

THOMAS RØNFELDT

Skatteværn *og EU-frihed*

Værnsregler i dansk skatteret konfronteret
med fællesskabsrettens frihedsrettigheder som
dynamisk udviklet af EF-domstolen

Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Denne å[] * er omfattet af lov om ophavsret.

Uanset evt. aftale med Copy-Dan er det ikke tilladt at kopiere eller indscanne siden til undervisningsbrug eller erhvervsmæssig brug.

Bogen er udgivet af Djøf Forlag (www.djoef-forlag.dk)

Thomas Rønfeldt

Skatteværn og EU-frihed

– værneregler i dansk skatteret konfronteret med
fællesskabsrettens frihedsrettigheder som
dynamisk udviklet af EF-domstolen



Jurist- og Økonomforbundets Forlag
2010

Denne å[] * er omfattet af lov om ophavsret.

Uanset evt. aftale med Copy-Dan er det ikke tilladt at kopiere eller indscanne siden til undervisningsbrug eller erhvervsmæssig brug.

Bogen er udgivet af Djøf Forlag (www.djoef-forlag.dk)

Skatteværn og EU-Frihed

– *Værnsregler i dansk skatteret konfronteret med
fællesskabsrettens frihedsrettigheder*

1. udgave, 1. oplag

© Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2010

Alle rettigheder forbeholdes.
Mekanisk, elektronisk, fotografisk eller anden gengivelse af
eller kopiering fra denne bog eller dele heraf
er ifølge gældende dansk lov om ophavsret ikke tilladt
uden forlagets skriftlige samtykke eller aftale med Copy-Dan.

Omslag: Bo Helsted
Tryk og indbinding: Scandinavian Book, Århus

Printed in Denmark 2010
ISBN 978-87-574-2283-2

Jurist- og Økonomforbundets Forlag
Lyngbyvej 17
Postboks 2702
2100 København Ø

Telefon: 39 13 55 00
Telefax: 39 13 55 55
e-mail: forlag@djoef.dk
www.djoef-forlag.dk

Forord

Det foreliggende udgør min Ph.D.-afhandling med titlen »SKATTEVÆRN OG EU-FRIHED – værneregler i dansk skatteret konfronteret med fællesskabsrettens frihedsrettigheder som dynamisk udviklet af EF-domstolen«. Afhandlingen er indleveret ved Det Samfundsvidenskabelige Fakultet, Aalborg Universitet den 24. juli 2009.

Et projekt af denne størrelse bliver ikke til virkelighed uden hjælp. Praktiske såvel som teoretiske problemstillinger kræver en løsning, og i den forbindelse er der en række personer, som skal fremhæves.

Først skal departementschef i Skatteministeriet *Peter Loft* have en helt særlig tak. Uden Departementets velvillighed i forbindelse med at samfinansiere mit forløb ville denne afhandling aldrig have set dagens lys. Også tak til Tax Manager *Nikolaj Vinther*, Deloitte, i denne forbindelse, idet han og professor, dr.jur. *Erik Werlauff* var forgangsmænd i forbindelse med at skaffe kontakten til Skatteministeriet. Ligeledes skal der lyde en tak til *Nikolaj Vinther* for den givtige sparring, han bidrog med, det halvandet år vi nåede at arbejde sammen.

Mine kolleger ved Juridisk Institut, Aalborg Universitet skal alle have en tak. I har bidraget med meget gennem hele forløbet. Særligt skal der lyde tak til institutsekretær *Janne Sverd* og institutleder, professor, *Lars Bo Langsted* for hurtigt at tage affære i det år, hvor min søn var syg. Der skal også lyde en særlig tak til professor, ph.d. *Anders Ørgaard*, adjunkt, ph.d. *Louise Faber*, og lektor, ph.d. *Trine Schultz* for den faglige sparring I har bidraget med, på hver Jeres måde. Også *Charlotte Bagger Tranberg* skal have en tak i den forbindelse. Lektor, ph.d. *Sten Bønsing* skal have tak for i flere omgange af løse forvaltningsretlige problemstillinger. En tak skal også lyde til ph.d.-stipendiat, *Marie Jull Sørensen* for diskussioner om metodemæssige problemstillinger. Ligeledes skal der lyde tak til studentermedhjælper, cand.merc.jur. *Mie Gyldendal Rasmussen* og stud.merc.jur *Karoline Jensen*. *Mie Gyldendal Rasmussen* har deltaget i søgningen efter EF-domstolspraksis, og *Karoline Jensen* har læst korrektur på afhandlingen.

