande av skatt proportionerlig under följande omständigheter:

a) Lagstiftningen innehåller inte någon bestämmelse som ger möjlighet att senarelägga betalningen av skatten eller betala skatten genom delbetalningar, eller för att beakta eventuella minskningar i värdet för trustens tillgångar efter utflyttningen.

b) I det specifika fall som det överklagade skattebeslutet gäller avyttrades emellertid tillgångarna innan skatten förfallit till betalning, och de aktuella tillgångarnas värde minskade inte mellan utflyttningen av trusten och avyttrandedatumet."

Prövning av tolkningsfrågorna

22 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i EUF-fördraget om etableringsfrihet under sådana omständigheter som de i det nationella målet – där trustees i enlighet med nationell rätt anses utgöra en enda och fortgående personsammanslutning som är skild från de personer som vid olika tidpunkter kan vara trustees – utgör hinder mot en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den i det

nationella målet, som föreskriver beskattning av orealiserade värdeökningar av egendom i en trust när majoriteten av trustees flyttar hemvisten till en annan medlemsstat, utan att göra det möjligt att skjuta upp uppbörden av den skatt som ska betalas.

23 För att kunna besvara de hänskjutna frågorna ska domstolen först pröva om trustar, såsom de i det nationella målet, omfattas av etableringsfriheten och, i förekommande fall, om denna frihet är tillämplig på en sådan situation som den i det nationella målet.

Materiellt tillämpningsområde för etableringsfriheten

24 Enligt artikel 49 FEUF ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium avskaffas. I artikel 54 första stycket FEUF föreskrivs att bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen vid tillämpningen av bestämmelserna om etableringsfrihet i EUF-fördraget ska likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

25 Enligt artikel 54 andra stycket FEUF förstås med bolag, bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentlighetsrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.

26 Härvidlag konstaterar domstolen att etableringsfriheten, som är en av de grundläggande bestämmelserna i unionsrätten (dom av den 24 maj 2011, kommissionen/Belgien, C-47/08, EU:C:2011:334, punkt 77 och där angiven rättspraxis) som syftar till att uppfylla målet för den inre marknaden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, punkt 19), är ett mycket vitt begrepp.

27 Av domstolens praxis följer att undantag från denna frihet ska tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 1974, Reyners, 2/74, EU:C:1974:68, punkterna 43–55, och dom av den 1 februari 2017, kommissionen/Ungern, C-392/15, EU:C:2017:73, punkt 106 och där angiven rättspraxis), att även om fördragets bestämmelser om etableringsfrihet syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar sina medborgare eller bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (dom av den 27 september 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punkt 16, och dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 33 och där angiven rättspraxis) och att begreppet etablering i den mening som avses i fördraget är ett mycket vitt begrepp som innebär en möjlighet för unionsmedborgarna att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och att erhålla utbyte av detta i form av vinst, och främjar således det ekonomiska och sociala utbytet i unionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 november 1995, Gebhard, C-55/94, EU:C:1995:411, punkt 25).

28 I förevarande fall är det klarlagt att de aktuella trusterna är stiftade enligt den nationella rätten i Förenade kungariket och att de i enlighet med den nationella rätten inte anses utgöra bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar. Det ska därför prövas om trusterna kan omfattas av begreppet "andra ... juridiska personer" som drivs i vinstsyfte i den mening som avses i artikel 54 andra stycket FEUF.

29 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 33 och 34 i sitt förslag till avgörande omfattar begreppet andra juridiska personer en enhet som enligt nationell rätt har rättigheter och skyldigheter som gör det möjligt för den att som sådan vidta rättshandlingar i den berörda rättsordningen, oaktat den omständigheten att den saknar en viss juridisk form, och som drivs i vinstsyfte.

30 Det framgår av de handlingar som inkommit till domstolen att egendomen i en trust i enlighet med aktuell nationell rätt utgör egendom som är skild från trustees egen egendom och att trustees har en rättighet och en skyldighet att förvalta egendomen och förfoga över den på det sätt som anges i trusturkunden och i nationell rätt.

