

Notat til Folketingets skatteudvalg vedr. L 153¹

Vurdering af Globalpuljeprikket i forhold til gældende fællesskabsret

1. Lovforslag L 153 og dets baggrund

1.1 Generelt om L 153

Danmark har hidtil været et af de få lande, der tillader, at også selskaber, der ikke i skattemæssig henseende er hjemmehørende i Danmark, indgår i en frivillig sambeskatning. De danske regler vedrørende sambeskatning har i et stykke tid været i fokus i den politiske debat. I det tidlige forår 2004 nedsatte Skatteministeriet derfor et særligt ekspertudvalg med henblik på at analysere disse regler. Udvalget skulle gennemgå de danske regler om sambeskatning. Formålet med udredningen skulle være, at sikre, at reglerne fungerer fleksibelt og hensigtsmæssigt for så vel virksomhederne som skattemyndighederne, og at det danske regelsæt er konkurrencedygtigt i forhold til andre landes regler. Endvidere skulle det sikres, at der ikke: *»er yderligere huller eller skatteplanlægningsmuligheder, der i modstrid med lovens ånd udhuler selskabsskatten«*. Endvidere blev udvalget bedt om at overveje, om det var muligt at justere visse regler i ligningsloven og selskabsskatteloven (sidstnævnte lov forkortes i det følgende *»SEL«*), således at disse effektivt forhindrer udenlandske koncerner med danske subkoncerner i at undgå dansk beskatning ved at indskyde underskudsgivende udenlandske virksomheder i den danske koncern.

Sambeskatningsudvalget afgav den 25. november 2004 sin rapport, der er offentliggjort som betænkning nr. 1452.² Et flertal i udvalget anbefalede, at reglerne vedrørende sambeskatning i fremtiden baseres på en særlig *»koncernfradragmodel«*, således at muligheden for dansk og international sambeskatning fortsat skulle opretholdes.

Samme dag, som udvalget afgav sin betænkning, offentliggjorde skatteministeren, at ministeriet ville fremsætte et lovforslag, der var baseret på et forslag fra det mindretal i Sambeskatningsudvalget, der bestod af to embedsmænd fra skatteministeriet. Dette mindretal

anbefalede, at der indføres et såkaldt *»globalpuljeprikket«*. Dette princip kommer til udtryk ved et krav om, at hvis en koncern ønsker at fratække et udenlandsk underskud, så skal **alle** koncernens selskaber inddrages under sambeskatningen.

Den 15. december 2004 fremsatte Skatteministeren lovforslag L 153 for Folketinget. Lovforslaget vedrører ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove. Forslaget indeholder flere elementer. Hovedindholdet i forslaget er en ændring af reglerne vedrørende frivillig sambeskatning. Såfremt forslaget vedtages, vil der være tale om den mest indgribende ændring af dansk selskabsbeskatning siden vedtagelsen af statsskatteloven af 1903. De hidtidige regler vedrørende frivillig sambeskatning foreslås ophævet og erstattes af det såkaldte

¹ Såfremt lovforslag L 153 måtte blive vedtaget af Folketinget, forventes dette notat at blive offentliggjort som en artikel i et retsvidenskabeligt tidsskrift.

² Jvf. Rapport fra Sambeskatningsudvalget, November 2004, udgivet som betænkning 1452. Udvalgets kommissorium er gengivet på s. 4-5.

»globalpuljeprincip«, jvf. lovforslagets § 1, nr. 9, der lægger op til en gennemgribende omkalfatring af den nugældende bestemmelse i selskabskattelovens § 31. Den version af globalpuljeprincippet, der er lagt til grund i L 153, afviger på væsentlige punkter fra den version af princippet, der er foreslået af det nævnte mindretal i Sambeskatningsudvalget, idet globalpuljeprincippet i lovforslaget giver sig udtryk i to forskellige regelsæt.

For selskaber, der ikke er hjemmehørende i Danmark i skattemæssig henseende, er globalpuljeprincippet udformet på den måde, at en koncern kan vælge mellem at lade samtlige disse selskaber indgå i sambeskatningen eller at lade samtlige disse selskaber stå uden for sambeskatningen.

For så vidt angår selskaber, der i skattemæssig henseende er hjemmehørende i Danmark, foreslås det, at koncernforbundne selskaber, som ejes af samme aktionærkreds, skal tvinges til at indgå i en sambeskatning, der skal omfatte samtlige selskaber, der er hjemmehørende i Danmark, samt samtlige faste driftssteder og faste ejendomme, som er beliggende i Danmark. For selskaber omfattet af denne regel, er der **ikke** mulighed for at fravælge sambeskatning. Denne del af lovforslaget er ikke omtalt i rapporten fra Sambeskatningsudvalget, ligesom den kun er sporadisk omtalt i bemærkningerne til lovforslaget.

De regler, der er foreslået i L 153 vedrørende sambeskatning, indebærer et helt uoverskueligt antal problemstillinger af skatteretlig og selskabsretlig karakter. Formålet med dette notat er derfor alene at analysere lovforslagets bestemmelser vedrørende tvungen sambeskatning for hhv. selskaber, der er hjemmehørende i Danmark og selskaber, der ikke er hjemmehørende i Danmark, i **forhold til gældende fællesskabsret**. Notatet er udarbejdet på baggrund af det forslag, der er fremlagt i Folketinget den 15. december 2004

1.2 Sammenfatning af analysen

Det vil i den nedenstående analyse blive dokumenteret, at de foreslåede regler om tvungen sambeskatning i lovforslag L 153 vil indebære en så klar tilsidesættelse af gældende fællesskabsret, at disse regler aldrig vil kunne håndhæves af de danske myndigheder.

Der lægges op til, at samtlige selskaber, der er koncernforbundne i medfør af forslaget, hæfter solidarisk for den skattegæld, der påhviler hvert enkelt af de koncernforbundne selskaber for det enkelte indkomstår. Den foreslåede regel om solidarisk hæftelse for koncernens samlede skattegæld indebærer et grundlæggende brud med princippet om, at en aktionær eller anpartshaver alene hæfter over for selskabets kreditorer for selskabets forpligtelser med sit kapitalindskud (nedenfor afsnit 2.1). Tilsidesættelsen af dette grundlæggende princip har **helt uoverskuelige følger** for de selskaber, der omfattes af de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning (afsnit 2.2). Den foreslåede regel vedrørende solidarisk hæftelse for koncernens skattegæld vil imidlertid tillige indebære en klar tilsidesættelse af en række fællesskabsretlige regler (afsnit 2.3).

Det dokumenteres således:

- at der med forslaget lægges op til en lovfæstet regel om solidarisk hæftelse for koncernforbundne selskabers skattegæld, som er uforenelig med **Forordningen om det europæiske selskab (Forordning 2157/2001 EF)**, jvf. denne forordnings artikel 1, stk. 2.
- at der indføres en lovfæstet regel om solidarisk hæftelse for koncernforbundne selskabers skattegæld, der er uforenelig med det **12. selskabsretlige direktiv (Direktiv 89/667/EØF)** for så vidt angår helejede aktie- og anpartsselskaber.

- at den foreslåede regel vedrørende solidarisk hæftelse for koncernens skattegæld er i klar strid med EF-traktatens artikel 43 for så vidt angår selskaber, der i skattemæssig henseende er hjemmehørende i Danmark, men som i selskabsretlig henseende er underlagt reglerne i en anden medlemsstat. Tilsvarende gælder for faste driftssteder, der er beliggende i Danmark, men som tilhører et selskab, der i selskabsretlig henseende er stiftet i henhold til en anden medlemsstats lovgivning.

De foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning vil i øvrigt generelt indebære en tilsidesættelse af gældende fællesskabsret (nedenfor afsnit 3). Det kan således slås fast:

- at den foreslåede regel vedrørende tvungen sambeskatning af danske selskaber indebærer en **hindring** for etableringsfriheden (**EF-traktatens artikel 43, jvf. artikel 48**) og for kapitalens frie bevægelser (**EF-traktatens artikel 56**),
- at den foreslåede regel vedrørende tvungen sambeskatning af udenlandske selskaber ligeledes indebærer en **hindring** for kapitalens fri bevægelighed og for etableringsfriheden,
- Dette skyldes, at forslaget om tvungen sambeskatning gør det mindre attraktivt for borgere og virksomheder at etablere sig i Danmark gennem et datterselskab og at investere i danske selskaber. Den foreslåede tvungne sambeskatning gør det ligeledes vanskeligere for danske selskaber at tiltrække investeringer fra udlandet. De foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning indebærer derfor en **restriktion**, der principielt er i strid med gældende fællesskabsret.
- at der ved de to regelsæt etableres en **forskelsbehandling** på grundlag af, om et datterselskab har hjemsted i Danmark (tvungen sambeskatning i alle tilfælde) eller i en anden medlemsstat (tvungen sambeskatning af alle koncernforbundne selskaber eller fravalg af sambeskatning for alle koncernforbundne selskaber), der ikke er forenelig med EF-traktatens artikel 43 og artikel 56.

De foreslåede regler om tvungen sambeskatning indebærer således en **hindring** for to af de grundlæggende traktatsikrede frihedsrettigheder. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslag L 153, at hindringen kan **retfærdiggøres** under henvisning til **sammenhængen i beskatningsordningen**, idet dette udsagn dog alene vedrører de foreslåede regler vedrørende udenlandsk sambeskatning. Dette udsagn er imidlertid ikke korrekt (nedenfor afsnit 4). Sammenhængen i beskatningsordningen vil således **ALDRIG** kunne retfærdiggøre en regel som »globalpuljeprincippet«. Dette skyldes:

- at formålet med indførelse af globalpuljeprincippet er at forhindre, at den danske stat mister skatteprovenu, hvilket **ikke er et lovligt formål** i fællesskabsretlig henseende,
- at det følger af EF-domstolens faste praksis, at sammenhængen i beskatningsordningen aldrig kan påberåbes i forhold til en skattemæssig regel, der **rammer to forskellige juridiske personer**, som det er tilfældet med de foreslåede regler, forskellige datterselskaber i en koncern,

- at det er en forudsætning for at påberåbe sig sammenhængen i beskatningsordningen, at den nationale foranstaltning **vedrører en og samme transaktion**, hvilket ikke er tilfældet med de foreslåede regler, samt
- At det foreslåede indgreb **går langt videre end det er nødvendigt**, og at det dermed er uproportionalt.

For så vidt angår de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning af danske selskaber og forskelsbehandlingen mellem selskaber, der er hjemmehørende på den ene side i Danmark og på den anden side udlandet, indeholder lovforslagets bemærkninger intet forsøg på at retfærdiggøre de konstaterede hindringer.

Det kan på denne baggrund uden nogen tvivl konkluderes, at de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning **indebærer en hindring for de traktatsikrede frihedsrettigheder, der ikke er forenelig med gældende fællesskabsret.**

Samtlige de nævnte fællesskabsretlige regler er umiddelbart gældende i Danmark. Da disse regler har **forrang** for en modstridende dansk lov, indebærer dette, at de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning **ikke lovligt vil kunne håndhæves af de danske skattemyndigheder** over for borgere eller selskaber, selvom de måtte blive vedtaget af Folketinget. Det indebærer tillige, at de danske domstole har pligt til at undlade at anvende disse regler, såfremt der måtte opstå en retlig tvist mellem de danske myndigheder og en borger eller virksomhed vedrørende disse regler. Endelig indebærer dette, at den **danske stat utvivlsomt vil ifalde erstatningsansvar** over for de borgere eller virksomheder, der måtte lide et tab som en følge af, at de danske skattemyndigheder eller de danske domstole i strid med fællesskabsretten måtte forsøge at håndhæve de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning.

Samlet set må det på denne baggrund anbefales, at lovforslag L 153 trækkes tilbage i sin helhed.