Også uden for universitetsverdenen er der folk at takke. Særligt skal der her lyde en tak til min gode ven Tax Manager *Jacob B. Pedersen*, KPMG, der

Forord

har været en utrolig stor støtte gennem hele forløbet, personligt såvel som fagligt.

Min vejleder, professor, dr. jur. *Erik Werlauff* skal have en helt speciel tak for sin indsats gennem hele mit ph.d.-forløb. Uden denne indsats ville projektet ikke være blevet en realitet. Der skal i den forbindelse også lyde en tak for at have inddraget mig i mange forskellige projekter ude af huset, som har givet en til tider lidt tom hverdag nyt liv.

Endelig skal den største tak lyde til min familie. Mine forældre, *Hanne og Johnny Rønfeldt*, har været en fantastisk støtte i den svære tid, hvor min søn Aleksander var meget syg og indlagt på sygehus i flere omgange. Men specielt min kæreste Lotte skal have den største tak af alle. Havde Lotte ikke været en del af mit liv, ville denne afhandling aldrig have set dagens lys. Derfor skylder jeg hende denne afhandling. TAK.

Aalborg den 22. juli 2009

Thomas Rønfeldt

Indholdsfortegnelse

Del I. Emne og metode	17
Kapitel 1. Metode og emnevalg	19
Del II. De skatteretligt relevante fællesskabsforskrifter	25
Kapitel 2. EU-rettens forrang – materielt anskuede grundsætninger.	27
1. Indledning	27
2. Styrken af EU-rettens forrang ved nationale domstole såvel som EF-domstolen	28
2.1 EU-rettens forrang som retligt argument ved EF-domstolen ...	30
2.1.1 Umiddelbart anvendelig EU-ret	33
2.1.1.1 Traktaten	34
2.1.1.2 Forordninger	35
2.1.1.3 Direktiver	36
2.1.2 EU-rettens forrang som retligt argument ved nationale domstole	39
2.1.2.1 Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne	41
3. Betydning af at EU-retten tillægges forrang	53
3.1 Ved tildeling af rettighed	53
3.2 Ved frafald af forpligtelse	59
3.2.1 ABL § 2a lavskatteaktier og SEL § 32 CFC-beskatning	61
3.2.2 Skattekontrollovens § 3B	65
3.2.3 Tynd kapitalisering: SEL § 11	67
3.3 Ved medlemsstatens erstatningspådragende adfærd?	70
3.3.1 Betingelser for erstatningsansvaret	71
3.3.1.1 Bestemmelsen skal have til formål at tillægge borgeren rettigheder	76
3.3.1.2 Overtrædelsen skal være tilstrækkelig kvalificeret	77
3.3.1.3 Årsagsforbindelse	88
3.3.2 Ansvarssituationerne	90

Kapitel 3. EU-rettens forrang – processuelle grundsætninger	103
1. Generelle betragtninger.....	103
1.1 Ligebehandling af indenlandske og udenlandske anbringender.....	109
1.2 Fællesskabsretlige anbringenders gennemslagskraft i den nationale retsorden.....	112
1.2.1 Domstolskontrol.....	113
1.2.2 Tilsidesættelse af national processuel autonomi og formodnings- og bevisbyrderegler.....	119
1.3 Foreløbige retsmidler i fællesskabsretlig belysning.....	121
1.3.1 Foreløbige retsmidler ved EF-domstolen.....	122
1.3.2 Foreløbige retsmidler ved nationale domstole.....	126
1.3.3 Begæring ved EF-domstole eller nationale domstole.....	129
Kapitel 4. EU-rettens forrang – nogle centrale retsfølger	131
1. Indledende bemærkninger.....	131
2. Tilbagesøgning af betalte skatter.....	133
2.1 Fællesskabsretten om tilbagesøgning.....	133
3. Genoptagelse af selvangivelse.....	135
4. Anmodning om at lade sig sambeskatte tilbage i tiden.....	150
4.1 Skal genoptagelse umiddelbart finde sted, da skattekravet består som følge af manglende sambeskatning, eller består der slet ikke noget skattekrav?.....	152
4.2 Er der anden hjemmel til at opnå rettigheden?.....	156
Kapitel 5. EF-domstolen som fremadrettet forfatningsdomstol	159
1. Indledende bemærkninger.....	159
1.1 Forskydning i virkningstidspunktet ifølge dommen selv.....	160
1.1.1 Den tidsmæssige virknings begrænsninger.....	161
1.2 Begrænsning af EF-domstolens afgørelses virkning ved traktatændring.....	167
Del III. Den materielle frihedsrettighed	171
Kapitel 6. Indledende bemærkninger om fri bevægelighed	173
1. Præsentation af EU-rettens friheder og betydning for skat.....	173

