

1. Lovforslag L 181

1.1 Særligt om forslaget til SEL § 2 C

Skatteminister Kristian Jensen fremsatte den 15. april 2008 lovforslag 2007-08, 2. samling, L 181, for Folketinget. Lovforslaget omhandler ændringer af aktieavancebeskatningsloven, selskabsskatteloven og forskellige andre love. Lovforslaget angår så forskellige emner som konvertible obligationer, leasingbiler og skattemæssig selskabskvalifikation. Det er den sidstnævnte del af forslaget, der er emnet for denne artikel. Lovforslaget indeholder (jf. forslagens § 2, nr. 3) et forslag til en ny bestemmelse i selskabsskatteloven. Dette forslag lød i den oprindelige affattelse:

»§ 2 C. Indregistrerede filialer af udenlandske virksomheder og skattemæssigt transparente enheder, der er indregistreret, har vedtægtsmæssig hjemsted eller har ledelsens sæde her i landet, beskattes efter reglerne for selskaber omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2, hvis direkte ejere med mere end 50 pct. af kapitalen eller med besiddelse af mere end 50 pct. af stemmerettighederne er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, på Færøerne eller i Grønland,

1) hvor enheden skattemæssigt behandles som et selvstændigt skatteobjekt, eller

2) der ikke udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

Stk. 2. Ved skattemæssigt transparente enheder forstås juridiske personer, der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesub-

jekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

Stk. 3. Deltagerne anses for at have afstået aktiver og passiver i den transparente enhed eller filialen til handelsværdien på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1.

Stk. 4. Selskabet anses for at have anskaffet aktiver og passiver til handelsværdien på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1. § 4 A, stk. 2 og 3, finder dog tilsvarende anvendelse på afskrivningsberettigede aktiver, i det omfang de ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, idet de ved denne anvendelse anses for anskaffet på det tidspunkt, hvor den transparente enhed eller filialen anskaffede aktivet. Der fastsættes kun anskaffelsessum på den del af goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, der er oparbejdet af en eller flere deltagere, i det omfang den oparbejdede del af aktivet beskattes efter stk. 3.

Stk. 5. Afståelse af ejerandele i selskabet omfattes af aktieavancebeskatningsloven. Ejerandelene anses for anskaffet til handelsværdien på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1.

Stk. 6. Udlodninger til ejerne fra selskaber omfattet af stk. 1 anses for at være udbytteudlodninger.

Stk. 7. Ophører selskabet med at være omfattet af stk. 1, anses selskabet for at være ophørt og aktiver og passiver, der er i behold på tidspunktet for overgangen, anses for solgt til handelsværdien på dette tidspunkt.«

Ministerens har allerede i forbindelse med sine kommentarer til de afgivne høringssvar bebudet, at der vil blive foretaget en række ændringer. Der vil i denne artikel i videst muligt omfang være taget højde for disse.¹

1.2 Forslagets baggrund

I bemærkningerne til L 181 er forslaget til SEL § 2 C begrundet med henvisning til de amerikanske "check-the-box-regler", hvorefter selskabsdeltagerne i relation til de amerikanske skattemyndigheder kan vælge, om et udenlandsk kommanditselskab skal betragtes som et selvstændigt skattesubjekt, eller om selskabet skal betragtes som skattetransparent. Skatteministeren oplyser i sit svar til Skatteudvalgets spørgsmål 5, til L 181, at bestemmelsen i SEL § 2 C, konkret har sin baggrund i Skatterådets afgørelse af 20. maj 2008, jf. SKM2008.446SR. Sagen angik et kommanditselskab, hvis vedtægtsmæssige hjemsted var beliggende i Danmark, men som ikke havde nogen aktiviteter i Danmark. Selskabet havde sin forretningsadresse i et dansk kontorhotel, men havde i øvrigt ingen tilknytning til Danmark overhovedet. Selskabet var ejet af fire amerikanske selskaber, og kommanditselskabet

¹ Artiklen er indleveret til forlaget mandag den 26. maj 2008. Der er kun undtagelsesvist taget højde for materiale, der er offentliggjort efter denne dato.

blev anset for at være selvstændigt skattesubjekt i henhold til amerikansk ret.

