



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 19.12.2006
KOM(2006) 825 endelig

**MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET, EUROPA-PARLAMENTET
OG DET EUROPÆISKE ØKONOMISKE OG SOCIALE UDVALG**

Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik

INDHOLDSFORTEGNELSE

1.	Indledning	3
2.	Exitskatter: juridisk ramme	3
2.1.	EF-domstolens afgørelse i <i>de Lasteyrie</i> og dens konsekvenser for fysiske personer ..	3
2.2.	Løsning af mismatchproblemer og eliminering af dobbelt beskatning og dobbelt ikke-beskatning	4
3.	Exitskatter på selskaber.....	6
3.1.	Konsekvenser af <i>de Lasteyrie</i> for selskaber.....	6
3.2.	Løsning af mismatchproblemer og eliminering af dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning	7
4.	Exitskatter i forbindelse med emigration eller overførsel af aktiver til EØS/EFTA-stater	9
4.1.	Friheder, der gælder for EØS-stater	9
4.2.	Fysiske personers emigration / overførsel af selskabers hovedsæde – arbejdstagernes fri bevægelighed / etableringsfrihed.....	9
4.3.	Overførsel af aktiver – etableringsfrihed, fri bevægelighed for varer og kapital.....	10
5.	Exitskatter med hensyn til tredjelande	10
6.	Konklusion	11

1. INDLEDNING

Denne meddelelse fremlægges inden for rammerne af meddelelsen om samordning af medlemsstaternes ordninger for direkte skatter i det indre marked, der udsendes i dag. Der foretages en analyse af de juridiske krav i EF-traktaten som fortolket af EF-domstolen i *de Lasteyrie-sagen*¹ og bekræftet og udviklet i *N-sagen*², og det vurderes, hvordan disse krav har indflydelse på de exitsskatter, der pålægges fysiske personer og selskaber. Det undersøges også, hvordan medlemsstaternes skatteregler kan gøres forenelige med kravene i EU-retten, ligesom der foretages en diskussion af de overordnede principper for mulige samordnede løsninger på de nuværende uoverensstemmelser mellem de forskellige nationale bestemmelser. Kommissionen har til hensigt at udarbejde en mere detaljeret vejledning om disse spørgsmål i snævert samarbejde med medlemsstaterne.

2. EXITSKATTER: JURIDISK RAMME

2.1. EF-domstolens afgørelse i *de Lasteyrie* og dens konsekvenser for fysiske personer

Den 11. marts 2004 gav EF-domstolen en vigtig fortolkning af etableringsfriheden inden for rammerne af fransk lovgivning vedrørende beskatning af endnu ikke realiseret avance af værdipapirer i tilfælde af, at en skattepligtigs skattemæssige hjemsted flyttes fra Frankrig. Da *de Lasteyrie du Saillant* i 1998 flyttede fra Frankrig til Belgien, blev han straks skattepligtig af en endnu ikke realiseret avance af de aktier, han ejede i et fransk selskab.

EF-domstolen anførte, at den pågældende franske bestemmelse sandsynligvis begrænsede etableringsfriheden, idet den i det mindste har den virkning, at skattepligtige, der ønsker at slå sig ned i en anden medlemsstat, kan afholde sig herfra, fordi de i exitlandet, alene på grund af deres fraflytning fra Frankrig, skulle svare skat af en form for indkomst, der endnu ikke var blevet realiseret, og således blev behandlet ufordelagtigt i forhold til en person, der beholder sin bopæl i Frankrig.

Selv om afgørelsen i *de Lasteyrie* vedrører kendsgerningerne og omstændighederne i den pågældende sag, implicerer EF-domstolens fortolkning af EU-retten konklusioner for exitsskatter i almindelighed.

At beskatte residerter efter et realisationsprincippet og fraflyttende residerter efter et lagerprincip er en forskelsbehandling, som udgør en hindring for den frie bevægelighed. Når en medlemsstat beslutter at forfægte en ret til at beskatte gevinster, der konstateres i løbet af en skattepligtigs ophold på dens område, kan den ikke træffe foranstaltninger, der indebærer en begrænsning af den frie bevægelighed.

¹ Sag C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mod Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, EUT C 94, 17.4.2004, s. 5.

² Sag C-470/04 N mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo, 7. september 2006.