Kapitel 7. Etableringsrettens udvikling og betydning for medlemsstaternes lovgivning om direkte skatter	179
1. Indledning	179
2. Primær eller sekundær etablering	185
2.1 Selskabernes adgang til primær etablering.....	186
2.1.1 Efterfølgende primær etablering.....	186
2.2 Selskabers adgang til sekundær etablering i henhold til artikel 43 og 48 EF.....	192
2.2.1 Etablering af filial eller udveksling af tjenesteydelser.....	193
2.2.1.1 Filialbegrebet	194
2.2.1.2 Fast driftssted og filialtilstedeværelse	199
2.2.1.3 Fællesskabsretlig praksis om beskyttelse af fast driftssted.....	204
2.2.2 Etablering contra tjenesteydelser.....	209
3. Den 4-dobbelte etableringsfrihed.....	211
3.1 Etableringsrettens rækkevidde – generelle betragtninger.....	211
3.1.1 Valgfrihed som følge af fusion.....	213
3.2 Etableringsrettens rækkevidde – specielle betragtninger.....	215
3.2.1 Ydre og/eller indre neutralitet.....	218
3.2.1.1 Frit valg mellem filial og selskab	221
3.2.1.2 Territorialprincippetets virkning	223
3.2.1.3 Analogislutning som mulighed for opretholdelse af territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2.....	234
3.2.1.4 Begrænsning af etableringsformernes egenskaber.....	235
4. Gebhard-testen, efterfulgt af Centros, Überseering og Inspire Art....	240
4.1 EF-domstolens praksis som fortolkningsbidrag til restriktionsforbuddet.....	240
4.1.1 Etableringskæder er tilladt – Centros	240
4.1.2 Retssubjektivitet er ukrænkelig – Überseering BV	242
4.1.3 Hæftelsesbegrænsning kan ikke vilkårligt ophæves – Inspire Art	245
4.3 Udvidet forståelse af etableringsrettens rækkevidde	247
4.3.1 Grænseoverskridende fusioner og hjemstedsflytninger tillades – SEVIC	247
Kapitel 8. Tjenesteydelsernes frie bevægelighed	249
1. Indledning	249
2. Anvendelsesområdet for retten til fri udveksling af tjenesteydelser og rettighedens indhold	252

Indholdsfortegnelse

3.	Begrebet tjenesteydelser.....	255
3.1	Økonomisk aktivitet som krav for opnåelse af beskyttelse	256
3.1.1	Ydelse mod betaling som krav for opnåelse af beskyttelse	256
3.2	Service direktivets tjenesteydelsesbegreb	259
3.2.1	Tjenesteydelsesbegrebet som det fremkommer i servicedirektivet	260
4.	Praksis om udøvelse af tjenesteydelser med skatteretlige problematikker	266
4.1	Krav om tilstedeværelse gennem filial mv. er fællesskabsstridigt	267
4.2	Indenlandske tjenesteydere må ikke favoriseres på bekostning af udenlandske	268
4.3	Pensionsbeskatning som en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser	269
4.4	Dansk pensionsbeskatning som eksempel	270
4.4.1	Dommene over Danmark og Belgien i 2007	270
4.4.1.1	Den danske sag – dom af 30. januar 2007	271
5.	Sammenfatning	272
	Kapitel 9. Kapitalens frie bevægelighed	277
1.	Indledning	277
2.	Umiddelbar anvendelighed	278
3.	Beskyttede og forpligtede i henhold til artikel 56 EF	283
3.1	Definitionen af kapital	285
3.1.1	Nomenklaturen til direktiv 88/361	288
4.	Skattepraksis vedrørende kapitalens frie bevægelighed	291
4.1	Pensionsbeskatning – sag C-204/90, Bachmann og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien	291
4.2	Aktieavancer og udbytter – sag C-315/02, Anneliese Lenz og sag C-319/02, Mannien	294
4.3	Hjemmehørende contra ikke-hjemmehørende (begrænset og ubegrænset skattepligt) sag C-376/03, D. og sag C-265/04, Margaritha Bouanich	300
4.4	Tredjelandsvirkning – sag 157/05, Holböck og sag C-101/05, A	305
5.	Sammenfatning	311