Skatterådet slog i sin afgørelse fast, at kommanditselskabet, der efter dansk ret er transparent i skattemæssig henseende, ikke kunne anses for at have et fast driftsted i Danmark, hvorfor dets deltagere ikke ville være begrænset skattepligtige til Danmark af selskabets indtægter. Da selskabets indtægter i USA ville blive beskattet hos selskabet, ville resultatet af afgørelsen være, at der opstod et tilfælde af dobbelt ikke-beskatning.

1.3 Retsvirkningerne af omkvalifikation i henhold til SEL § 2 C

Den væsentligste virkning af, at et selskab bliver omfattet af forslaget til SEL § 2 C, er selvsagt, at selskabet herefter betragtes om et selvstændigt skattesubjekt, der beskattes i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 2. Et selskab, der omfattes af SEL § 2 C, omkvalificeres således i skatteretlig henseende, således at selskabet bliver et selvstændigt skattesubjekt, der beskattes efter reglerne for selskaber med begrænset ansvar.

Det forhold, at et selskab, der hidtil har været transparent i skattemæssig henseende, overgår til selskabsbeskatning, har naturligvis ikke blot væsentlig betydning for selskabet. Omkvalifikationen har endog meget betydelige skattemæssige konsekvenser for selskabsdeltagerne. De mister således adgangen til forholdsmæssigt at fradrage selskabets skattemæssige underskud og dets afskrivninger i deres personlige indkomst. Afståelse af ejerandele, som sker efter, at selskabet er overgået til selskabsbeskatning, skal beskattes i henhold til reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. forslaget til SEL § 2 C, stk. 5, medens udbytteudlodninger fra selskabet til deltagerne beskattes efter reglerne for udbytte fra aktie- og anpartsselskaber (LL § 16 A og 16 B, samt SEL § 13, stk. 1, nr. 2), jf. forslaget til SEL § 2 C, stk. 6.

I det oprindelige forslag til SEL § 2 C var det foreslået, at deltagerne i et selskab, der blev omfattet af SEL § 2 C, på det tidspunkt, hvor selskabet overgik til at blive beskattet i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 2, skulle anses for i skattemæssig henseende at have afstået de aktiver og passiver tilhørende selskabet til handelsværdier, jf. det oprindelige forslags stk. 3. Det blev med rette påpeget i de afgivne høringssvar, at der var tale om et meget vidtgående forslag med drastiske virkninger for de enkelte selskabsdeltagere. Skatteministeren bebudede således i forbindelse med sine kommentarer til de afgivne høringssvar, at der fremsættes et ændringsforslag, således at et selskab, der omkvalificeres i medfør af SEL § 2 C, i stedet succederer i kommanditselskabets anskaffelsessumme og anskaffelsestidspunkter vedrørende selskabets aktiver og passiver ved overgangen til beskatning efter SEL § 1, stk. 1, nr. 2, jf. ændringsforslagets stk. 3, og stk. 4.

Efter gældende dansk ret skal der ved fortolkningen af en skattelov tages udgangspunkt i de underliggende civile retlige begreber, medmindre der er konkrete holdepunkter for en anden fortolkning i den pågældende skattebestemmelses ordlyd eller forarbejder, jf. således udtrykkeligt UFR 2004.2397H. Jakob Bundgaard har fremsat den påstand, at der kan ske om-

kvalifikation af selskaber, således at et interessentskab eller kommanditselskab i skatteretlig henseende omkvalificeres til et selskab med begrænset ansvar, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2, og at en sådan omkvalifikation blot er udtryk for "en skatteretlig dispositionskorrektur foretaget med baggrund i realitetsgrundsætningen".² En nærmere analyse af de foreliggende retskilder dokumenterer imidlertid, at der ikke findes nogen som helst hjemmel i dansk ret for at gennemføre en sådan skatteretlig omkvalifikation.³

Det faktum, at der ikke med hjemmel i en "realitetsgrundsætning" er mulighed for at gennemføre en skatteretlig omkvalifikation af selskaber efter gældende dansk ret,⁴ indebærer, at hver enkelt selskabsdeltager hidtil har haft fuldstændig kontrol med, om vedkommende erhverver en andel i et selskab, der efter dansk ret betragtes som et selvstændigt skattesubjekt, eller om vedkommende investerer i et selskab, som i skattemæssig henseende betragtes som transparent.