1.3 Tvungen dansk sambeskatning

De nugældende danske regler vedrørende sambeskatning er baseret på, at reglerne i hovedsagen er frivillige, og at det er en betingelse, at moderselskabet som altovervejende hovedregel ejer 100 % af aktierne eller anparterne i de selskaber, der skal indgå i sambeskatningen.

Med det foreslåede »globalpuljepincip«, som er konkretiseret i forslaget til SEL § 31, stk. 1, lægges der op til en fuldstændig tilsidesættelse af de principper, som selskabsskatteoven er bygget på. De foreslåede regler indebærer, at sambeskatning nu skal være tvungen i forhold til samtlige selskaber, der i skattemæssig henseende anses for hjemmehørende i Danmark. Den tvungne sambeskatning skal tillige omfatte samtlige de faste driftssteder af selskaber, der i skattemæssig henseende ikke er hjemmehørende i Danmark, som er beliggende her i landet, samt tillige samtlige faste ejendomme, der er beliggende her i landet.

Det er for så vidt noget overraskende at konstatere, at dette brud med grundlæggende skatteretlige og selskabsretlige principper overhovedet ikke er omtalt hverken i Sambeskatningsudvalgets rapport, og at den foreslåede bestemmelse i SEL § 31, stk. 1, kun er ganske sporadisk omtalt i lovforslagets bemærkninger.

Bestemmelsen vedrørende tvungen dansk sambeskatning lyder som følger:

L 153 § 1, nr. 9 (SEL § 31, stk. 1): »Koncernforbundne selskaber og foreninger mv. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2a, 2c-2f, 3a-5, 5b, eller § 2, stk. 1, litra a og b, sambeskattes. Alle koncernforbundne danske selskaber og foreninger mv. samt faste driftssteder og faste

ejendomme beliggende i Danmark deltager i sambeskatningen. I stk. 2-16 sidestilles faste ejendomme med faste driftssteder.»

Det bemærkes særligt, at den foreslåede regel om tvungen sambeskatning for selskaber, der i skattemæssig henseende er hjemmehørende i Danmark, omfatter ikke blot dansk registrerede aktie- og anpartsselskaber, men tillige aktie- og anpartsselskaber, som i *selskabsretlig henseende* er hjemmehørende i en anden stat, men som har placeret *ledelsens sæde* i Danmark, jvf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

1.4 Tvungen udenlandsk sambeskatning

I forslaget til selskabsskattelovens § 31, stk. 2, opstilles en regel vedrørende tvungen sambeskatning af selskaber, der i skattemæssig henseende er hjemmehørende i udlandet. Denne bestemmelse er som anført baseret på udtalelser fra det mindretal i Sambeskatningsudvalget, der blev udgjort af de to embedsmænd, der var ansat hos skattemyndighederne. Denne del af forslaget begrundes i Rapporten om sambeskatning med (s. 28f), at:

- koncernen bør beskattes af sin globale indkomst, hvis koncernen ønsker at udnytte underskud i andre koncernselskaber, end der, hvor det opstår,
- at skatteevneprincippet tilsiger, at »globalpuljningen« bør omfatte såvel underliggende som overliggende selskaber,
- at globalpuljning gør regelsættet robust over for uønsket skatteplanlægning
- at det forudsættes, at ejergrænsen nedsættes fra 100 % til mere end 50 %
- at principperne i skattestoppet tilsiger, at den eventuelt forøget selskabsskat udløser en tilsvarende lettelse i skattesatsen for selskaber.

Forslaget vedrørende tvungen sambeskatning af udenlandske selskaber, der er en nyskabelse i forhold til gældende dansk ret, lyder som følger:

L 153 § 1, nr. 9 (SEL § 31, stk. 2): »De koncernforbundne selskaber, som sambeskattes efter stk. 1, kan vælge, at sambeskatningen tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger mv., i hvilket ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital. Tilvalget gælder tillige alle faste driftssteder, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger mv. Er et eller flere datterselskaber hjemmehørende i udlandet, skal disse inddrages, selvom der ikke er tale om et koncernforbundet selskab efter stk. 3, såfremt de danske selskaber mv., der inddrages under sambeskatningen, enten selv eller sammen med Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene, Investeringsfonden for Østlandene eller Investeringsfonden for Vækstmarkeder ejer hele den del af de udenlandske datterselskabers aktiekapital, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af selskaber mv. her i landet. 1.-3. pkt. finder tilsvarende anvendelse på et selskab m.v. som nævnt i stk. 1, som ikke er koncernforbundet med andre danske selskaber m.v. eller faste driftssteder beliggende i Danmark.«

1.5 Koncernbegrebet i L 153

Den nugældende bestemmelse vedrørende frivillig sambeskatning i SEL § 31 er baseret på en snæver koncerndefinition, idet frivillig sambeskatning mellem et moderselskab og et datterselskab i henhold til SEL § 31, forudsætter at moderselskabet ejer samtlige aktier eller anparter i datterselskabet, bortset fra aktier eller anparter, der ejes af datterselskabets medarbejdere. De foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning er baseret på et koncernbegreb, der er væsentligt mere omfattende end det hidtidige koncernbegreb i SEL § 31. Det koncernbegreb, der lægges til grund for anvendelse af reglen vedrørende tvungen sambeskatning, er baseret på den gældende bestemmelse i kursgevinstlovens § 4, stk. 2,³ jvf. L 153 § 1, nr. 9 (forslaget til SEL § 31, stk. 3):

L 153 § 1, nr. 9: (Forslag til SEL § 31, stk. 3): »Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber mv., som på noget tidspunkt i indkomståret har samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Aktionærer, som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 3, anses dog ikke som én og samme aktionær.«

Ved koncernforbundne selskaber forstås herefter i henhold til kriterierne i kursgevinstlovens § 4, stk. 2:

- 1) selskaber og foreninger mv., hvor samme aktionærkreds beståede af selskaber mv. direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen i hvert selskab,
- 2) selskaber og foreninger mv., hvor samme aktionærkreds beståede af selskaber mv. direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab,
- 3) en fond og selskaber, hvori fonden direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen i hvert selskab, eller
- 4) en fond og selskaber, hvori fonden direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.

Der er tale om en ekstremt vidtgående udvidelse af området for sambeskatning. Omfattet af de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning er således ikke blot datterselskaber og datterdatterselskaber, men tillige søsterselskaber, selskaber, der er datterselskaber i forhold til et søsterselskab, samt selskaber, der er moderselskab til et søsterselskab.

Anvendelse af begrebet »samme aktionærkreds« indebærer, at ethvert retssubjekt, der kan eje aktier eller anparter, kan være »moderselskab« i en koncern, der omfattes af reglerne, uanset om det pågældende retssubjekt er skattesubjekt eller ej. For de selskaber, der skal omfattes af sambeskatningen, er det derimod selvsagt en betingelse, at der er tale om et selvstændigt skattesubjekt, der er omfattet af forslaget til SEL § 31, stk. 1.

Den foreslåede koncerndefinition indebærer således, at to aktieselskaber, der i skattemæssig henseende er hjemmehørende i Danmark og som kontrolleres af en bestemt **fysisk person**, en bestemt **fond**, et bestemt **interessentskab** eller et bestemt **kommanditselskab (hvv. partnerselskab)**, vil være omfattet af reglerne vedrørende tvungen sambeskatning.

³ Se for en analyse af det skatteretlige koncernbegreb Jakob Bundgaard, i Festskrift til Ole Bjørn (2004), s. 61-82, og særligt vedrørende kursgevinstlovens § 4, stk. 2, s. 74-79.

Den foreslåede afgrænsning af, hvad der forstås ved koncernforbundne selskaber, indebærer imidlertid tillige, at samtlige aktieselskaber og andre selskaber, der er omfattet af de foreslåede regler, jvf. forslaget til SEL § 31, stk. 1, som kontrolleres af **den danske stat**, skal indgå i én samlet tvungen sambeskatning, ligesom samtlige aktieselskaber, der ejes af eksempelvis **Københavns Kommune** (eller af en hvilken som helst anden kommune), skal indgå i én samlet tvungen sambeskatning.

Det kan på denne baggrund konkluderes, at de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning er formuleret på en sådan måde, at de i givet fald vil ramme **en meget betydelig del af det samlede antal danske aktie- og anpartsselskaber**.

2. Solidarisk hæftelse for koncernens skattegæld

2.1 Den begrænsede hæftelse som et bærende princip i selskabsretten

Siden selskabsrettens barndom har adgangen til at stifte selskaber, hvor selskabsdeltagerne alene hæfter over for selskabets kreditorer for selskabets gæld med deres kapitalindskud, været afgørende for erhvervslivets udvikling. Dette betegnes som reglen om begrænset hæftelse, og der er tale om et grundlæggende princip i alle lande i den vestlige verden. Det hedder således om reglen vedrørende »limited liability« hos Gower and Davies' Principles of Modern Company Law:⁴

»The company laws of all economically advanced countries make available corporate vehicles through which businesses can be carried on with the benefit of limited liability for their shareholders«.

I bogen »The Anatomy of Company Law«, analyserer en række forfattere selskabsrettens grundelementer i et globalt perspektiv. Det hedder her om den begrænsede hæftelse:⁵

»Historically limited liability has not always been associated with the corporate form. Some important corporate jurisdictions long made unlimited liability for corporate debts the governing rule. Nevertheless, today limited liability has become a nearly universal feature of the corporate form. This evolution indicates strongly the value of limited liability as a contracting tool and financing device.«

I dansk ret anerkendte Højesteret ved en dom i 1827, at der kunne stiftes selskaber, hvor selskabsdeltagerne alene hæftede for selskabets gæld med deres kapitalindskud.⁶ Allerede ved vedtagelsen af den første danske aktieselskabslov i 1917, blev dette princip lovfæstet, og det findes i dag i aktieselskabslovens § 1, stk. 2 (svarende til anpartsselskabslovens § 1, stk. 2):

»Aktionærerne i et aktieselskab hæfter ikke personligt for selskabets forpligtelser«

⁴ Jvf. Gower and Davies', Principles of Modern Company Law (7th ed. 2003), s. 176.

⁵ Jvf. Kraakmann m.fl., The Anatomy of Company Law (Oxford University Press, New York, 2004), s. 8f. Der henvises i en fodnote til, at princippet om begrænset hæftelse først indførtes i England i midten af det nittende århundrede og i Californien i 1931.

⁶ Jvf. hertil Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel, Lærebog i selskabsret I (1999), s. 88.

Der er ikke tvivl om, at den begrænsede hæftelse er et af aktieselskabsrettens bærende principper, som har været af afgørende betydning for aktieselskabsformens udbredelse.⁷ Gomard anfører således om aktieselskabsrettens grundprincipper bl.a.⁸:

»Kun selskabet hæfter for virksomhedens forpligtelser. Hverken stifterne, aktionærerne eller senere ejere af aktierne hæfter for selskabets forpligtelser (§ 1, stk. 2). Aktionærernes risiko ved virksomhedens forlis kan derfor ikke overstige det beløb, for hvilket aktionærerne har tegnet eller købt aktier, medmindre aktionærerne har kautioneret eller har påtaget sig ansvar efter erstatningsrettens regler«.

Princippet om begrænset hæftelse gælder selvsagt også i de tilfælde, hvor aktionærerne eller anpartshaverne i et selskab er andre selskaber med begrænset hæftelse.⁹ Det er således anerkendt overalt i den industrialiserede verden, at en koncern kan begrænse risikoen ved et bestemt projekt ved at lade dette udføre inden for rammerne af et i retlig henseende selvstændigt datterselskab. Det er endvidere klart, at princippet om begrænset hæftelse gælder for samtlige typer af krav, der kan rejses mod selskabet, herunder krav på betaling af skatter og afgifter, der påhviler selskabet.