Del IV. Fællesskabsrettens betydning for centrale danske værneregler	319
Kapitel 10. Medlemsstaternes behov for værneregler	321
1. Indledende bemærkninger	321
2. Beskatningsbasen	321
2.1 Dobbeltbeskatningsaftalernes betydning for beskatningsbasen.....	331
Kapitel 11. Tynd kapitalisering	335
1. Indledning	335
2. Tynd kapitalisering før 2004	336
2.1 Debitor og kreditor.....	337
2.2 Sanktioner, når tynd kapitalisering er effektiv	348
2.3 Konsolideringsreglen som instrument til at undgå tynd kapitalisering	348
3. Regler om tynd kapitalisering kan begrundes, Lankhorst-Hohorst ...	349
3.1 Sagens faktiske omstændigheder.....	350
3.2 Den danske reaktion på sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst.....	353
Kapitel 12. CFC-beskatning som værneregul – selskabsskattelovens § 32	355
1. Indledning	355
2. CFC-beskatning før sag C-196/04, Cadbury Schweppes	364
3. Nye regler om CFC-beskatning	367
4. Nye CFC-reglers fællesskabsretlige karakter	371
Kapitel 13. International sambeskatning	377
1. Indledning	377
2. Frivillig sambeskatning – enkelte selskaber	379
2.1 Kriterier og vilkår for frivillig sambeskatning	381
2.1.1 Samme regnskabsår og bogføringskrav for det udenlandske datterselskab	382
2.1.2 Ejervilkår – aktiebesiddelse.....	384
2.2 Konsekvenser af international sambeskatning – herunder ophør.....	386
2.2.1 Begrænsning af dobbeltfradrag – »double dip«.....	387
2.2.1.1 Ophør af sambeskatning – fællesskabsretligt problem	388

Indholdsfortegnelse

3.	Frivillig sambeskatning – alle koncernforbundne selskaber	389
3.1	Koncernforbindelse – et krav ved international sambeskatning.....	390
3.1.1	Koncernbegrebet i SEL § 31 C.....	392
3.1.1.1	Flertal af stemmer	392
3.1.1.2	Bestemmende indflydelse ved valg af øverste ledelsesorgans medlemmer.....	394
3.1.1.3	Bestemmende indflydelse ved aftale med datterselskabet eller i henhold til datterselskabets vedtægt	394
3.1.1.4	Bestemmende indflydelse ved aftale med andre selskabsdeltagere – aktionæroverenskomster	395
3.1.1.5	Praktisk majoritet.....	396
3.1.2	Selskaber med mulighed for international sambeskatning.....	396
3.2	Opgørelse af sambeskatningsindkomsten	397
3.2.1	Underskudsfremførelse.....	402
3.3	Bindingsperiode ved valg af international sambeskatning	403
3.4	Udnyttelse af udenlandske underskud	405
3.5	Administrationsselskabet	405
3.6	Ophør af sambeskatning – fuld eller ordinær genbeskatning ...	406
3.6.1	Ordinær genbeskatning.....	406
3.6.2	Fuld genbeskatning	407
4.	Dobbelt dip er ikke tilladt – Marks & Spencer.....	408
4.1	Den engelske underskudsoverførelsesordning var uproportional.....	411
4.2	En håndsregning til skattemyndighederne	413
5.	Koncernbidrag kan nægtes – OY AA.....	419
5.1	Ubegrænset underkendelse som sagligt hensyn.....	421
6.	Territorialprincippet som en del af international sambeskatning	425
6.1	Generelt om EF-domstolens stillingtagen til territorialprincippet – sag C-250/95, Futura Participations	426
6.2	Efterfølgende praksis om territorialprincippet	428
6.3	Territorialprincippet får nyt liv – Lidl	429
6.4	Territorialprincippet overholder fællesskabsretten – Krankenhaus	432