Den foreslåede bestemmelse i SEL § 2 C dækker ifølge bemærkningerne den omvendte situation af den, der er omhandlet i SEL § 2 A. Denne bestemmelse, der blev indført ved lov nr. 221 af 30 marts 2004, indebærer, at et dansk selskab, der er skattepligtigt efter SEL § 1, kan blive omkvalificeret til et skattetransparent selskab, hvis selskabet betragtes som transparent efter reglerne i en fremmed stat. Bestemmelsen i SEL § 2 A, er ikke forenelig med EF-traktatens artikel 43 i de tilfælde, hvor det danske selskab, der omkvalificeres, kontrolleres af et selskab, der er hjemmehørende i en EU- eller EØS-stat.⁵ Skatterådet slog med sin afgørelse SKM2008.446SR, fast, at bestemmelsen i SEL § 2 A, ikke giver hjemmel til, at et selskab, der efter dansk skatteret anses for transparent, omkvalificeres til et skattesubjekt. Skatterå-

² Jakob Bundgaard argumenterer for, at der skulle være mulighed for, at der i skatteretlig henseende kan ske omkvalifikation af interessentskaber og kommanditselskaber, således at disse beskattes i henhold til reglerne for selskaber med begrænset ansvar, jf. UfR 2006B, s. 123-130. Artiklens s. 126, 2. afsnit til og med s. 130, første afsnit er en ordret og uredigeret gengivelse af s. 756, afsnit 11.6, til og med s. 765, første afsnit, i forfatterens bog *Skatteret & civilret* (2006).

³ Se hertil Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel, UfR 2006B, s. 279-288, hvor det dokumenteres, at samtlige de retskilder, som Jakob Bundgaard fremfører som støtte for sine postulater, ved nærmere eftersyn faktisk dokumenterer, at den skatteretlige selskabskvalifikation stedse følger den civilretlige kvalifikation. Der findes således ikke en eneste retskilde, der giver støtte for at drage den af Bundgaard anførte konklusion.

⁴ Såfremt danske skattemyndigheder måtte anvende "realitetsgrundsætningen" som retsgrundlag for opkrævning af skat, vil en sådan fremgangsmåde være i strid med det retssikkerhedsprincip, der gælder i kraft af tillægsprotokol 1, artikel 1, til den Europæiske Menneskerettighedskonvention, jf. hertil Søren Friis Hansen, UfR 2008B, s. 59-67. Anvendelsen af "realitetsgrundsætningen" som retsgrundlag for opkrævning af skat vil tillige være i strid med det fællesskabsretlige retssikkerhedsprincip, i det omfang fællesskabsretten finder anvendelse, jf. hertil Søren Friis Hansen, SpO 2007/5, s. 265-281, samt SpO 2007/1, s. 1-21.

⁵ Jf. hertil nærmere Søren Friis Hansen, SpO 2004, s. 399-413.

det slog tillige fast, at den skatteretlige kvalifikation af selskabet efter gældende dansk ret skulle foretages i henhold til dansk ret, jf. tillige Tfs 2005, 144Ø.

Forslaget til SEL § 2 C skaber, såfremt det bliver vedtaget, sikker hjemmel til, at interessentskaber og kommanditselskaber i visse nærmere angivne tilfælde kan omkvalificeres i skatteretlig henseende. Det er imidlertid et generelt problem med forslaget til SEL § 2 C, at bestemmelsen, ligesom den tilsvarende bestemmelse i SEL § 2 A, vedrørende omkvalifikation af selskaber, der efter dansk ret betragtes som selvstændige skattesubjekter,⁶ er karakteriseret ved, at hverken selskabet eller den enkelte selskabsdeltager har afgørende indflydelse på, om et dansk selskab bliver omkvalificeret i skattemæssig henseende. Dette er en konsekvens af, at Danmark lader den skatteretlige kvalifikation af et i Danmark hjemmehørende selskab være afhængig af, hvorledes selskabet kvalificeres i andre lande. Det er unødvendigt at føre nærmere dokumentation for, at det har afgørende betydning for hver enkelt selskabsdeltager, om beskatningen af selskabets indkomst sker hos selskabet eller hos de enkelte deltagere.

Hvis eksempelvis en eller flere kommanditister, der tilsammen repræsenterer majoriteten i selskabet, flytter fra Danmark, således at de bliver hjemmehørende i en stat, hvor kommanditselskaber behandles som selvstændige skattesubjekter (jf. nedenfor afsnit 4.1), så vil dette have den konsekvens, at selskabet omkvalificeres i medfør af SEL § 2 C. I et tilfælde som dette har hverken komplementaren eller de kommanditister, der måtte vedblive at være hjemmehørende i Danmark, nogen som helst indflydelse på de beslutninger, der fører til, at kommanditselskabet omkvalificeres i skattemæssig henseende.

