



## Rättsfallssamlingen

Mål C-646/15

**Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements  
mot  
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(begäran om förhandsavgörande från First-tier Tribunal (Tax Chamber))

”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”

Sammanfattning – Domstolens dom (första avdelningen) av den 14 september 2017

1. *Fri rörlighet för personer – Etableringsfrihet – Bestämmelser i fördraget – Tillämpningsområde – Begrepp – Andra juridiska personer – Trust som förfogar över rättigheter och skyldigheter som gör det möjligt för den att agera som juridisk person och som bedriver faktisk ekonomisk verksamhet – Omfattas*

(Artikel 54 FEUF)

2. *Fri rörlighet för personer – Etableringsfrihet – Bestämmelser i fördraget – Tillämpningsområde – Flytt av den verkliga ledningen för ett bolag bildat enligt nationell rätt till en annan medlemsstat – Tillämplig nationell skattelagstiftning vid flytt – Omfattas*

(Artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF)

3. *Fri rörlighet för personer – Etableringsfrihet – Restriktioner – Skattelagstiftning – Majoriteten av trustees i en trust bildad enligt nationell rätt flyttar sin hemvist till en annan medlemsstat – Nationell lagstiftning som föreskriver beskattning av orealiserade värdeökningar av egendom i en trust – Inte möjligt att skjuta upp uppbörden av skatten – Otillåtet*

(Artikel 49 FEUF)

1. 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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

(se punkterna 24–26, 29 och 32–34)

2. Se domen.

(se punkterna 36–39)

3. 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.

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).

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).

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.

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.

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).

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).

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 uppbörden av den skatt som ska betalas.

(Se punkterna 49, 53, 55–58, 60 och 61 samt domslutet)