Ved en afgørelse fra 1991 slog Ringkøbing skifteret således fast, jvf. TfS 1992, 81, at der ikke uden lovhjemmel var grundlag for at pålægge et selskab en solidarisk hæftelse for skattegæld, der påhvilede andre selskaber, der indgik i en sambeskatning med det pågældende selskab. På denne baggrund blev der ved lov nr. 1118 af 22. december 1993 indsat en udtrykkelig hjemmel i SEL § 31, til at pålægge sambeskattede selskaber en solidarisk hæftelse for den samlede skat, der påhviler de selskaber, der indgår i sambeskatningen.¹⁰ I henhold til den nugældende bestemmelse i SEL § 31, stk. 3, 3. pkt, hæfter de sambeskattede selskaber solidarisk for indkomstskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret.¹¹

Skatteministeren lægger med Lovforslag L 153 op til et historisk brud med princippet om, at en aktionær kun hæfter for selskabets gæld med sit kapitalindskud. Lovforslag L 153 indeholder således i § 1, nr. 9 (forslag til SEL § 31, stk. 7, 7. pkt.) følgende bestemmelse vedrørende de omfattede selskabers hæftelse for koncernens skattegæld:

»De sambeskattede selskaber hæfter solidarisk for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret«.

Det hedder herom i bemærkningerne til den foreslåede SEL § 31, stk. 7:

⁷ Se hertil Jan Schans Christensen, *Kapitalselskaber* (2003), s. 127, der konstaterer: *»Den begrænsede hæftelse for kapitalselskaber har været væsentlig for disse selskabers udbredelse og succes som selskabsform.«*

⁸ Jvf. *Selskabsretten* (1999), s. 67f.

⁹ Se hertil Søren Friis Hansen, *Europæisk koncernret* (1996), s. 316f og s. 386f.

¹⁰ En udtrykkelig hjemmel til solidarisk hæftelse blev ved lov nr. 1118 af 22. december 2002 indsat i SEL § 31, stk. 3. Af forarbejderne til denne bestemmelse fremgår bl.a., jvf. FT 1993-94 A, sp. 1538: *»Da skatteberegningen og opkrævningen som nævnt skal foretages hos moderselskabet mv., vil det være naturligt og hensigtsmæssigt at indføre solidarisk hæftelse for selskaberne mv. Det foreslås derfor at indføre solidarisk hæftelse for indkomstskat, acontoskat, restskat samt tillæg og renter, der vedrører de indkomstår, hvor selskaberne mv. har været sambeskattede.«*

¹¹ Jvf. hertil Anja Svendgaard, *Frivillige og tvungen sambeskatning af selskaber* (2001), s. 131f.

»Ligesom i det gældende regelsæt skal de sambeskattede selskaber hæfte solidarisk for acontoskat, restskat samt tillæg og renter vedrørende indkomståret«.

Denne udtalelse er vildledende, for så vidt den leder læseren til den konklusion, at der er tale om en uændret videreførsel af gældende ret. Den hidtidige regel var baseret på et princip om, at sambeskatning var frivillig, og at den kun omfattede helejede datterselskaber. Den foreslåede regel om sambeskatning er tvungen, og den omfatter et betydeligt større antal selskaber end hidtil (ovenfor afsnit 1.4). Såfremt den foreslåede bestemmelse i SEL § 31, stk. 7, 7. pkt., bliver vedtaget, indebærer dette reelt et brud med det grundlæggende princip om begrænset hæftelse for aktionærer og anpartshavere for så vidt angår koncernforbundne selskaber.

Det kan ikke indvendes mod dette argument, at det jo kun er sjældent, at et koncernselskab går konkurs med en skattegæld. For det første gælder de foreslåede regler som anført for at langt større antal selskaber end de nugældende regler, og for det andet er den begrænsede hæftelse jo kun noget værd, såfremt den fastholdes, når der er brug for den.¹²

2.2 Konsekvenserne af en tilsidesættelse af den begrænsede hæftelse

Den tilsidesættelse af princippet om begrænset hæftelse, som vil blive en konsekvens, såfremt L 153 vedtages i dets oprindelige form, har helt uoverskuelige civilretlige konsekvenser. I tilfælde af, at et koncernselskab går konkurs, vil skattemyndighederne have sikret sig en fortrinsstilling over for de andre kreditorer, der har krav mod andre koncernselskaber, der er *uden fortilfælde i dansk ret*.

I tilfælde af, at et koncernselskab likvideres, har det hidtil været et grundlæggende selskabsretlig princip, at de krav, der består mod selskabet, bortfalder i forbindelse med den procedure, der iværksættes som konsekvens af beslutningen om likvidation, jvf. nærmere aktieselskabslovens § 123. Den aktionær eller anpartshaver, der i god tro har modtaget et eventuelt likvidationsprovenu, efter at proklamafristen er udløbet og alle anmeldte krav er blevet dækket, hæfter ikke over for en kreditor, hvis krav mod selskabet ikke har været anmeldt til likvidationsboet, jvf. hertil udtrykkeligt UfR 1992.640V.

Disse principper tilsidesættes af den foreslåede regel vedrørende tvungen sambeskatning. Skattemyndighederne kan i tilfælde af et koncernselskabs konkurs gå "cherry-picking" i koncernen, og hente deres tilgodehavende i ethvert af de øvrige koncernselskaber til skade for disses kreditorer. Den solidariske hæftelse for et koncernselskabs skattegæld, der påhviler de øvrige koncernforbundne selskaber, bortfalder ikke ved det enkelte selskabs likvidation. Såfremt det efter en likvidation måtte vise sig, at der bestod et udækket skattekrav mod et koncernforbundet selskab, kan skattemyndighederne gøre dette krav gældende mod ethvert af de selskaber, som på tidspunktet for skattekravets opståen var koncernforbundet med selskabet.

En anden væsentlig konsekvens af den solidariske hæftelse for koncernens skattegæld er, at hvert enkelt selskab i koncernen har pligt til at opføre koncernens samlede gæld som en **eventualforpligtelse i selskabets årsrapport**. Dette følger for dansk ret af bestemmelsen i årsregnskabslovens § 64. Der skal i årsrapporten gives særskilt oplysning om forpligtelser over for en modervirksomhed og dennes øvrige dattervirksomheder, jvf. ÅRL § 64, stk. 3. Bestemmelserne i ÅRL § 64 kan ikke fraviges i dansk ret, da ÅRL § 64 implementerer bestemmelsen i det fjerde selskabsretlige direktivs artikel 43, stk. 7.

¹² Gomard anfører således træffende, jvf. Aktie- og anpartsselskaber (4. udg. 2000), s. 83: *»Et begrænset ansvar har kun mening, hvis det fastholdes, når der er udsigt til, at begrænsningen bliver aktuel! Et helejet datterselskab - og andre enkeltmandsselskaber - er forskelligt fra et selskab med spredte aktier, men 12. Direktiv, der blev implementeret i Danmark ved lov nr. 289 af 8. maj 1991, anerkender, at ansvarsbegrænsningen også gælder i enkeltmandsselskaber«.*

Ved en **fusion** overtager det fortsættende selskab de ophørende selskabers rettigheder og pligter ved **universalsuccession**, jvf. aktieselskabslovens § 134h, stk. 1. Dette indebærer, at såfremt et af de selskaber, der deltager i fusionen, indgår i en koncern, jvf. forslaget til SEL § 31, stk. 3, vil det fortsættende selskab i forbindelse med fusionen overtage den solidariske hæftelse, der på tidspunktet for fusionen påhviler dette selskab for *den pågældende koncerns samlede skattegæld*. Såfremt et selskab, der i indkomståret 2005 er koncernforbundet, fusionerer med et selskab, som i indkomståret 2005 indgår i en anden koncern, vil det fortsættende selskab således hæfte solidarisk for den samlede skattegæld, der for indkomståret 2005 påhviler begge koncerner!

Det er overflødigt at dokumentere, at den foreslåede hæftelsesregel vil gøre det uhyre vanskeligt for et selskab, der er omfattet af reglerne om tvungen sambeskatning, at indgå i en fusion, med selskaber, som har indgået i en anden koncern.

Den solidariske hæftelse for koncernens skattegæld bortfalder ved **forældelse**. For så vidt angår forældelse er det offentliges krav på betaling af skat omfattet af forældelsesloven, jvf. denne lovs § 1, stk. 1, nr. 4.¹³ Krav på tilbagebetaling af skat, der er opstået som følge af en ekstraordinær skatteansættelse, er omfattet af skattestyrelseslovens § 35.¹⁴ I henhold til skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, som affattet ved lov nr. 410 af 2. juni 2003, er et skattekrav, der opstået som følge af visse typer af ansættelser, undtaget fra forældelseslovens regler.¹⁵ Forældelsesreglerne indebærer, at et selskab, der har været sambeskattet i indkomståret 2005, som udgangspunkt hæfter solidarisk for den skattegæld vedrørende indkomståret, der påhviler ethvert selskab, der i dette indkomstår indgik i koncernen, indtil udgangen af 2010. Under alle omstændigheder afbrydes forældelsen i en række tilfælde. Det er på denne baggrund meget vanskeligt for en koncern, at danne sig et overblik over det samlede beløb, hvormed koncernens selskaber hæfter solidarisk over for skattemyndighederne.

Den solidariske hæftelse for andre koncernforbundne selskabers skattegæld har imidlertid ikke kun betydning i tilfælde af, at et koncernselskab går konkurs eller bliver likvideret. Såfremt et koncernforbundet selskab har et krav mod skattemyndighederne *vedrørende tilbagebetaling af skat, tilbagebetaling af afgifter, rentegodtgørelse, eller andre krav*, vil skattemyndighederne, såfremt L 153 bliver vedtaget, kunne **modregne** deres eventuelle krav på restskat hos ethvert af de øvrige koncernforbundne selskaber, således at det selskab, der har krav på tilbagebetaling fra skattemyndighederne, reelt kommer til at betale for et - tilfældigt - koncernforbundet selskabs restskat. Det bemærkes hertil, at skattemyndighederne kan **modregne ethvert krav på tilbagebetaling**, der tilkommer et hvilket som helst koncernselskab, så længe det krav på

¹³ Jvf. nærmere om forældelsesreglernes anvendelse på skattekrav, Bo von Eyben, Forældelse I (2003), s. 83-97.

¹⁴ Jvf. Lovbekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004.

¹⁵ Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, lyder: »Krav afledt af en skatteansættelse foretaget efter stk. 1, nr. 4, 7 og 8, er ikke undergivet forældelse efter lov nr. 274 af 22. december 1908 om forældelse af visse fordringer«. De pågældende bestemmelser i stk. 1, lyder som følger: nr. 4: »En udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for beskatningen af den skattepligtige. Det er en betingelse, at den danske skattemyndighed anerkender afgørelsen.« Nr. 7: »Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse, skatteministerens beslutning efter § 32, 2. pkt., eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 5 år forud for underkendelsen af praksis.« Nr. 8: »Skatteministeren giver efter anmodning fra den skattepligtige tilladelse til ændring af skatteansættelsen som følge af, at der foreligger særlig omstændigheder.«

tilbagebetaling, der tilkommer skattemyndighederne, er omfattet af den foreslåede regel om solidarisk hæftelse. Den foreslåede hæftelsesregel vil således indebære en helt uoverskuelig situation for de enkelte koncernselskaber og disses øvrige kreditorer.

I store koncerner kan koncernens samlede skattegæld for et indkomstår være betydelig. Det er overflødigt at føre nærmere dokumentation for, at de foreslåede regler vedrørende solidarisk hæftelse for koncernens skat vil indebære helt uoverskuelige konsekvenser for den långiver, der har et krav mod et koncernforbundet selskab, eller for den investor, som ikke har bestemmende indflydelse over et koncernforbundet selskab. Der er på denne baggrund overvejende sandsynligt, at den foreslåede regel om solidarisk hæftelse for koncernens skattegæld vil indebære meget væsentlige ulemper for danske selskaber, og at en sådan regel vil kunne føre til ganske betydelige kursfald på danske selskabers aktier.