Umiddelbart rammer den foreslåede bestemmelse formentlig kun et mindre antal kommanditselskaber, og bestemmelsen har efter det oplyste til formål særligt at ramme danske kommanditselskaber, hvis deltagere har tilknytning til USA. Som det vil blive dokumenteret nedenfor, jf. afsnit 4.1, er der imidlertid også EU-stater, hvor kommanditselskaber betragtes som selvstændige skattesubjekter. Desuden rammer den foreslåede bestemmelse ikke kun situationer, hvor et kommanditselskab anvendes som ramme for en konstruktion, der har til formål at skabe grundlag for dobbelt ikke-beskatning. Den foreslåede omkvalifikationsregel kan således potentielt ramme *alle kommanditselskaber, der er hjemmehørende i Danmark*, bortset fra venturefonde, afhængigt af, hvor selskabets deltagere er hjemmehørende.

Det er derfor klart, at den foreslåede regel om omkvalifikation vil medføre betydelig usikkerhed om kommanditselskabers stilling i dansk skatte-

⁶ Jf. nærmere om SEL § 2 A, Niels Josephsen og Søren Steenholdt, Skat Udland 2004/1 A, 1, Jens Wittendorf, Skat Udland, 2004/5, 204, Michael Kierkegaard Nielsen, Niels Josephsen og Ole Steen Schmidt, Skat Udland 2004/5, 205, med særlig henblik på de fællesskabsretlige problemer, der er forbundet med denne bestemmelse, Søren Friis Hansen, SpO 2004, s. 415-437.

ret generelt, og dette vil med sikkerhed få den konsekvens, at udenlandske investorer kommer til at fravælge Danmark.⁷ Skatteministeren anfører herom i sit svar på de indkomne høringssvar, at investorerne som hovedregel kan undgå, at bestemmelsen finder anvendelse.⁸ Herved overses imidlertid, at et selskab kan blive omfattet af SEL § 2 C, hvis nogle af deltagerne flytter til en af de EU-stater, hvor kommanditselskaber betragtes som skattesubjekter.

1.4 Undersøgelsens genstand

Selvom forslaget til SEL § 2 C, omfatter alle typer af samvirker, der i henhold til dansk ret betragtes som transparente i skatteretlig henseende, er forslaget særligt rettet mod kommanditselskaber (og partnerselskaber). I denne artikel undersøges det, om den foreslåede bestemmelse i SEL § 2 C, er forenelig med artiklerne 43 og 56 EF, i den situation, hvor mere end halvdelen af kommanditisterne i et kommanditselskab (hhv. et partnerselskab), er hjemmehørende i en anden EU- eller EØS-stat, hvor selskabet behandles som et selvstændigt skattesubjekt.

2. Fællesskabsretlige aspekter af SEL § 2 C

2.1 Forslaget tager ikke højde for fællesskabsretten

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til L 181, punkt 10, at: "*Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.*" I henhold til EF-traktatens artikel 10, stk. 2, er medlemsstaterne retligt forpligtede til at afholde sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede til at bringe virkeliggørelsen af traktatens målsætning i fare. Dette indebærer konkret, at skatteministeren er forpligtet til at sikre sig, at et lovforslag, der fremsættes for Folketinget, ikke indeholder foranstaltninger, som er uforenelige med gældende fællesskabsret.

I det følgende dokumenteres, at fællesskabsretten faktisk er relevant i en række tilfælde i relation til forslaget til SEL § 2 C, hvorfor bemærkningerne til lovforslaget er vildledende for så vidt angår spørgsmålet om fællesskabsrettens betydning. Bestemmelsen i SEL § 2 C er ifølge bemærkningerne til lovforslaget primært rettet mod kommanditselskaber, der har tilknytning til USA. Imidlertid finder bestemmelsen anvendelse på alle selskaber, der opfylder betingelserne i SEL § 2 C, stk. 1. Omfattet af forslaget er således tilige selskaber, der har tilknytning til andre EU-stater. Nedenfor vil der blive givet en række eksempler på, at lovforslaget faktisk indeholder EU-retlige aspekter.

⁷ Dette faktum fremhæves med rette i høringssvar til L 181 afgivet af Dansk Venture Capital and Private Equity Association.