Dette udelukker muligheden for umiddelbar opkrævning af den skyldige skat af de urealiserede gevinster, når den skattepligtige flytter sit skattemæssige hjemsted til en anden medlemsstat. EF-domstolen fastslog i *de Lasteyrie* og i *N*, at den mulige henstand med betalingen, som f.eks. sker på betingelse af, at der stilles sikkerhed, har en restriktiv virkning på den måde, at den skattepligtige fratages råderetten over de formuegoder, der er givet som sikkerhed. Det fremgår ligeledes klart af *de Lasteyrie*, at henstanden med betalingen ikke kan gøres betinget af, at der udpeges en repræsentant i den oprindelige medlemsstat. Ethvert middel til at sikre skattekravet skal generelt være strengt proportionalt med det pågældende krav og må ikke medføre uforholdsmæssigt store omkostninger for den skattepligtige.

Som EF-domstolen bekræftede i *N³*, hindrer EU-retten, når en hjemmehørende i en medlemsstat flytter sin bopæl til en anden medlemsstat, ikke den medlemsstat, som den pågældende fraflytter, i at ansætte det indkomstbeløb, som den ønsker at bevare sin beskatningskompetence for, forudsat at dette ikke giver anledning til en umiddelbar opkrævning af skatten, og at der ikke er yderligere betingelser knyttet til henstanden. Sådan en praksis er på linje med territorialitetsprincippet på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, nemlig opholdet i medlemsstaten i den periode, hvor den skattepligtige fortjeneste er konstateret. Et krav om, at den skattepligtige skal indgive en selvangivelse på tidspunktet for flytning af bopælen – der er nødvendig for beregningen af indkomstskatten – kan imidlertid ikke anses for uforholdsmæssigt i forhold til det legitime formål, nemlig fordelingen af beskatningskompetencen, bl.a. med henblik på at undgå dobbeltbeskatning medlemsstaterne imellem⁴.

De fleste af de medlemsstater, der havde exitskatteregler for fysiske personer, der svarer til dem, der omhandles i *de Lasteyrie*, har siden ophævet eller ændret dem i overensstemmelse med afgørelsen. Dette har betydet, at Kommissionen har kunnet suspendere overtrædelsesprocedurerne over for en række medlemsstater på dette særlige punkt. Kommissionen vil imidlertid fortsætte med at overvåge medlemsstaternes regler på dette område for at sikre, at de er i forenelige med EU-retten.

2.2. Løsning af mismatchproblemer og eliminering af dobbelt beskatning og dobbelt ikke-beskatning

Selv om indrømmelse af en ubetinget henstand kan fjerne den umiddelbare forskel i behandlingen mellem skattepligtige, der flytter til en anden medlemsstat, og dem, der forbliver i den samme medlemsstat, vil det ikke nødvendigvis løse de eksisterende mismatchproblemer mellem medlemsstaternes skattesystemer. I overensstemmelse med den generelle regel i artikel 13 i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue er det bopælsstaten, der har den eksklusive beskatningsrettighed vedrørende afhændelse af aktier. Der er ingen specifikke regler i modeloverenskomsten om, hvordan fysiske personer, der har ændret deres skattemæssige hjemsted, skal behandles. I praksis har nogle medlemsstater indført særlige bestemmelser i deres bilaterale skatteoverenskomster for at sikre, at fordelingen af beskatningskompetencen svarer til den skattepligtiges udvidede skattepligt efter national lovgivning. Andre medlemsstater har den opfattelse, at da den fiktive afhændelse "sker" på tidspunktet lige før emigration, er det en indenlandsk transaktion, som dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke anvendes på.

³ Præmis 42-46.

⁴ Præmis 49.

Der kunne opstå en uberettiget begrænsning, hvis exitlandet beregnede kapitalgevinsten på tidspunktet for den fiktive afhændelse og opkrævede skatten på tidspunktet for den faktiske afhændelse, og det nye opholdsland beskattede hele kapitalgevinsten fra erhvervelse til den faktiske afhændelse. Dette ville medføre dobbeltbeskatning af værdistigningen fra erhvervelse til den fiktive afhændelse, hvis opholdstaten mente, at den havde enebeskatningsbeføjelse i forbindelse med afhændelsen, og ingen af de to medlemsstater ydede godtgørelse for den skat, der opkræves af den anden. Kommissionen mener, at hvis to medlemsstater vælger at udøve deres beskatningsbeføjelser vedrørende den samme indkomst, skal de sikre, at det ikke resulterer i dobbeltbeskatning. Dette synspunkt understøttes implicit i EF-domstolens afgørelse i *N*⁵.