I øvrigt må det betegnes som stærkt vildledende over for Folketinget, at der ikke i bemærkningerne til lovforslaget er gjort opmærksom på den enestående særstatus, som de danske skattemyndigheder vil opnå som en konsekvens af forslaget på bekostning af de enkelte koncernselskabers øvrige kreditorer.

2.3 Forholdet til fællesskabsretten

Den foreslåede regel vedrørende solidarisk hæftelse for koncernens skattegæld indebærer imidlertid ikke blot et grundlæggende brud med et princip, der siden midten af det nittende århundrede har været af afgørende betydning for den industrialiserede verdens udvikling, som i godt 178 år har været et afgørende fundament for danske selskaber, og hvis tilsidesættelse vil påføre danske selskaber ubodelig skade i den internationale konkurrence om investeringer. Forslagets regler om solidarisk hæftelse for koncernens skattegæld indebærer tillige en **klar tilsidesættelse af en række fællesskabsretlige regler**.

Siden den 8. oktober 2004 kan der i EU stiftes europæiske selskaber, de såkaldte SE-selskaber. Disse selskaber har hjemmel i Rådets Forordning (EF) Nr. 2157/2001 (gengivet i EF Tidende L 294 af 10. november 2001, s. 1 ff). En forordning er i sin helhed alment gyldig, og er umiddelbart gældende i samtlige medlemsstater, jvf. EF-traktatens artikel 249, stk. 2. Det er klart, at en medlemsstat ikke ved nationale foranstaltninger kan fravige bestemmelser i en forordning.

Princippet om aktionærernes begrænsede hæftelse er naturligvis en del af reglerne for SE-selskaber. Det hedder således i SE-forordningens artikel 1, stk. 2:

»Et SE-selskabs kapital er fordelt på aktier. Hver aktionær hæfter kun for et beløb svarende til den kapital, den pågældende har tegnet«

Såfremt et dansk aktieselskab deltager i stiftelsen af et dansk SE-selskab, på en sådan måde, at det danske aktieselskab ejer mere end 50 % af aktiekapitalen i SE-selskabet, er begge selskaber omfattet af den foreslåede regel vedrørende tvungen sambeskatning, jvf. forslaget til SEL § 31, stk. 1, og stk. 3. Dette indebærer, at det danske aktieselskab som aktionær i SE-selskabet pålægges en solidarisk hæftelse for SE-selskabets samlede skattegæld.

Det turde være ufornuddent at føre yderligere dokumentation for, at den foreslåede regel i L 153 vedrørende tvungen sambeskatning, der indebærer, at en aktionær, som er et moderselskab, hæfter for den skattegæld, der påhviler datterselskabet, er i åbenbar strid med bestemmelsen i SE-forordningens artikel 1, stk. 2. En regel om tvungen sambeskatning kan således **aldrig** håndhæves over for et SE-selskab, og det er i denne forbindelse uden betydning, om der er tale om et SE-selskab, der er hjemmehørende i Danmark eller i en anden medlemsstat.

Rådet har i 1989 vedtaget et direktiv angående muligheden for at drive virksomhed, der kun ejes af en person, således at den pågældende kun hæfter for virksomhedens gæld med sit indskud. Det

drejer sig om »Rådets tolvte direktiv af 21. december 1989 på selskabsrettens område om enkeltmandsselskaber med begrænset ansvar.«¹⁶

Direktivet finder i Danmark anvendelse på anpartsselskaber, jvf. direktivets artikel 1. Det følger imidlertid af direktivets artikel 6, at direktivets regler tillige gælder for *enmands-aktieselskaber* i det omfang en medlemsstat tillader, at der stiftes sådanne selskaber i medlemsstaten. Det er tilladt efter dansk ret at stifte et aktieselskab med en aktionær, jvf. aktieselskabslovens § 3, stk. 1, hvorfor disse også er omfattet af direktivets regler.

Formålet med det 12. selskabsretlige direktiv er, at der sikres erhvervsdrivende adgang til at stifte et selskab med begrænset hæftelse, hvor der kun deltager en anpartshaver. Såfremt eksempelvis et dansk aktieselskab optræder som eneste stifter og anpartshaver i et dansk anpartsselskab, er begge selskaber omfattede af de foreslåede regler vedrørende tvungen dansk sambeskatning. Dette indebærer efter forslaget til SEL § 31, stk. 7, 7. pkt., at det danske aktieselskab hæfter solidarisk for datteranpartsselskabets skattegæld.

I direktivet findes en undtagelsesbestemmelse. Det bestemmes således i det 12. direktivs artikel 2, stk. 2, at:

»Indtil en senere harmonisering af koncernlovgivningen har fundet sted, kan der i medlemsstaternes lovgivninger fastsættes særlige bestemmelser eller sanktioner for det tilfælde, at:

a) en fysisk person er eneste deltager i flere selskaber, eller

b) et enkeltmandsselskab eller enhver anden juridisk person er eneste deltager i et selskab«

Denne undtagelsesbestemmelse skal fortolkes i lyset af direktivets præambel, hvoraf det fremgår at: *»denne mulighed har udelukkende til formål at tage hensyn til de særlige forhold, der forekommer i henhold til visse nationale lovgivninger.«* Den foreslåede SEL § 31, stk. 7, 7. pkt., gælder generelt i forhold til de danske skattemyndigheder, og den går derfor langt ud over denne undtagelsesbestemmelse i direktivet.¹⁷

Undtagelsesreglen er, som det fremgår af præambelen, alene møntet på nationale regler, der bestod *på tidspunktet for direktivets vedtagelse*, hvilket selvsagt ikke er tilfældet for den foreslåede hæftelsesregel. Endelig kan bemærkes, at den foreslåede hæftelsesregel i SEL § 31, stk. 7, 7. pkt., jo også gælder i en situation, hvor en fysisk person ejer 100 % af anparterne i ét anpartsselskab og 51 % af anparterne i et andet anpartsselskab.

Undtagelsesbestemmelsen i direktivets artikel 2, stk. 2, er udtømmende.¹⁸ Det kan på denne baggrund konkluderes, at den foreslåede generelle regel i SEL § 31, stk. 7, der, såfremt den blev vedtaget, ville fratage direktivet enhver mening, er i strid med det tolvte selskabsretlige direktiv for så vidt angår aktie- og anpartsselskaber, der er omfattet af det 12. direktiv, og hvor samtlige aktier (hhv. anparter) ejes af en enkelt selskabsdeltager. Dette gælder selvsagt tillige, hvor et helejet datterselskab, der indgår i en dansk sambeskatning, er stiftet i overensstemmelse med de selskabsretlige regler i en anden medlemsstat.

¹⁶ Jvf. direktiv 89/667 EØF, gengivet i EF-tidende L, nr. 95, af 30. december 1989, s. 40 ff.

¹⁷ Jvf. hertil Mathias Habersack, *Europäisches Gesellschaftsrecht*, (2. Aufl. 2003), s. 337, hvor det hedder: *»Eine gesetzliche Vorschrift etwa, nach der eine natürliche Person, die Alleingesellschafter einer GmbH ist, und gleichzeitig ein einzelkaufmännisches Unternehmen betreibt oder eine Mehrheitsbeteiligung an einer anderen Gesellschaft hält, generell für die Verbindlichkeiten der GmbH einzustehen hat, wäre deshalb mit der Richtlinie nicht vereinbar.«*

¹⁸ Jvf. hertil Mathias Habersack, *Europäisches Gesellschaftsrecht* (2. Aufl. 2003), s. 337f.

Såfremt tidsfristen for implementering af et direktiv er udløbet, hvilket er tilfældet for det 12. selskabsretlige direktiv, følger det af EF-Domstolens faste praksis, at et direktiv er **umiddelbart anvendeligt** i forhold til de enkelte medlemsstater, hvorved forstås, at borger og virksomheder kan støtte ret på det i forhold til en medlemsstat, der enten slet ikke har implementeret direktivet, eller som har implementeret det fejlagtigt.¹⁹

Som anført ovenfor gælder den foreslåede regel vedrørende tvungen dansk sambeskatning tillige for selskaber, der civilretligt er stiftet i henhold til andre staters lovgivning, men hvor ledelsens sæde er placeret her i landet. EF-Domstolens afgørelse af 30. september 2003 i sag C-167/01, Inspire Art angik en hollandsk lov, der fastsatte en række særlige regler for selskaber, der var stiftet i en anden stat, men hvis faktiske ledelse befandt sig i Holland.²⁰ En af disse særlige regler gik ud på, at disse selskaber skulle registrere sig i Holland som »formelt udenlandske selskaber«, og at medlemmerne af selskabets ledelse hæftede solidarisk for forpligtelser, der blev påført selskabet, så længe pligten til særskilt registrering ikke var opfyldt. Hertil konkluderede EF-domstolen, jvf. Dommens præmis 142:

142 *»Det andet spørgsmål, som den nationale ret har forelagt, skal herefter besvares med, at hverken artikel 46 EF eller hensyn til kreditorbeskyttelse, bekæmpelse af misbrug af etableringsfriheden, opretholdelse af god handelsskik eller af en effektiv skattekontrol kan begrunde den hindring, som bestemmelser i en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede om mindstekapitalen og om selskabsledelsens personlige og solidariske ansvar udgør for den etableringsfrihed, der er garanteret ved traktaten.«*

Det kan på denne baggrund konkluderes, at de foreslåede regler om solidarisk hæftelse for koncernens skattegæld indebærer en åbenbar tilsidesættelse af Traktatens bestemmelser vedrørende selskabers etableringsfrihed (Artikel 43 EF, jvf. Artikel 48 EF), idet omfang denne regel anvendes på selskaber, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats lovgivning, men hvor ledelsens sæde befinder sig i Danmark.

Det kan således konkluderes, at en regel om tvungen sambeskatning og deraf følgende solidarisk hæftelse for koncernens skattegæld er i strid med det 12. selskabsretlige direktiv, hvis bestemmelser på dette punkt er umiddelbart anvendelige i Danmark. De foreslåede regler er tillige i strid med SE-forordningens artikel 1, stk. 2, der gælder umiddelbart i Danmark, samt med EF-traktatens artikel 43. Den tvungne sambeskatning kan derfor under ingen omstændigheder håndhæves af de danske skattemyndigheder over for et SE-selskab, ligesom de under ingen omstændigheder kan håndhæves over for helejede aktie- og anpartsselskaber, der i henhold til reglerne i den medlemsstat, hvor der er stiftede, er omfattet af reglerne i det 12. selskabsretlige direktiv, eller over for selskaber, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats lovgivning, men hvor ledelsens sæder befinder sig i Danmark.

Det kan i øvrigt bemærkes i tilknytning hertil, at det 12. selskabsretlige direktiv tillige indebærer, at den transparensregel, der blev indført som selskabsskattelovens § 2 A ved lov nr. 221 af 30. marts 2004, er i strid med gældende fællesskabsret. Denne transparensregel indebærer, at et dansk anpartsselskab efter omstændighederne kan blive anset for at være skattemæssigt transparent, således at det i skatteretlig henseende behandles som et fast driftssted. Dette indebærer, at det

¹⁹ Se om direktivers umiddelbare anvendelighed eksempelvis Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten (3. udg. 2004), s. 134f, samt Rudolf Geiger, EUV/EGV (4. Aufl. 2004), s. 837f.

²⁰ Se om de vidtgående selskabsretlige konsekvenser af Domstolens dom I Inspire Art, Søren Friis Hansen, Nordisk Tidsskrift for Selskabsret 2003, s. 431-450 med henvisninger.

danske selskabs moderselskab hæfter for den skat, der skal svares til den danske stat, hvilket er klart i strid med det 12. direktiv i de tilfælde, hvor der er tale om et anpartsselskab med en enkelt anpartshaver.²¹

3. EU-rettens betydning for L 153

3.1 Fra diskriminationsforbud til restriktionsforbud

Det er i EF-domstolens faste retspraksis slået fast, at uanset skatteretten som udgangspunkt hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse udøve deres kompetence på dette område under overholdelse af fællesskabsrettens regler.²² Dette indebærer i særdeleshed, at nationale skatteretlige regler ikke må være diskriminerende i forhold til borgere og selskaber fra andre medlemsstater.