⁸ Skatteministeren bemærker således, at: "*Investorerne som hovedregel kan undgå, at bestemmelsen finder anvendelse ved at aftale, at der ikke investeres via skattelylande og at det undlades at vælge selskabsbeskatning.*"

2.2 Danske filialer af udenlandske selskaber

Bestemmelsen i det oprindelige forslag til SEL § 2 C fandt anvendelse på her i landet "indregistrerede filialer af udenlandske virksomheder." Det uden videre klart, at bestemmelsen i EF-traktatens artikel 43, jf. artikel 48, finder anvendelse i tilfælde, hvor et selskab, der er hjemmehørende i en anden EU-stat, udnytter sin traktatsikrede ret til at etablere en filial her i landet. Det følger af bemærkningerne til lovforslaget, at begrebet "filial" omfatter såvel filialer, der er registreringspligtige i henhold til aktieselskabslovens kapitel 17, jf. ASL § 147, som filialer der er registreringspligtige i Danmark i henhold til lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, jf. LEV § 1, stk. 2, 2. pkt. Det følger endvidere af bemærkningerne til lovforslaget, at bestemmelsen omfatter filialer beliggende i Danmark, uanset om selskabets tilstedeværelse i Danmark kvalificeres som et fast driftssted eller ej. Et limited partnership stiftet i England i henhold til Limited Partnership Act 1907 er således eksempelvis omfattet af foreslåede bestemmelse i SEL § 2 C, såfremt selskabet har etableret en filial her i landet.

Skatteministeren oplyser i sit svar af 21. maj 2008 på udvalgsspørgsmål 5 til L 181, at det ikke har været tanken, at lovforslaget skulle ramme en situation, hvor et udenlandsk kommanditselskab er begrænset skattepligtigt til Danmark på grund af, at der er etableret et fast driftssted i Danmark, og at dette vil blive præciseret i forbindelse med et ændringsforslag, jf. ændringsforslag vedrørende SEL § 2, stk. 6.

2.3 Selskaber, der er indregistreret, har vedtægtsmæssigt hjemsted eller ledelsens sæde her i landet

Forslaget til SEL § 2 C, omfatter selskaber, der er indregistreret her i landet, hvilket for eksempel gælder registreringspligtige personselskaber, jf. Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, § 2, stk. 3, 2. pkt. Forslaget omfatter tillige selskaber, der ikke er registreret i Danmark, men hvis vedtægtsmæssige hjemsted er beliggende her i landet, samt selskaber, der har ledelsens sæde placeret her i landet. Omfattet af forslaget til SEL § 2 C er således et limited partnership stiftet i England i henhold til Limited Partnership Act 1907, såfremt selskabets ledelse har sæde i Danmark. Et selskab stiftet i en medlemsstat er beskyttet af EF-traktatens artikel 43, uanset selskabet ikke har nogen anden tilknytning til medlemsstaten end placeringen af dets vedtægtsmæssige hjemsted, jf. hertil udtrykkeligt EF-domstolens dom af 9. marts 1999 i sag C-212/97, Centros ltd. mod Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Artikel 43 EF sikrer efter sin ordlyd et selskab ret til national behandling i den stat, hvor selskabet har gennemført en sekundær etablering. Bestemmelsen indebærer imidlertid tillige et forbud mod, at den medlemsstat, hvor selskabet har sin oprindelse, lægger hindringer i vejen for, at selskabet eller dets deltagere etablerer sig i andre medlemsstater, jf. senest Domstolens dom af 6. december 2007 i sag C-298/05, Columbus Container Services, præmis 33. Se tillige EF-domstolens dom af 17. januar 2008 i

sag C-105/07, Lammers & van Cleef NV. Sagen angik en belgisk skatteregel, der omkvalificerede renter, som selskaber hjemmehørende i Belgien betalte til bestyrelsesmedlemmer hjemmehørende uden for Belgien, til udbytte. Domstolen konkluderede, at de belgiske skatteregler gjorde det mindre attraktivt for selskaber hjemmehørende uden for Belgien at etablere sig gennem et datterselskab i Belgien, og at der derfor var tale om en restriktion, der var uforenelig med artikel 43 EF.