Efter Kommissionens opfattelse har medlemsstaterne forskellige muligheder for at løse disse mismatchproblemer:

- I praksis anvender en række medlemsstater, der enten opererer med en fiktiv afhændelse lige før emigration eller har en ordning med udvidet skattepligt, allerede en godtgørelsesmekanisme, hvorefter der gives kredit for enhver skat, der opkræves af det nye opholdsland for de samme gevinster.
- Medlemsstaterne kunne også aftale at dele beskatningskompetencen for gevinsterne, f.eks. ved at opdele beskatningskompetencen efter, hvor længe aktionæren har opholdt sig i de respektive medlemsstater. Det ville måske kræve ændringer af de bestående dobbeltbeskatningsoverenskomster. Som bekræftet af EF-domstolen i *N* skal enhver løsning sikre, at et muligt værditab⁶ tages i betragtning i enten værtsmedlemsstaten eller den oprindelige medlemsstat. Det forhold, at en skattepligtig har udøvet sin ret til fri bevægelighed, må ikke resultere i, at værdistigninger beskattes i større omfang, end hvad der ville have været tilfældet, hvis den pågældende ikke havde skiftet bopæl.

Uanset hvilken metode medlemsstaterne anvender for at løse mismatchproblemerne mellem deres skattesystemer, vil et effektivt administrativt samarbejde være afgørende for at nå de ønskede resultater. Exitlandet vil kun være i stand til at udøve sine beskatningsbeføjelser på afhændelsestidspunktet, hvis det har kendskab til, at en sådan afhændelse sker. På samme måde er exitlandet, hvis den emigrerede skattepligtige nægter at betale sin skat, nødt til at sætte sin lid til, at den nye opholdsstat opkræver skatterne på dets vegne⁷. Medlemsstaterne bør derfor fuldt ud udnytte de muligheder, som følger af direktivet om gensidig bistand og direktivet om inddrivelse af fordringer⁸.

⁵ Præmis 49.

⁶ Præmis 54.

⁷ Som EF-domstolen anførte i *N*, jf. præmis 52-53.

⁸ Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 og Rådets direktiv 76/308/EØF af 15.3.1976, senest ændret ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15.6.2001.

3. EXITSKATTER PÅ SELSKABER

3.1. Konsekvenser af *de Lasteyrie* for selskaber

Kommissionen mener, at den fortolkning af etableringsfriheden, som EF-domstolen har givet i *de Lasteyrie* med hensyn til exitsskatteregler for fysiske personer, også har direkte konsekvenser for medlemsstaternes exitsskatteregler for selskaber⁹.

Statutten for det europæiske selskab forelå den 8. oktober 2004, således at det er muligt for et selskab, der er stiftet i form af et SE (*Societas Europaea*¹⁰), at overføre sit vedtægtsmæssige hjemsted til en anden medlemsstat, uden at dette medfører selskabets likvidation eller oprettelse af en ny juridisk person. Ændringerne¹¹ fra 2005 af fusionsdirektivet (90/434/EF) sikrer, at såfremt visse betingelser er opfyldt, vil overførslen af et SE's eller et europæisk andelsselskabs¹² vedtægtsmæssige hjemsted fra en medlemsstat til en anden ikke resultere i umiddelbar beskatning af urealiserede gevinster på formuegoder, der forbliver i den medlemsstat, hvorfra hjemstedet flyttes. Ændringerne siger ikke noget om de formuegoder, der ikke forbliver knyttet til et fast forretningssted i den medlemsstat, hvorfra det vedtægtsmæssige hjemsted flyttes. Kommissionen mener imidlertid, at principperne i *de Lasteyrie* gælder for sådanne "overførte" formuegoder.

I de fleste medlemsstater findes der også en form for exitbeskatning, når et selskab overfører bestemte formuegoder eller forpligtelser til et fast forretningssted i en anden medlemsstat, mens en tilsvarende overførsel af formuegoder fra et hovedsæde til en filial i samme medlemsstat ikke vil have nogen umiddelbare skattekonskvenser¹³.