De fire friheder, der er grundpillerne i det indre marked, indebærer imidlertid ikke blot et forbud mod diskriminerende nationale regler. De traktatsikrede regler om fri bevægelighed indebærer tillige et forbud mod restriktive nationale foranstaltninger (det såkaldte **restriktionsforbud**). Indtil 2000 havde EF-domstolen været tilbageholdende med at lade restriktionsforbuddet finde anvendelse på nationale skatteretlige regler. I 2000 afsagde EF-Domstolen imidlertid en række centrale domme, hvorved det blev slået fast, at EF-traktatens frihedsrettigheder på det skatteretlige område ikke blot omfatter nationale foranstaltninger, der er diskriminerende, men tillige omfatter **restriktive nationale foranstaltninger**.²³

At udviklingen gik denne vej, blev allerede dokumenteret af Christina D. Tvarnø, der analyserede spørgsmålet i sin Ph.D.-afhandling fra 2001, Skattemæssigt underskud i selskaber i EU (DJØFs forlag).²⁴ Desværre har forfatterens banebrydende konklusioner vedrørende restriktionsforbudets anvendelse på nationale skatteregler hidtil ikke slået igennem i fuldt omfang i den danske skatteretlige litteratur. De traktatsikrede regler om fri bevægelighed er ikke blot regler, der skal sikre lighed mellem borgere og virksomheder fra forskellige medlemsstater, men tillige regler, der skal sikre borgernes frihed. Det hedder om restriktionsforbuddet i betænkning nr. 1452 (s. 138):

²¹ Transparensreglen i SEL § 2 A er ikke blot i strid med det 12. Selskabsretlige direktiv. Bestemmelsen i SEL § 2 A, indebærer tillige en tilsidesættelse af reglerne i EF-traktatens artikel 43 vedrørende etableringsfriheden og artikel 56 vedrørende kapitalens fri bevægelighed, jvf. hertil nærmere Søren Friis Hansen, Skattepolitisk Oversigt 2004, s. 415-437.

²² Domstolen har således gennem de seneste år i utallige sager slået fast, at medlemsstaterne under udøvelse af deres kompetence vedrørende skatteretlige regler skal overholde fællesskabsretten, jvf. således eksempelvis Domstolens dom af 11. august 1985 i sag C-80/94, Wielockx, præmis 16, Domstolens dom af 16. juli 1998 i sag C-264/96, ICL, præmis 19, Domstolens dom af 29. april 1999 i sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, præmis 19, Domstolens dom af 6. juni 2000 i sag C-35/98, Verkooijen, præmis 32, Domstolens dom af 11. december 2003 i sag C-364/01, Barbier, præmis 56, Domstolens dom af 4. marts 2004 i sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, præmis 21, Domstolens dom af 15. juli 2004 i sag C-242/03, Weidert & Paulus, præmis 12, Domstolens dom af 15. juli 2004 i sag C-315/02, Anneliese Lenz, præmis 19, samt senest Domstolens dom af 7. september 2004 i sag C-319/02, Manninen, præmis 19.

²³ Se eksempelvis Andreas Körner, Internationales Steuerrecht, (8/2004), s. 259f: »Eine Diskriminierung ist lediglich *ein* Fall einer Beschränkung. Neben - offenen wie verdeckten - Diskriminierungen auf Grund der Staatsangehörigkeit, stellen auch alle anderen Behinderungen der Ausübung der Grundfreiheiten Beschränkungen dar: Die Grundfreiheiten sind nicht nur Gleichheits-, sondern auch Freiheitsrechte.«

²⁴ Jvf. afhandlingens s. 109-130 (særligt s. 128f).

»Udover diskriminationsforbuddet kan nationale skatteregler komme i strid med restriktionsforbuddet, der er et forbud mod at opstille hindringer for udøvelsen af den fri bevægelighed. Restriktionsforbuddet rækker potentielt videre end diskriminationsforbuddet, idet en regel – i hvert fald teoretisk – kan være i strid med restriktionsforbuddet, selv om reglen ikke indebærer en forskelsbehandling i sammenlignelige situationer.«

Det er korrekt, at restriktionsforbuddet omfatter langt flere nationale skatteretlige regler end diskriminationsforbuddet. Det er imidlertid en ukorrekt gengivelse af gældende fællesskabsret, når det anføres, at denne konklusion alene er baseret på en teoretisk baseret regel. Siden 2000 har EF-Domstolen således anvendt restriktionsforbuddet på nationale skatteretlige regler i et betydeligt antal domme, således at restriktionsforbuddet nu er indarbejdet som et helt fast element i Domstolens retspraksis på det skatteretlige område.²⁵ Domstolen har således ved sin praksis bekræftet de af Christina Tvarnø fremsatte konklusioner og har derved forvandlet restriktionsforbuddet fra teori til håndgribelig retspraksis.

For så vidt angår restriktionsforbuddet anføres følgende i bemærkningerne til L 153 (afsnit 10):

»Det er særdeles vanskeligt at vurdere, om de foreslåede regler indebærer en restriktion efter EU-retlige regler«.

Udsagnet er vildledende og er ikke en korrekt gengivelse af gældende fællesskabsret. I EF-Domstolens praksis findes således en fuldstændig klar og præcis definition af, hvad der forstås ved en restriktion, jvf. hertil eksempelvis EF-Domstolens dom af 15. juli 2004 i sag C-242/03, Weidert & Paulus. Sagen vedrørte nogle skatteregler i Luxembourg, der gav aktionærer et nedslag ved erhvervelse af aktier eller anparter i selskaber, der var hjemmehørende i Luxembourg, men ikke i andre medlemsstater. Domstolen bemærkede, jvf. præmis 13-16:

- »13 *En lovbestemmelse som den i hovedsagen omhandlede har nemlig den virkning, at den afskrækker den pågældende medlemsstats statsborgere fra at investere deres kapital i selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat (jf. analogt Verkooijen-dommen, præmis 34). Som det fremgår af selve titlen på loven af 22. december 1993, har denne til formål at »fremme investeringerne af hensyn til den økonomiske udvikling«, og det fremgår af forarbejderne til LIR's artikel 129c, således som de er beskrevet såvel af ægtefællerne Weidert-Paulus som af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, uden at denne redegørelse er blevet afkræftet af den luxembourgske regering, at den pågældende bestemmelse netop har til formål at fremme privates investeringer i selskaber, der har hjemsted i Luxembourg.*
- 14 *En sådan bestemmelse har ligeledes en restriktiv virkning for selskaber hjemmehørende i andre medlemsstater, da den udgør en hindring for kapitaltilførsel fra Luxembourg, da erhvervelse af aktier eller anparter i sådanne er mindre attraktivt end erhvervelse af aktier*

²⁵ Se tillige Domstolens dom af 28. oktober 1999 i sag 55/98, Vestergaard, præmis 22, Domstolens dom af 18. november 1999 i sag C-200/98, X AB & Y AB, præmis 26, Domstolens dom af 13. april 2000 i sag C-258/98, Baars, præmis 29, Domstolens dom af 6. juni 2000 i sag C-35/98, Verkooijen, præmis 34-36, Domstolens dom af 14. december 2000 i sag C-141/99, AMID, Domstolens dom af 21. november 2002 i sag C-436/00, X og Y, præmis 35, Domstolens dom af 12. december 2002 i sag C-385/00, de Groot, præmis 78, Domstolens dom af 26. juni 2003 i sag C-422/01, Ole Ramstedt, præmis 26, Domstolens dom af 18. september 2003 i sag C-168/01, Bosal, præmis 27, Domstolens dom af 4. marts 2004 i sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, præmis 24-25, Domstolens dom af 15. juli 2004 i sag C-315/02, Anneliese Lenz, præmis 20-22, samt senest Domstolens dom af 7. september 2004 i sag C-319/02, Maninnen, præmis 20 og 22.

eller anparter i selskaber, der har hjemsted i Luxembourg (jf. analogt Verkooijen-dommen, præmis 35, og dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 24).

- 15 *På denne baggrund må det fastslås, at den omstændighed, at en medlemsstat gør et nedslag i den skattemæssige indkomst for fysiske personer for erhvervelse af aktier eller anparter, der repræsenterer kontante indskud i kapital selskaber, betinget af, at disse selskaber har hjemsted i staten, er en hindring for de frie kapitalbevægelser, der er forbudt ved artikel 56 EF.»*

Se tillige Domstolens dom af 7. september 2004 i sag C-319/02, Manninen, præmis 22-23. Denne sag vedrørte finske skatteregler, hvorved der blev ydet en skattemæssig godtgørelse til aktionærer for selskabsskat betalt af selskaber, der var hjemmehørende i Finland. Denne godtgørelse blev derimod ikke ydet for selskabsskat betalt af selskaber, der var hjemmehørende i andre medlemsstater. Domstolen konkluderede hertil:

- 22 *»Det følger heraf, at den finske skattelovgivning bevirker, at personer, der er fuldt skattepligtige i Finland, afholdes fra at investere deres kapital i selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat.*
- 23 *Den finske skattelovgivning har ligeledes en restriktiv virkning for selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, da den udgør en hindring for at tilvejebringe kapital i Finland. For så vidt som kapitalindkomst, der ikke hidrører fra Finland, skattemæssigt behandles mindre fordelagtigt end udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i Finland, er aktier i selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, mindre attraktive for investorer, der er bosiddende i Finland, end aktier i selskaber med hjemsted i Finland (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 35, og af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelse, præmis 24).«*

Ved en **restriktion** forstås således en national foranstaltning, der kan gøre det mindre attraktivt for en borger eller virksomhed, at udøve en af de ved EF-traktaten sikrede rettigheder eller som indebærer, at den pågældende kan afholde sig fra at udøve sine traktatsikrede rettigheder. Enhver national foranstaltning, der udgør en restriktion, er principielt uforenelig med EF-Traktatens frihedsrettigheder, medmindre medlemsstaten kan retfærdiggøre den pågældende foranstaltning.

3.2 Anvendelse af kapitalens fri bevægelighed (artikel 56 EF) på skatteretlige regler

Indtil 2004 angik hovedparten af EF-domstolens afgørelser vedrørende frihedsrettighedernes anvendelse på nationale skatteregler etableringsfriheden (artikel 43 EF), eller den fri bevægelighed for tjenesteydelser (artikel 49 EF). Med en række afgørelser fra 2004 har EF-domstolen endegyldigt slået fast, at Domstolens praksis vedrørende restriktive nationale foranstaltninger på skatterettens område gælder tilsvarende for så vidt angår artikel 56 EF, jvf. således Domstolens domme i sagerne C-319/02, Maninnen, sag C 315/02, Anneliese Lenz, samt C-242/03, Weidert & Paulus.

Bestemmelserne om kapitalens fri bevægelighed finder således utvivlsomt anvendelse, såfremt en person eller virksomhed, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, erhverver aktier eller anparter i et selskab, der er hjemmehørende i Danmark. Såfremt en erhverver opnår kontrol over så stor en del af selskabets aktier eller anparter, at vedkommende derved kan træffe beslutninger om selskabets drift, er erhvervelsen omfattet af EF-traktatens regler om

etableringsfrihed (artikel 43 EF), jvf. således Domstolens afgørelse i sag C-208/00, Überseering, præmis 77.²⁶

Det kan heraf modsætningsvis slutes, at enhver erhvervelse af aktier eller anparter i et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, er beskyttet af kapitalens fri bevægelighed, såfremt erhververen ikke anses for at have opnået kontrol, jvf. kursgevinstlovens 4, stk. 2.