Hvis det danske kommanditselskab, der var genstand for Skatterådets afgørelse SKM2008.446SR, havde været ejet af selskabsdeltagere hjemmehørende i Tyskland, ville EF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed derfor utvivlsomt have fundet anvendelse i relation til de danske skattemyndigheder. Heraf følger, at eventuelle restriktive foranstaltninger, som Danmark måtte iværksætte over for et i Danmark hjemmehørende kommanditselskab med henvisning til, at nogle af selskabets deltagere er hjemmehørende i en anden medlemsstat, skal vurderes i relation til artikel 43 EF.

2.4 Selskaber, der anses for "indirekte ejere" af et dansk selskab

Et selskab er omfattet af forslaget til SEL § 2 C, hvis selskabet behandles som et selvstændigt skattesubjekt i en fremmed stat, hvor selskabsdeltagere, der er "direkte ejere" af mere end 50 % af selskabskapitalen, hhv. stemmerettighederne, i selskabet, er hjemmehørende. Det er uden betydning for anvendelsen af SEL § 2 C, om den stat, der anser selskabet for skattetransparent, er den samme stat, hvor selskabets vedtægtsmæssige hjemsted er beliggende. Dog fremgår det af et eksempel vedført bemærkningerne til lovforslaget, at i et tilfælde, hvor et dansk kommanditselskab, der er ejet af svensk skattetransparent selskab, som atter ejes af et amerikansk selskab, som har valgt at betragte det danske og det svenske selskab som transparent, så vil det danske kommanditselskab efter forslaget blive betragtet som et selvstændigt skattesubjekt. Det er klart, at hvis et svensk kommanditselskab erhverver bestemmende indflydelse i et dansk kommanditselskab, så kan det svenske selskab påberåbe sig artikel 43 EF, i relation til eventuelle foranstaltninger, der måtte blive opstillet af Danmark. Det er uden betydning for det svenske selskabs adgang til at påberåbe sig artikel 43 EF over for de danske skattemyndigheder, hvor dets selskabsdeltagere er hjemmehørende. Ændringsforslaget til SEL § 2 C, stk. 8, medfører ingen ændring i relation til spørgsmålet om anvendelse af fællesskabsretten.

2.5 Kommanditisters erhvervelse af anparter i selskaber omfattet af SEL § 2 C

Såfremt en person erhverver en kommanditanpart i et selskab hjemmehørende i en anden EU-stat, er denne disposition som udgangspunkt omfattet af bestemmelserne om kapitalens fri bevægelighed i artikel 56 EF. Det følger af EF-domstolens faste praksis, at hvis en person erhverver så mange kapitalandele i et selskab, at vedkommende derved opnår en bestemmende indflydelse over selskabet, så anses denne erhvervelse som en etablering

omfattet af EF-traktatens artikel 43, jf. eksempelvis EF-domstolens dom af 5. november 2002 i sag C-208/00, *Überseering* præmis 77. Dette gælder tillige, såfremt flere personer, der handler i forståelse med hinanden, ved mellemkomst af en og samme repræsentant på selskabets generalforsamling udøver bestemmende indflydelse over selskabet, jf. hertil EF-domstolens dom af 6. december 2007 i sag C-298/05, *Columbus Container Services*, præmis 30-31.

I sit høringssvar vedrørende L 181 anfører Dansk Landbrugsrådgivning, Landscenteret, at der for så vidt angår EU-stater gælder regler om udveksling af oplysninger mellem staternes skattemyndigheder. Derfor vil forslaget til SEL § 2 C, i relation til EU-stater alene have relevans for så vidt angår forslaget til SEL § 2, stk. 1, nr. 1). Dansk Landbrug anfører hertil i sit høringssvar:

"Da beskatningen alene begrundes i, at den pågældende bliver skattepligtig til et andet EU-land, må reglen anses for at være en restriktion i forhold til EU-rettens regler om arbejdskraftens fri bevægelighed og etableringsretten. Det må i den forbindelse holdes for øje, at reglen rammer bredt, og ikke kun, hvor der foreligger skatteundgåelse, f.eks. ved udnyttelse af "check the box"-reglerne i USA kombineret med manglende fast driftssted. Men reglen rammer også, hvor interessentskabet har fast driftssted i Danmark og dermed er underlagt beskatning herfra, og hvor interessenterne er hjemmehørende i lande, hvor interessenterne ikke har indflydelse på det danske selskabs kvalifikation i udlandet."

Skatteministeren anfører i sin kommentar til det af Dansk Landbrugsrådgivning, Landscenteret, afgivne høringssvar⁹:

"Det vil være de færreste der flytter til et land, som ikke udveksler oplysninger med Danmark – eksempelvis udveksler alle EU lande oplysninger med Danmark – eller til et land, der behandler interessentskaber som selvstændige skattesubjekter."