Når et selskab overfører aktiver til et fast forretningssted i en anden medlemsstat, vil den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, sandsynligvis udøve sin ret til at beskatte forskellen mellem aktivernes markedsværdi og forpligtelserne på overførselstidspunktet og deres skattemæssige værdi (gevinster). Denne forskel beskattes normalt ved realisation og ikke på grundlag af en fiktiv værdistigning. Aktiver og forpligtelser, der overføres af et selskabs hovedsæde til dets faste forretningssted i en anden medlemsstat, betragtes imidlertid efter de nuværende skatteregler i de fleste medlemsstater som "afhændet", og de gevinster, der blev opnået i den periode, hvor aktiverne reelt var knyttet til selskabet med hjemsted på deres territorium, beskattes normalt straks ved overførsel af aktiverne.

Det følger af *de Lasteyrie*, at skattepligtige, der udøver deres ret til etableringsfrihed ved at flytte til en anden medlemsstat, hverken må beskattes tidligere eller hårdere end skattepligtige, der forbliver i én og samme medlemsstat. Hvis en medlemsstat tillader skattehenstand, når et hjemmehørende selskab overfører aktiver mellem forskellige

⁹ Nogle har anført, at der i hele dommen med undtagelse af én præmis anvendes udtrykket "skattepligtig" i stedet for blot beskatning af fysiske personer. Det kan noteres, at Domstolen selv citerer *de Lasteyrie* i sin dom af 13.12.2005 i sag C-411/03 *Sevic Systems AG* om grænseoverskridende virksomhedsfusioner.

¹⁰ Rådets forordning (EF) nr. 2157/2001 af 8.10.2001.

¹¹ Rådets direktiv 2005/19/EF af 17.2.2005.

¹² Rådets forordning (EF) nr. 1435/2003 af 22.7.2003.

¹³ En lignende problematik kan noteres med hensyn til overførsel af aktiver fra et fast forretningssted til et hovedsæde i en anden medlemsstat, eller endog for så vidt angår overførsler mellem to faste forretningssteder inden for samme selskab, der er beliggende i forskellige medlemsstater. Det kan imidlertid bemærkes, at de praktiske konsekvenser kan variere for de forskellige scenarier alt efter den metode, som den medlemsstat, hvor hovedsædet ligger, anvender for at undgå international dobbeltbeskatning.

driftssteder inden for medlemsstaten, så vil enhver umiddelbar beskatning i forbindelse med en overførsel af aktiver til en anden medlemsstat sandsynligvis være i strid med frihederne i EF-traktaten.

En medlemsstat, der ønsker at udøve sin beskatningsbeføjelse over forskellen mellem et aktivs bogførte værdi og markedsværdi på overførselstidspunktet, kan beregne det indkomstbeløb, som den ønsker at bevare sin beskatningsret for, forudsat at det ikke fører til en umiddelbar beskatning, og at der ikke knyttes yderligere betingelser til henstanden. En sådan ubetinget henstand vil ikke nødvendigvis løse de bestående mismatchproblemer mellem medlemsstaternes skattesystemer (se under 3.2).

I tilfælde af henstand kan medlemsstaterne i rimeligt omfang kræve, at den skattepligtige holder skattemyndighederne regelmæssigt informeret om, hvorvidt de overførte aktiver fortsat er i dennes besiddelse eller er blevet afhændet, forudsat at en sådan pligt ikke går videre, end hvad der er nødvendigt for at nå det tilsigtede mål, og ikke er til hinder for, at den skattepligtige kan udøve sine traktatfæstede rettigheder. En medlemsstat kunne f.eks. kræve, at den skattepligtige ved overførsel af aktiver til en anden medlemsstat skal indgive en erklæring, der bekræfter, at aktiverne ikke er blevet afhændet. En simpel årlig meddelelse fra den skattepligtige om, at hans/hendes faste forretningssted i den anden medlemsstat fortsat er i besiddelse af det overførte aktiv, sammen med en erklæring på tidspunktet for den faktiske afhændelse eller for en efterfølgende overførsel af aktivet til et tredjeland, kunne også være acceptabel og tilstrækkelig.

Kommissionen opfordrer også medlemsstaterne til, at de anvender de allerede til rådighed stående midler bedre for at styrke informationsudvekslingen og den gensidige bistand mellem de relevante forvaltninger i forbindelse med inddrivning af fordringer. Kommissionen er parat til sammen med medlemsstaterne at undersøge mulighederne for automatisk udveksling af oplysninger på dette område.