Kapitel 14. Indgreb mod kapitalfonde	437
1. Indledning	437
2. Kapitalfondenes opkøb i Danmark	438
3. Egenkapital konverteres til gæld – TDC som eksempel	441
3.1 NTC overtager TDC i 2006	442
4. Kapitalfondsindgrebet i 2007 og dets betydning	442
4.1 EBIT-modellen	445
4.2 Fællesskabsretlig vurdering af kapitalfondsindgrebet	446
4.2.1 Medregning af udenlandske kapitalbesiddelser	446
4.2.1.1 Lovændring i 2009	452
4.2.2 Medregning af aktiver indskudt af udenlandske koncernforbundne selskaber	458
 Kapitel 15. Virksomhedsomdannelse	 461
1. Indledning	461
2. Virksomhedsomdannelseslovens (VOL) anvendelsesområde	462
3. Kræves der lovændring? Kan EU-kravene allerede nu indfortolkes i VOL?	467
 Kapitel 16. Pensionsbeskatning og pensionsafkastbeskatning	 469
1. Indledning	469
2. Pensionsbeskatningsloven – PBL	469
3. Pensionsafkastbeskatningsloven – PAL	470
4. Aftalemodellen – vedtaget som lov i december 2007	471
4.1 Den nye PBL	471
4.1.1 Tilflytning til Danmark	472
5. Den nye pensionsafkastbeskatningslov, (PAL-beskatning)	473
6. Fællesskabsrettens beskyttelse af udenlandske tjenesteydere	474
6.1 Et nationalt krav om tilstedeværelse gennem filial mv. er fællesskabsstridigt	474
6.2 Indenlandske tjenesteydere må ikke favoriseres på bekostning af udenlandske	475
6.3 Skatteretlige kohærenshensyn er ikke »tvingende almene hensyn«	477
7. Ulovlige pensionsbeskatningsregler – domme over Danmark og Belgien i 2007	478
7.1 Den danske sag – dom af 30. januar 2007	478
7.2 Den belgiske sag – dom af 1. juli 2007	482
8. Stemmer aftalemodellen overens med retten til fri udveksling af tjenesteydelser?	484

Kapitel 17. Fraflytterbeskatning for hovedaktionæren og selskab	493
1. Indledning	493
2. Skatteflugtsregler for hovedaktionæren	493
2.1 Ikke kun aktier beskattes ved fraflytningen	494
3. Skatteflugtsregler for selskaber	495
3.1 Skattepligtens ophør	495
3.1.1 Ledelsens sæde	496
3.2 Beskatning ved ophør	498
3.2.1 Hjemsted flyttes	502
3.2.2 Filial efterlades	502
4. Fraflytterreglernes fællesskabsretlige problemstillinger	503
4.1 Krav om sikkerhedsstillelse og henstand i strid med fællesskabsretten – du Saillant	503
2.2.1.1 Fællesskabsretlig analyse af den franske aktieavancebeskatningslov	507
4.1.1 Garanti for skattebetalingen kan kræves, men sikkerhedsstillelse er uproportional – N	511
2.2.2.1 Om anvendelse af artikel 43 EF	511

Del V. Den fællesskabsretlige test – særligt det tvingende almene hensyn	517
---	------------

Kapitel 18. Indledende bemærkninger om den fællesskabsretlige test af værnsregler	519
1. Det selskabsretlige lovvalg	519
2. Valgfrihed mellem forskellige etableringsformer	522
2.1 Generelle betragtninger om etableringsrettens rækkevidde	523
2.2 Neutralitet mellem filial og datterselskab	525
3. Valgfrihed mellem etablering og tjenesteyder	530
4. Valgfrihed mellem etablering og investor	532
5. Überlagerungstheorie som en mellemløsning	532
5.1 Eventuelle krav i die Überlagerungstheorie	540
5.1.1 Sondring mellem drift og etablering	541
5.1.2 Abstrakt præventive og konkret beskyttende foranstaltninger	542
5.1.3 Tvingende almene hensyn og uden forskelsbehandling	543
5.1.4 Minoritetsaktionærene, medarbejderne og kreditorerne som selskabsretlige beskyttelseshensyn ..	545
6. Sammenfattende	547

Kapitel 19. Skattesvig og skatteunddragelse	551
1. Indledning	551
2. Skatteunddragelse og skattesvig som tvingende alment hensyn	552
3. Rent kunstige konstruktioner	557
4. Skattefordel	560
4.1 Manglende indtægt	561
4.2 Underskud/tab/fradrag	563
5. Sammenfatning	573
Kapitel 20. Sammenhængen i skattesystemet og fordeling af beskatningskompetencen	575
1. Indledning	575
2. Sammenhængen i skattesystemet	576
2.1 Direkte sammenhæng mellem skattemæssig fordel og skattemæssig byrde	582
2.2 Områder uden for pension og forsikring	584
3. Fordeling af beskatningskompetencen	592
3.1 EF-domstolsaccept af »fordeling af beskatningskompetencen«	594
3.2 Manglende EF-domstolsaccept af »fordeling af beskatningskompetence«	597
4. Samme anvendelsesområde eller forskellige begreber	602
5. Sammenfatning	603
Kapitel 21. Effektiv skattekontrol	605
1. Indledning	605
2. Bevisbyrdeproblematik	606
3. Direktiv 77/799's betydning for »effektiv skattekontrol«	609
4. Tredjelandspromblematikken – en særlig problemstilling for kapitalens frie bevægelighed	614
5. Sammenfatning om effektiv skattekontrol	616
Kapitel 22. Støttehensyn: Rent kunstige konstruktioner og Dobbeltfradrag	619
1. Indledning	619
2. Rent kunstige arrangementer	620
2.1 Reel økonomisk virksomhed	623
3. Sammenfattende om rent kunstige arrangementer	627
4. Dobbeltfradrag (dobbelt dip)	628
4.1 Dobbeltfradrag (Dobbelt dip) i Marks & Spencer-sagen	629