3.3 Indebærer tvungen sambeskatning en restriktion?

Det skal herefter vurderes, om de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning (globalpuljeprikket) indebærer en national foranstaltning, som hindrer udøvelse af etableringsfriheden hhv. kapitalens fri bevægelighed, eller som kan gøre det mindre attraktivt at udnytte disse friheder. Af lovforslagets bemærkninger fremgår følgende vedrørende de EU-retlige problemer, som den foreslåede regel vedrørende tvungen sambeskatning af udenlandske selskaber giver anledning til (De generelle bemærkninger, afsnit 10):

»Det kan konstateres, at forslaget indebærer, at udenlandske koncerners praktiske og formelle adgang til sambeskatning af aktiviteter i Danmark svarer fuldt ud til de regler, som gælder for ejere, der udelukkende har aktivitet i Danmark. Der er således ingen forskelsbehandling mellem udenlandske og danske koncerner i den henseende.

Det kan imidlertid også konstateres, at indførelsen af et territorialbeskatningsprincip indebærer, at den skattemæssige behandling af en given aktivitet kan være forskellig afhængig af, om aktiviteten udøves i Danmark eller i udlandet. Hvis en virksomhed giver underskud i Danmark -- eksempelvis i en etableringsfase - vil underskuddet kunne fradrages ved indkomstopgørelsen, mens en tilsvarende underskudsgivende aktivitet i udlandet -- som udgangspunkt - ikke er fradragsberettiget.

Det bemærkes i den forbindelse, at det i praksis må formodes, at i hvert fald større internationale koncerner af både økonomiske og administrative grunde ikke vil anse det for fordelagtigt at inddrage koncernens globale indkomst under dansk beskatning. Det svarer til, hvad der er forudsat ved vurderingen af forslagets provenumæssige virkninger.

Det giver anledning til overvejelser om, hvorvidt en sådan - som udgangspunkt - forskellig skattemæssig behandling af dansk og udenlandsk indkomst er i overensstemmelse med EU-retten. I den forbindelse lægges efter EF-Domstolens praksis vægt på, om de foreslåede sambeskatningsregler indebærer, at danske og udenlandske koncerner, der befinder sig i en sammenlignelig situation, behandles forskelligt, og om reglerne indebærer en restriktion i den frie bevægelighed. Er det tilfældet kan reglen kun opretholdes, hvis den kan begrundes med saglige hensyn og det ønskede resultat ikke kunne opnås ved mindre indgribende regler (proportionalitet).« (min fremhævelse, SFH)

Det mindretal i Sambeskatningsudvalget, der anbefalede globalpuljeprikket, anførte om princippet forenelighed med fællesskabsretten følgende (Betænkning 1452, s. 242-243):

»Som nævnt vil modellerne med stor sandsynlighed indebære en reel afskaffelse af sambeskatningen af koncerner med mange udenlandske datterselskaber. Til gengæld vil modellerne fortsat give mulighed for national sambeskatning, hvis der udelukkende er danske selskaber i koncernen.

²⁶ Se tillige Domstolens dom af 21. november 2002 i sag C-436/00, X&Y, præmis 36 og 37.

Det er på den baggrund nærliggende at spørge, om modellen kan være forenelig med EU-retten. Det vil i den forbindelse være af afgørende betydning, om modellerne medfører en lempeligere skattemæssig behandling, hvis et datterselskab er placeret i Danmark frem for i udlandet.

Sambeskatningsmodellen, hvor tilladelse til sambeskatning med et datterselskab betinger, at alle datterselskaber - såvel danske som udenlandske - inddrages under en sambeskatning, synes ikke at føre til nogen form for forskelsbehandling mellem udenlandske og danske selskaber. Der synes således ikke at være EU-retlige problemer ved denne model«.

Indledningsvis bemærkes, at den tolkning af fællesskabsretten, der her lægges til grund af et mindretal i udvalget som anført ovenfor (afsnit 3.1) er åbenbart fejlagtig, idet den er baseret på den fejlslutning, at fællesskabsretten alene indebærer et forbud mod diskrimination. Som dokumenteret ovenfor, indebærer fællesskabsretten ikke kun et forbud mod enhver forskelsbehandling, men tillige indebærer et forbud mod nationale foranstaltninger, der kan gøre det mindre attraktivt for borgere og virksomheder at udøve deres traktatsikrede rettigheder i Danmark eller fra Danmark.

Det fremgår udtrykkeligt af de ovennævnte citater, at såvel det mindretal i Sambeskatningsudvalget, der gik ind for globalpuljeprincippet, som skatteministeren, er af den opfattelse, at indførelse af globalpuljeprincippet vil indebære, at udenlandske koncerner vil finde det mindre attraktivt at etablere sig i Danmark, hvorfor det er ufornuddent at føre yderligere dokumentation for, at de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning af udenlandske selskaber indebærer en generende national foranstaltning.

Det kan på denne baggrund konkluderes, at bestemmelsen i den foreslåede SEL 31, stk. 2, indebærer en national foranstaltning, der vil afholde selskaber og virksomheder fra at udøve deres traktatsikrede ret til etablering (artikel 43 og 48 EF), ligesom bestemmelsen vil kunne indebære, at borgere eller virksomheder fra andre medlemsstater afholder sig fra at investere i danske selskaber, jvf. Artikel 56 EF, hvorfor foranstaltningen principielt er uforenelig med fællesskabsretten. Foranstaltningen skal derfor retfærdiggøres

4. Kan tvungen sambeskatning retfærdiggøres?

4.1 Generelt om retfærdiggørelse af restriktive nationale regler

Det er ovenfor konkluderet, at de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning uden nogen tvivl indebærer en generende national foranstaltning, der principielt er uforenelig med gældende fællesskabsret. Det skal herefter vurderes, hvorvidt de foreslåede regler kan retfærdiggøres ud fra de kriterier, der er fastlagt af EF-domstolen. EF-Domstolen har i sin faste praksis opstillet helt klare betingelser for, at en medlemsstat kan retfærdiggøre generende nationale foranstaltninger. Domstolen anfører herom, jvf. eksempelvis dom af 21. november 2002 i sag C-336/02, X og Y, præmis 49²⁷:

²⁷ Se tillige Domstolens dom af 12. december 2002 i sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, præmis 33. I tidligere afgørelser fra EF-domstolen forudsattes det, at restriktion kunne retfærdiggøres, hvis den: 1) blev anvendt uden forskelsbehandling, 2) var begrundet i tvingende samfundsmæssigt hensyn, 3) var egnet til at sikre sit formål, og 4) ikke gik videre end nødvendigt, jvf. eksempelvis Domstolens dom af 9. marts 1999 i sag C-212/97, Centros, præmis 34. Domstolen har i sine seneste afgørelser begrænset sig til at prøve hindringer i forhold til de tre kriterier, der er anført ovenfor. En foranstaltning, der indebærer en indirekte diskrimination, er også en hindring, som skal retfærdiggøres i henhold til disse kriterier.

»Det bemærkes hertil, at en restriktion for etableringsfriheden som den pågældende nationale bestemmelse kun kan være berettiget, hvis bestemmelsen har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. I så fald kræves det desuden, at foranstaltningen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål«.

Det skal særligt fremhæves, at samtlige tre betingelser skal være opfyldt for, at en restriktion kan anses for at være retfærdiggjort, og at det påhviler den danske stat at godtgøre, at der foreligger sådanne omstændigheder, som kan retfærdiggøre de foreslåede nationale foranstaltninger.²⁸

For så vidt angår den tvungne danske sambeskatning (forslaget til SEL § 31, stk. 1) er det noget overraskende at måtte konstatere, at spørgsmålet om, hvorvidt disse regler er i overensstemmelse med gældende fællesskabsret, overhovedet ikke er diskuteret noget sted i bemærkningerne til lovforslaget. Der er følgelig heller ikke gjort noget forsøg på at retfærdiggøre disse regler.

Da der som anført uden nogen tvivl foreligger en generende national foranstaltning, kan det uden videre konstateres, at reglerne om tvungen sambeskatning af danske selskaber indebærer en klar hindring for etableringsfriheden (artikel 43 EF) og kapitalens fri bevægelighed (artikel 56 EF), der ikke er forenelig med gældende fællesskabsret.

4.2 Sammenhængen i skattesystemet

For så vidt angår den tvungne sambeskatning af selskaber, der i skattemæssig henseende er hjemmehørende i udlandet, er det ovenfor påvist, at disse regler uden nogen som helst tvivl indebærer en generende national foranstaltning, og at de derfor skal retfærdiggøres. I bemærkningerne til L 153 angående lovforslagets fællesskabsretlige konsekvenser (afsnit 10) er det eneste argument, der fremføres som retfærdiggørelse af den tvungne udenlandske sambeskatning »sammenhængen i skattesystemet«. Det hedder således:

»Der foreligger ikke praksis, hvor EF-domstolen har taget stilling til et beskatningssystem, der som udgangspunkt bygger på et territorialprincip, men hvor der er mulighed for at vælge at inddrage indkomst fra danske selskabers udenlandske filialer og fra udenlandske koncernforbundne selskabers aktiviteter i udlandet.

Det vurderes imidlertid, at det foreslåede beskatningssystem etablerer en sådan direkte sammenhæng mellem den manglende indregning af eventuelle underskud hidrørende fra udlandet og den manglende beskatning af de modsvarende indtægter, at den forskellige skattemæssige behandling, som i princippet også kan »fravælges« vil blive anset for en saglig forskelsbehandling.

Dette støttes bl.a. af, at intet tilsiger, at det følger af EU-retten, at der skal være adgang til frit at vælge, hvilke aktiviteter, der skal påvirke indkomstopgørelsen. Det foreslåede globalpuljebegreb er netop begrundet i, at det for at undgå »cherry-picking« er nødvendigt, at udenlandsk indkomst fra filialer og koncernforbundne selskaber enten inddrages samlet under dansk beskatning eller slet ikke tages i betragtning ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst. Af samme grund er det nødvendigt at behandle udenlandske filialer og udenlandske koncernforbundne selskaber på samme måde, fordi selskaberne ellers kunne

²⁸ Se hertil EF-Domstolens afgørelse af 13. november 2003 i sag C-42/02, Lindman, hvor Domstolen i præmis 25 anfører følgende om proceduren ved Domstolen: *»Herved bemærkes, at de hensyn, der kan påberåbes af en medlemsstat, skal ledsages af en gennemgang af, hvorvidt den restriktive foranstaltning, som medlemsstaten har truffet, er hensigtsmæssig og forholdsmæssig.«*

unddrages dansk beskatning ved blot at lade de udenlandske underskudsgivende aktiviteter udøve af udenlandske filialer, mens overskudsgivende aktiviteter lægges i selskaber, der ikke inddrages under dansk beskatning.«

EF-domstolen har i to afgørelser accepteret, at hensynet til sammenhængen i beskatningssystemet kunne retfærdiggøre en hindring, jvf. således Domstolens dom af 28. januar 1992 i sag C-204/90, Bachmann. Argumentet har siden været fremført af de berørte regeringer som retfærdiggørelse i de fleste skattesager, som er afgjort af EF-Domstolen, men denne har ikke i senere sager accepteret dette som udslagsgivende.