Hvis en medlemsstat ønsker at lette den administrative byrde, kunne den tilbyde de skattepligtige den *mulighed*, at de kan give afkald på udskudt skattebetaling og vælge at betale skatten på overførselstidspunktet. En sådan mulighed må imidlertid være helt frivillig og velafbalanceret. En medlemsstat må ikke tvinge de skattepligtige til at vælge umiddelbar skattebetaling derved, at de pålægges en urimelig byrde, hvis skattebetalingen udskydes indtil den faktiske afhændelse af aktiverne.

3.2. Løsning af mismatchproblemer og eliminering af dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning

Medlemsstaterne anvender forskellige værdiansættelsesmetoder i forbindelse med grænseoverskridende overførsel af aktiver. I en række medlemsstater kan aktiver overføres til et fast forretningssted i en anden medlemsstat til bogført værdi. Disse medlemsstater fravælger deres beskatningskompetence, for så vidt angår forskellen mellem aktivernes bogførte værdi og markedsværdi på overførselstidspunktet. Generelt værdiansætter de også de aktiver, der overføres til et fast forretningssted på deres område, til den bogførte værdi. Andre medlemsstater udøver deres beskatningskompetence, for så vidt angår forskellen mellem den bogførte værdi og markedsværdien på overførselstidspunktet.

Hvis et aktiv overføres fra en medlemsstat, der vælger at udøve sine beskatningsbeføjelser på overførselstidspunktet, til en medlemsstat, der værdiansætter det overførte aktiv til bogført værdi og beskatter enhver efterfølgende værdistigning ved aktivets afhændelse, kan det resultere i dobbeltbeskatning af gevinsten. Hvis derimod et aktiv overføres fra en

medlemsstat, der tillader overførsel til bogført værdi, til en medlemsstat, der værdiansætter det overførte aktiv til markedsværdi, beskattes forskellen mellem aktivets bogførte værdi og markedsværdi ikke i nogen af medlemsstaterne, dvs. utilsigtet dobbelt ikke-beskatning.

Der er også tale om mismatch, når to medlemsstater anvender den samme grundlæggende tilgang, men i praksis kommer frem til forskellige konklusioner vedrørende værdien af de involverede specifikke aktiver. Hvis den medlemsstat, som aktivet overføres til, ansætter aktivet til en højere værdi og således giver mulighed for en større afskrivning af aktivet i det faste forretningssteds skattepligtige overskud og beskatter en lavere gevinst på enhver senere afhændelse af aktivet, kan det føre til dobbelt ikke-beskatning af en del af gevinsten. Hvis derimod den medlemsstat, hvortil aktivet overføres, ansætter aktivet til en lavere værdi, vil afskrivningen blive mindre og gevinsten på en eventuel senere afhændelse højere, hvilket resulterer i dobbeltbeskatning af en del af gevinsten.

Sådanne mismatch-situationer hindrer, at det indre marked fungerer gnidningsløst, da de kan få virksomhederne til at afstå fra at investere i andre medlemsstater. Mulighederne for dobbelt ikke-beskatning kan også tilskynde dem til at strukturere deres grænseoverskridende aktiviteter på en sådan måde, at de udnytter gabene mellem de forskellige nationale skattesystemer, i stedet for at de træffer deres forretningsbeslutninger på et sundt økonomisk grundlag.

Når en medlemsstat vælger at udøve sin beskatningskompetence på tidspunktet for aktivets overførsel til en anden medlemsstat, skal den skattepligtige ikke af den grund blive dobbeltbeskattet. Den pågældende medlemsstat bør derfor sikre, at der træffes foranstaltninger for at undgå en sådan dobbeltbeskatning.

Det kunne f.eks. ske ved, at den medlemsstat, som aktivet overføres til, accepterer den markedsværdi, den anden medlemsstat fastsætter på overførselstidspunktet, som aktivets begyndelsesværdi i skattemæssig henseende. En sådan tilgang, der er baseret på gensidig anerkendelse, ville være let at administrere for skatteforvaltningerne og de skattepligtige. Det kunne imidlertid give spillerum for skattearbitrage på den måde, at de skattepligtige vil søge at udnytte forskellene mellem medlemsstaternes værdiansættelsespraksis for at maksimere gevinsten i den medlemsstat, der har den laveste selskabsskattesats. Alternativt kunne medlemsstaterne fortsætte med at værdiansætte efter deres egne regler, men indføre en procedure til løsning af problemer i forbindelse med eventuelle forskelle i værdiansættelsen, f.eks. en bindende mekanisme til løsning af tvister i lighed med den, der findes i EU's voldgiftskonvention (90/436/EØF), eller en generel mekanisme til afskaffelse af dobbeltbeskatning i EU (som anført i samordningsmeddelelsen vil Kommissionen undersøge mulighederne for og gennemførligheden af en sådan mekanisme i rette tid).