Indholdsfortegnelse

5. Dobbeltfradrag som hensyn ved fast driftssted	633
6. Sammenfatning om dobbeltfradrag.....	636
Kapitel 23. EU-rettens blindgyder – opsamlingshensyn	639
1. Indledning	639
2. Hensyn af økonomisk art.....	639
2.1 Tab af skatteprovenu.....	640
2.2 Beskyttelse af skattegrundlaget	641
2.3 Beskyttelse mod dobbelt ikke-beskatning.....	642
3. Kompensation i anden fordel	643
4. Alternative løsninger til imødegåelse af problemet.....	644
5. Sammenfattende	645
Del VI. Perspektivering	647
Kapitel 24. Omgåelsesklausul eller harmonisering? – omgåelsesklausul og harmonisering?	649
1. Indledning	649
2. CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base)	650
2.1 Indholdet i CCCTB.....	651
2.1.1 Skattebasen.....	652
2.1.2 Fordelingsnøgle – men selvstændig skattesats.....	654
2.1.3 Administrationselskab – som i nationale sambeskatningsregler.....	654
2.2 Værnsrelateret vurdering af CCCTB.....	655
3. En national eller fællesskabsretlig omgåelsesklausul som omgåelsesinstrument	657
3.1 Fusionskattedirektivets omgåelsesbestemmelse.....	657
3.1.1 Nærmere indhold for at nægte omstrukturering.....	658
4. Sammenfatning.....	663
Del VII. Konklusion	665
Kapitel 25. Konklusion.....	667
Summary.....	697
Litteraturliste	701
Domsregister.....	711
Stikordsregister	717

DEL I

Emne og metode

Denne åf * er omfattet af lov om ophavsret.

Uanset evt. aftale med Copy-Dan er det ikke tilladt at kopiere eller indscanne siden til undervisningsbrug eller erhvervsmæssig brug.

Bogen er udgivet af Djøf Forlag (www.djoef-forlag.dk)

Denne å[] * er omfattet af lov om ophavsret.

Uanset evt. aftale med Copy-Dan er det ikke tilladt at kopiere eller indscanne siden til undervisningsbrug eller erhvervsmæssig brug.

Bogen er udgivet af Djøf Forlag (www.djoef-forlag.dk)

KAPITEL 1

Metode og emnevalg

Afhandlingens emne »SKATTEVÆRN OG EU-FRIHED – værneregler i dansk skatteret konfronteret med fællesskabsrettens frihedsrettigheder som dynamisk udviklet af EF-domstolen« befinder sig i den juridiske begrebsverden inden for både selskabsretten, skatteretten og EU-retten, og i høj grad i samspillet mellem disse traditionelle retsdiscipliner.

Emnets berettigelse skal anskues i sammenhæng med den øgede internationalisering af erhvervslivet, hvor der både selskabsretligt og skatteretligt sker en dynamisk udvikling, og hvor antallet af internationale problemstillinger stiger i takt med selskabers behov for en mere fleksibel strukturfrihed i internationaliseringsprocessen.

Strukturvalg er ikke kun et spørgsmål om valg af metode til etablering, men omhandler i høj grad også spørgsmålet om aktivitet over grænserne, uden at skulle lade sig etablere.

De skattemæssige konsekvenser i forbindelse med selskabers internationale aktivitet – ex ante – indgår i samspil med de selskabsretlige overvejelser, som udgør rammerne for de juridiske dispositionsmuligheder.

Betragtninger om de skattemæssige konsekvenser får karakter af skatteplanlægning i strukturvalgsfasen, hvilket må anses som naturligt, henset til at skatten anskuet regnskabsmæssigt udgør en »driftsomkostning«. At selskaberne således nøje overvejer, hvilken form for aktivitet der bedste egner sig til etablering, eller udveksling af tjenesteydelser, er således helt naturligt, idet selskaberne alene anser skatten som en omkostning.