Domstolen har gentagne gange understreget, at hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen kun kan gøres gældende af en medlemsstat, hvor det er en og samme skatteyder, der er berørt.²⁹ Dette faktum er udtrykkeligt nævnt i betænkning nr. 1452, jvf. betænkningens s. 140. I sin dom af 18. september 2003 i sag C-168/01, Bosal, konstaterede Domstolen således følgende vedrørende argumentet om sammenhæng i skattesystemet og dets anvendelse på koncernforhold, jvf. præmis 32:

»I modsætning til filialer eller driftssteder er moderselskaber og deres datterselskaber særskilte juridiske personer, der beskattes hver for sig, således at en direkte sammenhæng inden for samme beskatning ikke foreligger, og sammenhængen i beskatningsordningen kan ikke påberåbes«

EF-domstolen har endvidere præciseret, at argumentet om sammenhængen i beskatningsordningen kun kan påberåbes, når der foreligger en direkte sammenhæng mellem den skattemæssige fordel og udligningen af denne ved en bestemt skatteopkrævning, jvf. hertil Domstolens dom af 7. september 2004 i sag C-319/02, Manninen, præmis 42:

42 *»I denne henseende skal det bemærkes, at Domstolen i præmis 28 i Bachmann-dommen, henholdsvis præmis 21 i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, har anerkendt, at hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. For at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det dog være fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. i denne retning dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, Asscher-dommen, præmis 58, ICI-dommen, præmis 29, dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 24, samt af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 52). Som det fremgår af præmis 21-23 i Bachmann-dommen og præmis 14-16 i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, bygger disse domme på det forhold, at der i belgisk ret var tale om en direkte sammenhæng hos den samme indkomstskattepligtige person mellem retten til at fradrage forsikringspræmier i den skattepligtige indkomst og den senere beskatning af de beløb, der udbetaltes af forsikringsselskaberne.«*

²⁹ Jvf. eksempelvis Domstolens dom af 13. april 2000 i sagen C-251/98 C. Baars, præmis 40, og Domstolens dom af 6. juni 2000 i sag C-35/98, Verkooijen, præmis 58. Se tillige Andreas Körner, Internationales Steuerrecht 8/2004, s. 252-272 (s. 262f), der bl.a. bemærker: *»Vor- und Nachteil müssen bei derselben Person anfallen«*.

Det kan på baggrund af Domstolens praksis konkluderes, at argumentet om sammenhængen i beskatningsordningen aldrig vil kunne anvendes som argument for at retfærdiggøre de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning.

4.3 Formålet med indførelse af globalpuljeprincippet

Det følger endvidere af domstolens praksis, at et anbringende, der bygger på hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning, skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende beskatningsordning, jvf. Domstolens dom i sag C-319/02, Manninen. præmis 43 og Domstolens dom af 11. marts 2004, i sag C-9/02, Hughes De Lasteyrie de Saillant, præmis 67. Det erklærede formål med indførelse af globalpuljeprincippet er at sikre den danske stat mod det tab af skatteprovenu, der angiveligt har været resultatet af de hidtidige regler. Det hedder således i de almindelige bemærkninger til L 153;

»Det er regeringens politik, at u hensigtsmæssigheder i skattelovgivningen skal fjernes. I det nuværende regelsæt kan de udenlandske koncerner undgå beskatning af deres danske aktiviteter. Dette skydes, at en af værnreglerne (ligningslovens § 5 H) ikke fungerer efter hensigten. Koncernen kan reducere dansk beskatning ved at placere deres underskudsgivende aktiviteter i datterselskaber, som derefter indplaceres i den danske sambeskatning.«

Det følger imidlertid af Domstolens helt faste praksis, at hensynet til at en medlemsstat mister et skatteprovenu, **ikke** er et hensyn, der kan begrunde en tilsidesættelse af de ved traktaten sikrede frihedsrettigheder. Det forhold, at en medlemsstat vil lide tab af et skatteprovenu, hvis en national skatteregel ikke kan håndhæves, er således **ikke** et tvingende samfundsmæssigt hensyn, der kan retfærdiggøre de hindringer for de traktatsikrede frihedsrettigheder, der følger af globalpuljeprincippet.³⁰ Der er ikke tale om et juridisk argument, men om et økonomisk argument,

³⁰ Jvf. hertil eksempelvis Domstolens afgørelse af 3. oktober 2002 i sag, C-136/00, Danner: Præmis 53-præmis 56:
Præmis 53: *»Den danske regering har endvidere gjort gældende, at begrænsningen af fradragsretten for forsikringspræmier er begrundet i hensynet til at opretholde selve skattegrundlaget. I Safir-dommen har Domstolen således anerkendt, at dette er et tvingende alment hensyn. Hvis forsikringspræmier, som indbetales til ordninger, der forvaltes af udenlandske institutioner, kunne fradrages, ville det for personer i medlemsstater med højt skattetryk for personbeskatning være særligt attraktivt at tegne forsikringer hos pensionsforsikringsinstitutioner i medlemsstater med lavere skattetryk. Resultatet ville være forsøg på at bringe sig ind under en lempeligere beskatning, misbrug og skatte-shopping, hvilket ville være ødelæggende for medlemsstater, der tilvejebringer grundlaget for en velfærdsstat gennem skatterne. Desuden ville medlemsstaterne have en berettiget interesse i ikke at indrømme en skattefordel i form af fradrag for præmierne, når den private opsparing, der søges fremmet, sker i udlandet.«*
Præmis 54: *»Disse argumenter kan ikke tiltrædes.«*
Præmis 55: *»I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen - i modsætning til, hvad den danske regering har gjort gældende - i Safir-dommens præmis 34 udtalte, at nødvendigheden af at undgå den udhuling af skattegrundlaget, som ville opstå, hvis opsparing i kapitalforsikringer i selskaber etableret i en anden medlemsstat end den, hvor den person, der foretager opsparingen, er hjemmehørende, ikke blev beskattet, i det konkrete tilfælde ikke kunne begrunde den pågældende nationale lovgivning, der udgjorde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser.«*
Præmis 56: *»Domstolen har ligeledes fastslået, at hensynet til at undgå et tab af skatteindtægter ikke hører til de hensyn, der er anført i EF-traktatens artikel 56 (efter ændring nu artikel 46 EF), og ikke kan anses for at være et af de tvingende almene hensyn (jf. i denne retning dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 51). Domstolen har endvidere fastslået, at en eventuel skattemæssig fordel, som tjenesteydere måtte have på grund af en lav beskatning i den medlemsstat, hvor de er etableret, kan ikke tjene som begrundelse for, at en anden medlemsstat skattemæssigt udsætter tjenesteydelsesmodtageren i den sidstnævnte stat for en mindre fordelagtig behandling (jf. dom af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehrs, Sml. I, s. 7447, præmis 44).«*

der ikke kan tillægges betydning ved vurderingen af, om nationale hindringer for traktatsikrede frihedsrettigheder kan retfærdiggøres.³¹

Ovenfor i afsnit 3.1 er citeret præmisserne 13-15 i Domstolens dom af 15. juli 2004 i sag C-242/03, Weidert & Paulus, hvor Domstolen underkendte nogle skatteregler fra Luxembourg, hvis formål var at fremme privates investeringer i selskaber, der havde hjemme i Luxembourg. Der kan i denne sammenhæng være anledning til at henvise til de almindelige bemærkninger til L 153, hvor det hedder:

»Forslaget skønnes samlet set provenuneutralt og vil medføre gunstige strukturvirkninger for dansk økonomi. De gældende regler for international sambeskatning medfører en egentlig skattemæssig tilskyndelse til at investere i udlandet. Dermed svækker reglerne Danmark i den internationale skattekonkurrence. Med indførelse af globalpuljeprincippet vil sambeskatningsreglerne generelt være neutrale i forhold til investeringsbeskatningen. Incitamentet til at investere i Danmark øges både som følge af indførelse af globalpuljeprincippet og som følge af den lavere selskabsskat. Et øget investeringsniveau vil bl.a. betyde en øget produktivitet og realløn. Endvidere vil tilskyndelsen til indkomstflytning ud af Danmark samlet set mindskes.«

Det kan på denne baggrund konkluderes, at det formål, der ligger bag indførelsen af globalpuljeprincippet, **ikke lovligt kan forfølges af en medlemsstat**, og at en national regel, hvorved globalpuljeprincippet indføres, allerede af denne grund er uforeneligt med gældende fællesskabsret.

4.4 Proportionalitet

Såfremt hensynet til sammenhæng i beskatningsordningen skal kunne retfærdiggøre en hindring, er det i øvrigt en betingelse, at den nationale foranstaltning ikke er mere indgribende for etableringsfriheden, end der er nødvendigt til opnåelse af dette formål.³² I denne forbindelse skal det i øvrigt understreges, at det følger af Domstolens faste praksis, at det forhold, at en skattepligtig tildeles en fordel, ikke kan retfærdiggøre en ugunstig skattemæssig behandling af skatteyderen, der udgør en hindring.³³

Det bemærkes, at det fremgår af bemærkningerne til L 153 (de generelle bemærkninger samt afsnit 10) vedrørende indgrebets proportionalitet:

»Regeringen bad derfor specifikt Sambeskatningsudvalget om at overveje, om det er muligt at justere reglerne, således at de effektivt forhindrer udenlandske koncerner med danske subkoncerner i at undgå dansk beskatning ved at indskyde underskudsgivende udenlandske virksomheder i den danske subkoncern. Udvalget anviser i rapporten to metoder, der effektivt kan forhindre dette - afskaffelse og globalpulje-princippet

³¹ Jvf. hertil eksempelvis Wolfgang Schön, Internationales Steuerrecht 2004, s. 303. Se tillige eksempelvis EF-Domstolens afgørelse af 16. juli 1998 i sag C-264/96, ICI, samt Domstolens afgørelse af 18. september 2003 i sag C-168/01, Bosal, præmis 42.

³² Jvf. Domstolens dom af 21. november 2002 i sag C-436/00, X og Y, præmis 59.

³³ Jvf. hertil Domstolens dom af 21. september 1999 i sag C-307/97, Saint Gobain, præmis 54, Domstolens dom af 6. juni 2000 i sag C-35/98, Verkooijen, samt Domstolens dom af 15. juli 2004 i sag C-315/02, Anneliese Lenz, præmis 43.

Regeringen foreslår derfor, at globalpulje-princippet indføres i sambeskatningsreglerne, idet denne metode er den mindst indgribende af de to anviste metoder«.

»Det vurderes endvidere, at det ønskede formål med reglerne ikke kan opnås på en mindre indgribende måde.«

Selv hvis man måtte vælge at se bort fra, at det formål, der følges med globalpuljeprincippet, er klart ulovligt (ovenfor afsnit 4.3), kan det konkluderes, at den gengivelse af det fællesskabsretlige proportionalitetsprincip, der kommer til udtryk i bemærkningerne til lovforslaget, er åbenbart vildledende, og at konklusionen er fejlagtig. Det turde være klart, at en national foranstaltning ikke bliver proportional, fordi medlemsstatens myndigheder ville kunne opstille en endnu mere vidtgående foranstaltning, end den, som er valgt.

4.5 Forskelsbehandling

Det skal afslutningsvis konstateres, at de foreslåede regler i SEL § 31, stk. 1 og stk. 2, indebærer en forskellig behandling af datterselskaber på grundlag af, hvor datterselskaberne har deres hjemsted, idet der er adgang til at fravælge sambeskatning for selskaber, der er hjemmehørende i udlandet, medens sambeskatningen ikke kan fravælges for så vidt angår selskaber, der er hjemmehørende i Danmark.

En sådan forskelsbehandling er principielt i strid med etableringsfriheden, jvf. artikel 43 EF, jvf. udtrykkeligt EF-Domstolens afgørelse af 18. november 1999 i sag C-200/98, X AB & Y AB. Denne sag vedrørte svenske skatteregler, hvorved svenske selskaber nægtedes ret til bestemte skattelettelser i forbindelse med en bestemt type koncernbidrag (»type C«), hvor disse blev foretaget til datterselskaber, der ikke var hjemmehørende i Sverige. Domstolen bemærkede hertil (præmis 27-28):

Præmis 27: *»I denne henseende bemærkes, at den lovgivning, som hovedsagen drejer sig om, ikke giver svenske selskaber, der har gjort brug af deres frie etableringsret til at oprette datterselskaber i andre medlemsstater, ret til at opnå bestemte skattelettelser i forbindelse med koncernbidrag af type C.«*

Præmis 28: *»En sådan lovgivning er dermed udtryk for en forskellig behandling af forskellige typer af koncernbidrag på grundlag af, hvor datterselskaberne har deres hjemsted. Medmindre en sådan forskellig behandling er begrundet, er den i strid med traktatens bestemmelser om etableringsfrihed. Det er i denne sammenhæng uden betydning, at koncernbidrag af type B efter Regeringsrättens praksis kan behandles som koncernbidrag af type A.«*

Da der ikke i rapporten fra Sambeskatningsudvalget eller bemærkningerne til L 153 er anført noget argument for at retfærdiggøre den konstaterede forskelsbehandling, kan det konkluderes, at de foreslåede regler vedrørende hhv. tvungen dansk sambeskatning og tvungen udenlandsk sambeskatning indebærer en national regel, der ikke er forenelig med gældende fællesskabsret.