Når et aktiv overføres fra en medlemsstat, der tillader overførsel til den bogførte værdi, til en medlemsstat, der normalt værdiansætter det overførte aktiv til markedsværdi, bør medlemsstaterne træffe passende foranstaltninger for at undgå dobbelt ikke-beskatning af forskellen mellem aktivets bogførte værdi og dets markedsværdi på overførselstidspunktet. Dette kan gøres ved, at den medlemsstat, som aktivet overføres til, anvender den anden medlemsstats bogførte værdi som begyndelsesværdi til skattemæssige formål. I denne situation vil en tilgang, der er baseret på gensidig anerkendelse, forekomme at være den indlysende løsning.

Ovennævnte tilgange forudsætter generelt, at exitlandet yder skattehenstand, indtil det faste forretningssted faktisk afhænder aktiverne, eller aktiverne overføres til et tredjeland (se kapitel 4). Det må imidlertid erkendes, at visse typer aktiver, der anvendes i eller er skabt af selskaberne, i sagens natur ikke er bestemt til at blive afhændet, men forbruges af selskabet eller udløber over tiden (f.eks. immaterielle aktiver). I praksis benytter medlemsstaterne hyppigt andre skattepligtige begivenheder end faktisk afhændelse til at sikre en hensigtsmæssig beskatning af sådanne aktiver i rent indenlandske situationer, f.eks. udlignes fremskyndet afskrivning i de(t) første år efter erhvervelsen i de nationale skattesystemer således generelt derved, at det kun er tilladt at foretage en tilsvarende reduceret afskrivning i de efterfølgende år.

Kommissionen mener, at hvis medlemsstaterne anvender andre skattepligtige begivenheder end afhændelse i indenlandske situationer, bør de også være i stand til at anvende lignende mekanismer i grænseoverskridende situationer, forudsat at det ikke resulterer i en dårligere behandling af grænseoverskridende transaktioner sammenlignet med indenlandske situationer. Medlemsstaterne bør imidlertid sikre, at sådanne alternative mekanismer ikke medfører dobbeltbeskatning og utilsigtet dobbelt ikke-beskatning. De bør derfor samordne anvendelsen af sådanne mekanismer med de medlemsstater, som aktiverne overføres til. Kommissionen er parat til at samarbejde med medlemsstaterne med henblik på at udarbejde en detaljeret vejledning om disse spørgsmål.

4. EXITSKATTER I FORBINDELSE MED EMIGRATION ELLER OVERFØRSEL AF AKTIVER TIL EØS/EFTA-STATER

4.1. Friheder, der gælder for EØS-stater

Aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS-aftalen) indeholder de samme fire grundlæggende friheder som EF-traktaten (varer, personer, tjenesteydelser og kapital). Den indeholder også horisontale bestemmelser, der er relevante for de fire friheder. Den afledte fællesskabsret på beskatningsområdet er imidlertid ikke inkorporeret i EØS-aftalen. Direktivet om gensidig bistand og direktivet om inddrivelse af fordringer finder derfor ikke anvendelse i disse stater.

4.2. Fysiske personers emigration / overførsel af selskabers hovedsæde – arbejdstagernes fri bevægelighed / etableringsfrihed

Skatter, der opkræves i tilfælde af fysiske personers emigration eller overførsel af et selskabs hovedsæde, vedrører derfor først og fremmest arbejdstagernes frie bevægelighed (artikel 39 i EF-traktaten / artikel 28 i EØS-aftalen) og etableringsfriheden (artikel 43 i EF-traktaten / artikel 31 i EØS-aftalen). De omhandlede exitsskatter i *de Lasteyrie* og *N*, der fandt anvendelse på fysiske personer med betydelige aktieporteføljer, fandtes at være i strid med etableringsfriheden. Da de samme grundlæggende friheder gælder for EØS-staterne, har afgørelserne i *de Lasteyrie* og *N* direkte relevans for dem. Spørgsmålet er, om der er betydelige forskelle i situationen, der kan begrunde en indskrænkning i forhold til EØS-staterne. Kommissionen finder, at en umiddelbar opkrævning af skatten under visse omstændigheder kan være berettiget af tvingende grunde ud fra et alment hensyn, specielt behovet for at sikre effektiviteten i den skattemæssige overvågning og for at forhindre skattesvig.