31 Vidare följer det, såsom angetts i punkterna 7 och 8 ovan, av section 69 TCGA att trustees enligt nationell rätt utgör en enda och fortgående personsammanslutning som är skild från de personer som vid olika tidpunkter kan vara trustees. I samma section föreskrivs även att personsammanslutningen ska anses ha hemvist och huvudsaklig hemvist i Förenade kungariket såvida inte den allmänna förvaltningen av trusten normalt sker utanför Förenade kungariket och trustees, eller en majoritet av dem, för tillfället inte har sin hemvist eller huvudsakliga hemvist i Förenade kungariket. Av section 80 TCGA följer att när trustees i en trust vid en viss tidpunkt inte längre har hemvist i Förenade kungariket anses de omedelbart före denna tidpunkt ha avyttrat de tillgångar som utgör egendomen i trusten och omedelbart ha återköpt dem till marknadspris.

32 Det framgår således att den aktuella nationella lagstiftningen för tillämpningen av dessa bestämmelser betraktar trustees sammantagna, som en enhet och inte individuellt, som ska betala skatt på orealiserade värdeökningar hänförliga till egendomen i trusten när trusten anses ha flyttat sitt säte till en annan medlemsstat än Förenade kungariket. En sådan flytt sker när en majoritet av trustees inte längre har hemvist i Förenade kungariket. Trustees verksamhet i samband med ägandet och förvaltningen av egendomen i trusten har således ett inneboende samband med trusten i sig och utgör därför en oskiljaktig del av trusten. Mot denna bakgrund ska en sådan trust betraktas som en enhet som enligt nationell rätt har rättigheter och skyldigheter som gör det möjligt för den att agera som sådan i den berörda rättsordningen.

33 Vad gäller frågan om trusterna i det nationella målet har ett vinstsyfte framgår det av de handlingar som inkommit till domstolen att trusterna saknar välgörenhetsändamål och socialt ändamål och att de har stiftats för att förmånstagarna ska komma i åtnjutande av de vinster som genereras av egendomen i trusterna.

34 Härav följer att en sådan enhet som en trust som enligt nationell rätt förfogar över rättigheter och skyldigheter som gör det möjligt för den att agera som sådan och som bedriver faktisk ekonomisk verksamhet kan göra gällande etableringsfriheten.

35 Därmed uppstår frågan huruvida etableringsfriheten är tillämplig i en sådan situation som den i det nationella målet där trustess byte av hemvist till en annan medlemsstat än Förenade kungariket utgör den beskattningsgrundande händelsen för beskattningen av orealiserade värdeökningar av egendomen i trusten.

Huruvida inskränkningen i etableringsfriheten kan motiveras

36 Domstolen har redan slagit fast att ett bolag som bildats enligt lagstiftningen i en medlemsstat och som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat, utan att denna flytt påverkar dess status som bolag i förstnämnda stat, kan åberopa etableringsfriheten i syfte att ifrågasätta lagenligheten av den statens beskattning av bolaget i samband med flytten av sätet (dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 33).

37 I det nationella målet ska det konstateras att eftersom trustees har rätt och skyldighet att förvalta egendomen i trusten och den beskattningsgrundande händelsen för beskattningen av orealiserade värdeökningar på egendomen i trusten utgörs av att trustees flyttar sin hemvist utanför Förenade kungariket, medför flytten i enlighet med nationell rätt även en flytt av trustens säte.

38 Av de handlingar som inkommit till domstolen framgår det även att flytten av säte i det nationella målet inte har påverkat de aktuella trusternas egenskaper av trust i enlighet med nationell rätt.

39 Mot denna bakgrund äger domstolens praxis om beskattning av orealiserade värdeökningar på egendom i ett bolag vid flytt av bolagets verkliga ledning till en annan medlemsstat även tillämpning när en medlemsstat beskattar kapitalvinster på egendom i en trust med anledning av att trustens säte flyttas till en annan medlemsstat. Av detta följer att etableringsfriheten är tillämplig på en situation som den i det nationella målet.

40 Domstolen ska här efter pröva om en medlemsstats lagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken det vid flytt av en trusts säte till en annan medlemsstat föreskrivs dels en beskattning av värdeökningen av egendomen i trusten vid tidpunkten för flytten, dels en omedelbar uppbörd av den skatt som ska betalas i anledning av värdeökningen, innebär en inskränkning i etableringsfriheten.