4.6 Sammenfatning vedrørende retfærdiggørelse af globalpuljeprincippet

De foreslåede regler vedrørende sambeskatning er begrundet i, at et koncernselskab opnår en fordel (adgang til at fradrage underskud i dansk beskatning), medens et andet koncernselskab opnår en fordel (adgangen til at fravælge dansk beskatning for et overskudsgivende selskab). Den sammenhæng, der består i de foreslåede regler vedrørende sambeskatning, angår således for det

første forskellige retssubjekter, og for det andet forskellige skattebetalinger. Endvidere er formålet med indførelsen af globalpuljebegrippet ikke et lovligt hensyn, der er foreneligt med fællesskabsretten

Det kan på denne baggrund konkluderes, at det er **fuldstændigt udelukket**, at globalpuljebegrippet kan retfærdiggøres under henvisning til sammenhængen i beskatningsordningen. Skatteministeren har ikke i bemærkningerne til lovforslag L 153 fremført andre hensyn, der kan retfærdiggøre globalpuljebegrippet. Det kan på denne baggrund uden nogen tvivl konkluderes, at også bestemmelsen i den foreslåede SEL § 31, stk. 2, vedrørende tvungen sambeskatning af selskaber, der ikke er hjemmehørende i Danmark, indebærer en klar hindring for etableringsfriheden (artikel 43 EF) og kapitalens fri bevægelighed (artikel 56 EF), der **ikke er forenelig med gældende fællesskabsret**.

Afslutningsvis kan der være grund til at fremhæve, at det forhold, at der er indført en adgang til at fravælge den tvungne sambeskatning for så vidt angår selskaber, der ikke er hjemmehørende i Danmark, naturligvis ikke kan føre til et andet resultat. Det forhold, at en restriktiv national foranstaltning, kan fravælges, kan således selvsagt aldrig retfærdiggøre den pågældende restriktion.

5. Sammenfatning

5.1 Globalpuljebegrippet indebærer en klar tilsidesættelse af fællesskabsretten

Det kan på baggrund af den i afsnit 2 foretagne analyse konkluderes, at den foreslåede regel i SEL § 31, stk. 7, 7. pkt., vedrørende solidarisk hæftelse for koncernens samlede skattegæld ikke blot vil indebære en fravigelse af grundlæggende retlige principper, men at reglen tillige vil indebære en tilsidesættelse af SE-forordningens artikel 1, stk. 2, og af det 12. selskabsretlige direktiv for så vidt angår helejede aktie- og anpartsselskaber, samt af Artikel 43 EF for så vidt angår selskaber, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats lovgivning.

Det må på baggrund af den i afsnit 3 og 4 foretagne analyse konkluderes, at det foreslåede »globalpuljebegrip«
indebærer en hindring for kapitalens fri bevægelighed og for etableringsfriheden. Det må ligeledes konkluderes, at der for så vidt angår den tvungne danske sambeskatning (forslaget til SEL § 31, stk. 1) og den konstaterede forskelsbehandling mellem disse regler og den foreslåede tvungne sambeskatning af udenlandske selskaber (forslaget til SEL § 31, stk. 2) slet ikke er fremført argumenter, der kan retfærdiggøre de konstaterede hindringer. For så vidt angår den tvungne udenlandske sambeskatning er der kun anført et argument (sammenhængen i beskatningsordningen) som retfærdiggørelse for denne hindring. Det blev imidlertid dokumenteret, at dette argument aldrig kan retfærdiggøre en hindring som den foreliggende.

Det må sammenfattende konkluderes, at det såkaldte »globalpuljebegrip«, vil medføre sådanne fundamentale tilsidesættelser af EF-traktatens frihedsrettigheder, at det aldrig vil kunne bringes i overensstemmelse med gældende fællesskabsret.

5.2 Konsekvenserne af den konstaterede overtrædelse af fællesskabsretten

EF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden og kapitalens fri bevægelighed er **umiddelbart gældende** i Danmark. Det 12. selskabsretlige direktiv er **umiddelbart anvendeligt** i Danmark. Samtlige de analyserede fællesskabsretlige retsakter har uden tvivl **forrang frem for dansk lovgivning**.³⁴ Det hedder herom i betænkning 1452 (s. 137):

³⁴ Se hertil eksempelvis Axel Cordewener, *Deutsches Steurrecht* 2004, s. 9, der konstaterer: »Die erhebliche Relevanz des EG-Rechts für den praktischen Rechtsschutz des einzelnen Steuerpflichtigen folgt aus der besonderen Qualität des EG-Rechts: Nach der EuGH-Judikatur besitzen sowohl das im EG-Vertrag niedergelegte oder aus ungeschriebenen Rechtsgrundsätzen bestehende Primärrecht als auch

»Da traktatens bestemmelser om fri bevægelighed er umiddelbart anvendelige, kan selskaberne direkte påberåbe sig rettighederne over for skattemyndighederne ved de nationale domstole. Som følge af EU-rettens forrang skal en national skatteregel vige, hvis den strider mod EU-retlige bestemmelser. Det vil bl.a. være tilfældet, hvis reglen indebærer en traktatstridig diskrimination eller restriktion.«

Det gengivne udsagn er for så vidt korrekt, men det er ikke en fuldstændig gengivelse af følgerne af, at en national skatteregel måtte vise sig at være i strid med gældende fællesskabsret. Udsagnet forekommer at være baseret på en forældet gengivelse af EF-Domstolens praksis vedrørende fællesskabsrettens forrang. Det følger af denne praksis, at fællesskabsrettens forrang ikke blot skal iagttages af lovgiver og de nationale domstole. Pligten til lade en national lovgivning vige, såfremt denne er i strid med en fællesskabsretlig regel, som har forrang, gælder således tillige for **medlemsstaternes myndigheder**, jvf. hertil udtrykkeligt Domstolens dom af 29. april 1999 i sag C-224/97, Ciola, præmis 29 og 30:

29 *»Skønt Domstolen oprindelig har fastslået, at den nationale ret eventuelt skal undlade at anvende enhver modstridende bestemmelse i national lov (jf. den nævnte dom i Simmenthal-sagen, præmis 21), har den senere præciseret sin praksis i to retninger.*

30 *Det fremgår nemlig af denne, at alle forvaltninger, herunder lokalforvaltninger, er underlagt nævnte forpligtelse, og at private derfor kan påberåbe sig en sådan fællesskabsbestemmelse over for disse (dom af 22.6.1989, sag 103/88, Fratelli Costanzo, Sml. s. 1839, præmis 32).«*

Det følger således af Domstolens praksis, at uanset om lovforslag L 153 måtte blive vedtaget af Folketinget, vil de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning ikke kunne håndhæves af danske skattemyndigheder i de tilfælde, hvor fællesskabsretten finder anvendelse, hvilket vil være tilfældet for langt størstedelen af de omfattede selskaber.

Derimod er det klart, at den nedsættelse af selskabsskatten fra 30 % til 28 %, der følger af lovforslagets § 1, nr. 6, § 3, nr. 1 og nr. 2, samt § 7, nr. 1, vil have retskraft i forhold til de omfattede virksomheder, såfremt L 153 vedtages og stadfæstes.

Som dokumenteret ovenfor, indebærer de foreslåede regler en helt åbenbar tilsidesættelse af gældende fællesskabsret. Såfremt lovforslag L 153 skulle blive vedtaget, og de danske skattemyndigheder under tilsidesættelse af deres fællesskabsretlige forpligtelser, måtte vælge at **håndhæve** de foreslåede regler vedrørende tvungen sambeskatning, vil der i det omfang fællesskabsretten finder anvendelse på forholdet, være tale om en så **kvalificeret tilsidesættelse** af gældende fællesskabsret, at den danske stat uden nogen tvivl ville blive **erstatningsansvarlig** i forhold til de selskaber og selskabsdeltagere, der måtte lide tab som en følge af den uberettigede håndhævelse af sambeskatningsreglerne.

Samlet set må det på baggrund af den gennemførte analyse af forholdet mellem gældende fællesskabsret og lovforslag L 153 anbefales, at lovforslaget snarest trækkes tilbage i sin helhed.

das von den EU-Organen geschaffene Sekundärrecht (insbesondere Richtlinien und Verordnungen) Vorrang vor allen - bereits bestehenden oder noch zu schaffenden- nationalen Rechtsnormen. Dies ist im Verhältnis zum einfachgesetzlichen nationalen Steuerrecht völlig unstrittig. Hieraus folgt, dass im Fall des Verstosses einer nationalen Norm gegen EG-rechtliche Vorgaben letztere zwingend vorgehen und damit kollidierende nationale Norm nicht angewendet werden darf.« (mine fremhævelser, SFH).

5.3 Misinformation

Det må på denne baggrund konstateres, at de bemærkninger til lovforslaget, der er fremsat af skatteministeren, indeholder en række oplysninger, hvorved Folketinget misinformeres.

Skatteministeren **fortier** således, at de foreslåede regler vedrørende solidarisk hæftelse for koncernens skattegæld åbenbart strider mod det 12. selskabsretlige direktiv samt mod SE-forordningens artikel 1, stk. 2. Skatteministeren fortier ligeledes, at EF-traktatens bestemmelser vedrørende kapitalens fri bevægelighed finder anvendelse i de situationer, hvor en EU-borger eller virksomhed erhverver aktier eller anparter i et dansk selskab. Dette indebærer, at også reglerne om tvungen dansk sambeskatning skal vurderes i forhold til gældende fællesskabsret. Disse oplysninger må anses for at være af væsentlig betydning for Folketingets behandling af lovforslag L 153.

De oplysninger, som skatteministeren giver i bemærkningerne er tillige på en række punkter objektivt konstaterbart **urigtige**. Det fremgår af skatteministerens bemærkninger til lovforslag L 153, at de foreslåede regler er i overensstemmelse med gældende fællesskabsret. Dette udsagn er, som det er dokumenteret ovenfor, utvivlsomt urigtigt. I denne forbindelse bemærkes, at de foreslåede regler om tvungen sambeskatning blot skal være i strid med *en enkelt* af de ovenfor nævnte fællesskabsretlige retsakter, for at den fremsatte påstand om reglernes forenelighed med fællesskabsret er urigtig.

For så vidt angår spørgsmålet om retfærdiggørelse af de foreslåede regler, er lovforslagets bemærkninger **vildledende**, idet det fremgår, at de foreslåede regler etablerer en sammenhæng i skattesystemet, der vil blive anset for en saglig forskelsbehandling. Det fremgår imidlertid af EF-domstolens faste praksis, at argumentet om sammenhæng i beskatningsordningen aldrig kan anvendes til retfærdiggørelse af regler, der - som det er tilfældet med de foreslåede regler - vedrører forskellige skattesubjekter. Endvidere er det vildledende, når det anføres, at det er vanskeligt at vurdere, om en foreslået regel indebærer en restriktion. EF-Domstolens praksis giver mulighed for med stor præcision at fastlægge, hvornår der foreligger en restriktion. Desuden er det vildledende at hævde, at de foreslåede regler »lukker hullet«. Som reglerne er formuleret, kan de ikke håndhæves i tilfælde, hvor fællesskabsretten finder anvendelse, og allerede af den grund må det konstateres, at det påståede »hul« ikke er lukket.

Endelig er det vildledende, at »globalpuljeprincippet« i bemærkningerne til lovforslaget fremstilles som et almindeligt anerkendt princip i den internationale skatteret på linje med globalindkomstprincippet. Det til lejligheden opfundne »princip« benyttes ikke af andre stater i Europa, og vel næppe heller af andre stater i verden.