EØS-staterne er ikke forpligtet til at gennemføre den afledte fællesskabsret på skatteområdet såsom direktivet om gensidig bistand og direktivet om inddrivelse af fordringer.

Medlemsstaterne har derfor ikke nødvendigvis de samme garantier som inden for Fællesskabet for, at udskudte skattefordringer kan blive betalt på et senere tidspunkt. I mange tilfælde har medlemsstaterne imidlertid indgået bilaterale eller multilaterale skatteoverenskomster med EØS-staterne, som indeholder forpligtelser til at udveksle informationer, der sikrer samme niveau for gensidig bistand. Kommissionen mener, at i situationer, hvor en mangel på administrativt samarbejde hindrer medlemsstaterne i at sikre deres skattefordringer, bør de være berettiget til at træffe passende foranstaltninger på emigrations- eller overførselstidspunktet.

4.3. Overførsel af aktiver – etableringsfrihed, fri bevægelighed for varer og kapital

Overførsel af aktiver fra et selskabs hovedsæde i en medlemsstat til dets faste forretningssted i en anden medlemsstat kan alt efter omstændighederne og aktivernes karakter rejse spørgsmål i forbindelse med etableringsfriheden, de frie varebevægelser eller den frie bevægelighed for kapital.

For så vidt angår EØS-staterne, hvor de samme friheder gælder, vil dette give anledning til lignende spørgsmål som dem, der diskuteres i 4.2. med hensyn til fysiske skattepligtiges emigration og flytning af selskabers hovedsæder. Kommissionen har den opfattelse, at medlemsstaterne bør have lov til at sikre deres skattefordringer på tidspunktet for aktivernes flytning, hvis der ikke er et passende informationsudvekslingsforhold med den pågældende EØS-stat.

5. EXITSKATTER MED HENSYN TIL TREDJELANDE

Af de fire grundlæggende friheder er det kun den frie bevægelighed for kapital og betalinger (artikel 56), der finder anvendelse på tredjelande.

For så vidt angår emigration eller flytning af hovedsæde til andre tredjelande¹⁴ som sådan, finder bestemmelserne om den frie bevægelighed for personer ikke anvendelse, og medlemsstaterne kan frit ansætte og opkræve deres skatter på udflytningstidspunktet. En fysisk persons emigration eller flytning af et selskabs hovedsæde kan imidlertid omfatte transaktioner, der dækkes af bestemmelserne om den frie bevægelighed for kapital. Overførslen af aktiver til et fast forretningssted i et tredjeland kan også undersøges i forbindelse med den frie bevægelighed for kapital.

Da resultatet af anvendelsen af de forskellige friheder bør være det samme, ville en umiddelbar opkrævning af skatten på tidspunktet for overførslen af sådanne aktiver udgøre en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital. Som nævnt ovenfor mener Kommissionen imidlertid, at det forhold, at der ikke er etableret et administrativt samarbejde, kan retfærdiggøre en begrænsning under disse omstændigheder. Kommissionen opfordrer medlemsstaterne til at udvide det administrative samarbejde med deres ikke-EU-partnere, da det er den bedste metode til at sikre skattereglernes overholdelse og hindre skattesvig.

¹⁴ Med undtagelse af Schweiz. I henhold til aftalen fra 1999 mellem Det Europæiske Fællesskab, dets medlemsstater og Det Schweiziske Forbund gælder den frie bevægelighed for personer også med hensyn til Schweiz.

6. KONKLUSION

Exitbeskatning er et meget godt eksempel på et område, hvor medlemsstaterne kunne drage fordel af et samarbejde på EU-plan. En samordnet tilgang kan hjælpe medlemsstaterne til at gøre deres exitbeskatningsregler forenelige med kravene i EU-retten og med de andre EU-landes regler.

Kommissionen er parat til at bistå medlemsstaterne med at udvikle de samordnede løsninger, der er skitseret i denne meddelelse, og har til hensigt at udarbejde en mere detaljeret vejledning om ovennævnte spørgsmål i tæt samarbejde med medlemsstaterne.

Kommissionen opfordrer Rådet, Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg til at fremsætte udtalelse om denne meddelelse.