Modsat er det helt naturligt, at medlemsstaternes myndigheder vil sikre størst mulig skattebetaling til den enkelte medlemsstat, idet skatten fastlægger denne medlemsstats budgetramme, og således medlemsstatens niveau af velfærd.

Navnlig inden for EU bærer internationaliseringen præg af den frihed, selskabet har i sit valg af aktivitet og sted for denne aktivitet. Primært etableringsretten i artikel 43 & 48 EF, hvor selskabernes rettigheder sikres ved så-

vel den faktiske etableringen, som under udøvelsen af de efterfølgende aktiviteter, har i den forbindelse en enorm betydning.

Traktatens artikel 43 & 48 har gennem de sidste årtier gennemgået en progressiv udvikling, navnlig i medfør af domstolens fortolkning af etableringsrettens anvendelse og omfang, jf. bl.a. *C-55/94, Gebhard, C-212/97, Centros, C-208/00, Überseering, C-167/01 Inspire art* og senest sager som *C-411/03, SEVIC* og *C-210/06, Cartesio*, der alle illustrerer den strukturfrihed, som præger selskabsretten inden for EU.

Men ikke kun på etableringsrettens område sker der en udvikling. På området for kapitalens frie bevægelighed er udviklingen også set. Her er det for eksempel spørgsmålet om rettighedens udstrækning overfor tredjelande, jf. eksempelvis sag *C-157/05, Holböck*.

Inden for tjenesteydelseernes frie bevægelighed har der været lige så meget gang i udviklingen som på området for etablering. Her har det særligt været problemstillinger om, hvor og hvem der er modtager af tjenesteydelser, jf. eksempelvis *C-215/05, Oulane* og tidligere *turistguide-sagerne*.

Udviklingen inden for EU har haft en markant refleksvirkning på skatteretten, jf. fra EF-domstolens praksis bl.a. *C-330/91, Commerzbank, C-307/97, Saint Gobain, C-9/02, du Saillant, C-446/03, Marks & Spencer* og *C-196/04, Cadbury Schweppes*. Selvom bestemmelserne har startet deres udvikling på andre områder end skatteretten, så ser det ud til, at den fortsatte udvikling skal styres af den skatteretlige udvikling.

Denne skatteretlige udvikling er internationalt set ikke sammenfaldende med den selskabsretlige, idet den selskabsretlige udvikling foregår på Traktatniveau såvel som på sekundært niveau, hvilket ses i de mange selskabsdirektiver, og også i SE-forordningen.

På skatterettens område sker udviklingen for tiden primært på Traktatniveau. Der er på enkelte – men ikke desto mindre vigtige – områder, lykkedes at foretage en skatteretlig harmonisering, i kraft af Fusionsskattedirektivet 90/434, Moder-/datterselskabsdirektivet 90/435 og Voldgiftskonventionen 90/436, der i hvert fald for de to førstnævnte har fået stor betydning såvel nationalt som internationalt. Senest er der vedtaget et direktiv om rente- og royaltyskatning, direktiv 2003/49.

Hjemlen til skatteharmoniseringstiltag findes i artikel 94 og 308 EF – den lille traktatændring – hvor der til begge kræves enstemmighed, modsat harmoniseringsdirektiver, der hjemles i harmoniseringen af det indre marked, jf. artikel 95 EF.

Når der således vedtages skatteretlige tiltag, er disse af stor vægt, men der er langt mellem tiltagene, hvorfor skatteharmoniseringen fortsat må karakteriseres som begrænset.

Den uensartede udvikling, som selskabsretten og skatteretten undergår, indebærer, at det skisma, der er mellem den internationale selskabsret og skatteret, gør det særlig relevant, at der i forbindelse med grænseoverskridende aktiviteter foretages en skattemæssige konsekvensanalyse af de påtænkte valg, så fordele og ulemper afdækkes.

Den internationale skatteret udgør ikke nogen ny disciplin eller nyt fænomen, men relevansen af emnet, herunder en behandling af de skatteretlige værnsregler, er på mange måder stadig central, henset til at den internationale udviklingen er dynamisk og hele tiden aktualiserer nye afgrænsninger og problemstillinger.

Særligt fællesskabsretten gør, at der hele tiden opstår nye problemstillinger i forhold til dansk international skatteret, hvilket også får betydning for de konsekvenser, der knytter sig til den grænseoverskridende aktivitet.