Huruvida det föreligger en inskränkning i etableringsfriheten

41 Artikel 49 FEUF innebär enligt fast rättspraxis att inskränkningar i etableringsfriheten ska undanröjas. För de bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, inbegriper nämnda frihet en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

42 Även om EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat, såsom det erinrats om ovan i punkt 27.

43 Varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvåras eller blir mindre attraktivt ska anses utgöra en inskränkning i denna frihet (dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

44 I förevarande fall framgår det av de handlingar som inkommit till domstolen att det endast är när sätet för trusten flyttas till en annan medlemsstat än Förenade kungariket som den aktuella lagstiftningen föreskriver en beskattning av orealiserade värdeökningar på egendom i trusten vid tidpunkten för flytten, och den omedelbara uppbörderna av den skatt som ska betalas med anledning av värdeökningen. Detta är däremot inte fallet vid en liknande flytt inom landet.

45 I likhet med vad Förenade kungarikets regering har medgett, innebär detta att de orealiserade värdeökningar som är aktuella i det nationella målet inte hade beskattats i Förenade kungariket om nyutnämnda trustees hade haft hemvist där.

46 En trust som behåller sitt säte i Förenade kungariket och en trust vars säte flyttas till en annan medlemsstat på grund av att nya trustees har sin hemvist i en annan medlemsstat behandlas således olika i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet.

47 Denna skillnad i behandling innebär dels att trustees i trusten kan avskräckas från att flytta trustens säte till en annan medlemsstat, dels att stiftaren av trusten kan avskräckas från att utse nya trustees utan hemvist i landet i den mån detta medges i trusturkunden. Denna skillnad utgör därför en begränsning av etableringsfriheten.

48 En sådan begränsning kan endast tillåtas om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om begränsningen motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som erkänns i unionsrätten. I det sistnämnda fallet krävs det också att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkterna 26 och 29 samt där angiven rättspraxis).

49 Vad först gäller frågan huruvida situationerna är jämförbara är det med hänsyn till lagstiftningen i en medlemsstat som avser att beskatta värdeökningar som uppkommer på dess territorium tillräckligt att konstatera att situationen med en trust som flyttar sitt säte till en annan medlemsstat – vad gäller beskattningen av värdeökningar av egendom i trusten som uppkom i den första medlemsstaten före flytten – liknar den situationen där en trust behåller sitt säte i den första medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 38).

50 Enligt Förenade kungariket är en sådan inskränkning motiverad av ett allmänintresse för att bevara den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

51 Det ska i detta hänseende erinras om att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt mål som erkänts av domstolen och att medlemsstaterna, så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande unionsbestämmelser, fortfarande har befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning (dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

52 Av domstolens rättspraxis följer att flytten av sätet för en trust från en medlemsstat till en annan inte kan innebära att ursprungsmedlemsstaten ska avstå från sin rätt att beskatta värdeökningar som omfattades av den statens beskattningsrätt när de uppkom före utflyttningen. Domstolen har härvidlag slagit fast att en medlemsstat har rätt att, enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen sammankopplad med en tidsmässig komponent, nämligen den skattskyldiges skatterättsliga hemvist under den period när de orealiserade värdeökningarna uppkom, beskatta dessa värdeökningar vid den skattskyldiges utflyttningstillfälle. En sådan åtgärd

avser att förebygga situationer som kan äventyra ursprungsmedlemsstatens rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium, och kan alltså motiveras av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

53 Domstolen har emellertid preciserat att syftet med att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan rättfärdiga en nationell åtgärd endast om den medlemsstat i vilken inkomsten genererats faktiskt hindras från att utöva sin beskattningsrätt beträffande denna inkomst (dom av den 23 januari 2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 56).

54 I det nationella målet har Panayi trustees gjort gällande att även om någon omedelbar beskattning inte skulle ske av de aktuella värdeökningarna vid tidpunkten för flytten av sätet för trusterna, skulle Förenade kungariket inte vara förhindrat att beskatta värdeökningarna på egendom i Panayitrusterna. Enligt section 87 TCGA kan nämligen värdeökningar som realiserats av trustees utan hemvist i landet och tilldelats förmånstagare med hemvist i landet i form av kapitalbetalningar beskattas hos förmånstagarna.