Den primære og sekundære fællesskabsret er i hastig udvikling, hvilket bevirker, at dansk international skatteret også er i en hastig udvikling. Det må dog være ønskeligt, at den sekundære fællesskabsret blev speedet lidt op, så medlemsstaterne ikke ville opleve alle de sager ved EF-domstolen, hvor de skatteretlige værnsregler gang på gang bliver underkendt.

Denne underkendelse af de nationale værnsregler, hvor medlemsstaterne ser skatteindtægterne stille og roligt forsvinde fra landet, har fået medlemsstaterne til at skærpe kravene nationalt for at sikre værnsreglernes holdbarhed internationalt.

Der er derfor behov for at få analyseret, hvor medlemsstaterne lovligt kan sikre mod den udhuling af skatteindtægterne, som sker, idet det er følgen af den meget udvidende fortolkning af frihedsrettighederne, EF-domstolen foretager.

Derfor er dette emne valgt til denne afhandling. Der skal skabes klarhed over den retsstilling, som medlemsstaterne ikke må bryde for borgeren, når denne har grænseoverskridende aktivitet.

Medlemsstaterne er interesserede i at overholde fællesskabsretten, men fællesskabsretten kan til tider være svær klart at definere. Derfor skal denne afhandling bidrage med en fortolkning af den gældende fællesskabsret på det nuværende udviklingsstrin, i forhold til medlemsstaternes adgang for at håndhæve beskyttelsesmæssige foranstaltninger som følge af skatteretlige værnsregler.

Afhandlings mål er således at afdække det spændingsfelt, der ligger mellem fællesskabsrettens frihedsrettigheder til oprettelse af et velfungerende indre marked og de nationale værnsregler, der skal sikre, at alle medlemsstaternes skatteindtægter ikke forsvinder til andre medlemsstater.

Kapitel 1. Metode og emnevalg

For at opnå afhandlingens mål vil der ske en systematisk gennemgang af de relevante kilder, som vil blive underlagt en beskrivelse, analyse og fortolkning. Dette i overensstemmelse med den almindelige retsdogmatiske metode.

Som følge af den udvikling, hvorpå gældende ret på traktatniveau sker, vil afhandlingen være kasuistisk opbygget. For ikke at gøre afhandlingen alt for kasuistisk er lange domsreferater undgået i videst muligt omfang, men visse afgørelser er dog refereret grundigt, idet disse har større og mere principiel betydning for områdets udvikling.

På trods af, at der er anvendt en almindelig retsdogmatisk metode, så kan afhandlingen ikke undgå at indeholde elementer af retspolitiske udsagn. Specielt når afhandlingen skal afdække det spændingsfelt, hvor EU-retten stiller krav og medlemsstaten har ønsker. Retspolitiske overvejelser vil særligt fremgå af afhandlingens del 6, som er et perspektiverende fremsyn (de lege ferenda) over, hvordan gældende ret på området kan tænkes at udvikle sig.

Den retsdogmatiske analyse tager således sit udgangspunkt i EF-domstolens virke på området for Traktatens frihedsrettigheder inden for etableringsretten, kapitalens frie bevægelighed og tjenesteydelseernes frie bevægelighed. Udgangspunktet vil således være en systematisering af EF-domstolens dynamiske fortolkning af fællesskabsretten på disse områder.

For at kunne afdække spændingsfeltet på området vil der således blive inddraget forskellige nationale værnsregler, som er med til at skabe dette spændingsfelt. Den retsdogmatiske analyse skal her skitsere den retstilstand, der hersker nationalt på dette område, og skitsere hvordan dette stemmer overens med fællesskabsretten.

Det overordnede mål i den retsdogmatiske analyse er således at skitsere gældende ret (de lege lata) på området.

Til at afdække dette vil afhandlingen særligt fokusere på tre områder. Det første er det velkendte fænomen, at fællesskabsretten på Traktatniveau stiller krav til medlemsstaterne, om ikke at hindre den frie bevægelighed.

Afhandlingens del III vil fastlægge omfanget af den frihed, der er givet til borgeren. Her vil det også være en traditionel retsdogmatisk analyse af Traktatens artikel 43/48, 49 og 56, som indeholder bestemmelser om fri etableringsret, fri ret til at levere tjenesteydelser og fri ret til at investere kapital.

Det primære er at synliggøre den rækkevidde fællesskabsretten, på disse tre områder har udviklet. Del III skal anvendes til at blive sat i forhold til afhandlingens del IV, hvor medlemsstaterne behov for at sikre skattegrundlaget bliver underlagt en retsdogmatisk analyse.

Som et modhensyn til det krav om frihed, fællesskabsretten stiller, har medlemsstaterne et ønske om beskyttelse.