55 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 50 i sitt förslag till avgörande kan en nationell lagstiftning, som den i det nationella målet, inte anses vara tillräcklig för att säkerställa den medlemsstatens beskattningsrätt på värdeökningar som genererats där, i den mån den medlemsstatens beskattningsrätt helt är beroende av trustees och förmånstagarna.

56 Följaktligen konstaterar domstolen att en medlemsstats lagstiftning som i en sådan situation som den i det nationella målet föreskriver en beskattning av orealiserade värdeökningar av egendom i en trust vid tidpunkten då trustens säte flyttas till en annan medlemsstat – oaktat den omständigheten att den första medlemsstaten kan behålla en eventuell beskattningsrätt på värdeökningarna – är ägnad att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom den första medlemsstaten förlorar sin beskattningsrätt på värdeökningarna efter flytten.

57 Vad slutligen avser frågan om den aktuella åtgärden är proportionerlig följer det av domstolens praxis att proportionalitetsprincipen är iakttagen när ursprungsmedlemsstaten, i syfte att säkerställa utövandet av sin beskattningsrätt, fastställer den skatt som ska betalas på orealiserade värdeökningar som uppkommit inom dess territorium vid den tidpunkt då dess rätt att beskatta dessa värdeökningar upphör, i förevarande fall vid den tidpunkt då trusten flyttar sitt säte till en annan medlemsstat (dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 52). Av domstolens praxis följer även att en medlemsstats lagstiftning som föreskriver att en trust som flyttar sitt säte till en annan medlemsstat kan välja mellan en omedelbar uppbörd av skatten på värdeökningarna och ett uppskjutet uttag av skatten, i förekommande fall jämte ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning, utgör en mindre ingripande åtgärd för etableringsfriheten än en omedelbar beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

58 Det ska härvidlag förtydligas att ett uppskjutet uttag inte kan medföra en skyldighet för ursprungsmedlemsstaten att beakta eventuella värdeminskningar som uppkommer efter det att sätet för en trust flyttas till en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 61).

59 Av de handlingar som inkommit till domstolen framgår det att lagstiftningen i det nationella målet enbart föreskriver en omedelbar uppbörd av den aktuella skatten. En sådan lagstiftning går därför utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla syftet med att säkerställa fördelningen av

beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och utgör således en inskränkning av etableringsfriheten som inte är motiverad.

60 Denna bedömning påverkas inte av den omständigheten i det nationella målet att värdeökningarna realiserades efter det att skattebeloppet hade fastställts, men innan skattebeloppet blev utkrävbart, eftersom den bristande proportionaliteten i den aktuella lagstiftningen ligger i att den inte föreskriver någon möjlighet för den skattskyldige att skjuta upp uppbörderna av den skatt som ska betalas.

61 Mot bakgrund av det ovan angivna ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Under sådana omständigheter som de i det nationella målet – där trustees i enlighet med nationell rätt anses utgöra en enda och fortgående personsammanslutning som är skild från de personer som vid olika tidpunkter kan vara trustee – utgör bestämmelserna i EUF-fördraget om etableringsfrihet hinder mot en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den i det nationella målet, som föreskriver beskattning av orealiserade värdeökningar av egendom i en trust när majoriteten av trustees flyttar hemvisten till en annan medlemsstat, utan att göra det möjligt att skjuta upp uppbörderna av den skatt som ska betalas.

Rättegångskostnader

62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Under sådana omständigheter som de i det nationella målet – där trustees i enlighet med nationell rätt anses utgöra en enda och fortgående personsammanslutning som är skild från de personer som vid olika tidpunkter kan vara trustee – utgör bestämmelserna i EUF-fördraget om etableringsfrihet hinder mot en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den i det nationella målet, som föreskriver beskattning av orealiserade värdeökningar av egendom i en trust när majoriteten av trustees flyttar sin hemvist till en annan medlemsstat, utan att göra det möjligt att skjuta upp uppbörderna av den skatt som ska betalas.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.