Det kan konstateres, at Skatteministeren i sin kommentar ganske undlader at forholde sig til den i høringssvaret fremførte problemstilling. Det er således korrekt, når det anføres i høringssvaret, at etableringsfriheden, jf. artikel 43 EF, er relevant i forhold til lovforslaget, jf. også ovenfor afsnit 2.2 og 2.3.

⁹ Jf. Kommentaren gengivet i høringsskema, s. 11.

3. Kommanditselskabers status som skattesubjekt i dansk ret

3.1 Statsskattelovene

Kommanditselskabet har i dets nuværende form været kendt i Danmark siden midten af det nittende århundrede. Med statsskatteloven af 1903¹⁰ indførtes for første gang i dansk ret regler om selskabers skattepligt. Underlagt skattepligt var således i henhold til lovens § 2, nr. 5: "*her i Landet hjemmehørende Aktieselskaber, Kommanditaktieselskaber og andre selskaber med begrænset ansvar,*" hvis overskud ikke udelukkende blev anvendt i velgørende øjemed. Interessentskaber, kommanditselskaber og partrederier var ikke omfattet af skattepligt. *Kommanditaktieselskabet, (partnerselskabet)*, der har været kendt i Danmark siden anden halvdel af det nittende århundrede, er retligt set et kommanditselskab, hvis kommanditanparter er opdelt i aktier, og som følgelig i en række henseender er underlagt reglerne for aktieselskaber, jf. for gældende ret aktieselskabslovens § 173. Slægtskabet med aktieselskaber medførte, at denne selskabsform, ligesom i Tyskland, efter statsskatteloven af 1903 blev betragtet som et selvstændigt skattesubjekt.

Statsskatteloven af 1903 afløstes af en ny lov i 1912.¹¹ Bestemmelsen i lovens § 2, stk. 1, litra a), om selskabers skattepligt var nu ændret, således at denne omfattede her i landet hjemmehørende: "*Aktieselskaber, Kommanditaktieselskaber og andre Selskaber, hvis Medlemmer eller Deltagere ikke alle hæfte solidarisk uden Begrænsning for Foreningens eller Selskabets forpligtelser,*" bortset fra selskaber, hvis overskud udelukkende anvendtes til almennyttige formål. Da kommanditister alene hæfter med deres indskud for selskabets gæld, havde omformuleringen af bestemmelsen om selskabers skattepligt den væsentlige konsekvens, at kommanditselskaber blev underkastet skattepligt i henhold til statsskatteloven af 1912.¹² Bestemmelsen videreførtes uændret i statsskatteloven af 1922.¹³ Eftersom kommanditselskaber var underlagt skattepligt fra 1912 til 1961, var det i denne periode i skattemæssig henseende nødvendigt at sondre mellem på den ene side kommanditselskaber og på den anden side almindelige låneforhold.¹⁴ Låneforhold, der i civilretlig henseende kan kategoriseres under det systematiske samlebegreb "*stille selskaber*", blev således også skatteretligt kvalificeret som låneforhold.¹⁵

¹⁰ Jf. lov nr. 104 af 15. maj 1903.

¹¹ Jf. lov nr. 144 af 8. juni 1912.

¹² Jf. eksempelvis J. Hartvig Jacobsen, *Skatteretten* (1950), s. 95f.

¹³ Jf. lov nr. 149 af 10. april 1922.

¹⁴ Jf. V. Anton, *Statsskatteloven* (1928), s. 67f og den der nævnte praksis.

¹⁵ Se om "det stille selskab" i dansk ret Troels Lilja, *Nordisk Tidsskrift for Selskabsret* 2007/4, s. 70-87. Forfatteren dokumenterer, at der ikke kan udledes særlige udfyldende selskabsretlige regler for denne type samvirker i dansk ret.

3.2 Selskabsskatteloven

Med vedtagelsen af selskabsskatteloven af 1960,¹⁶ ændredes dansk rets bestemmelser om skattepligt for selskaber, således at skattepligten nu omfattede aktieselskaber (jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1) og i medfør af bestemmelsens nr. 2: *"andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital."* Siden ikrafttrædelsen af selskabsskatteloven har således kommanditselskaber og partrederier været betragtet som transparente i skattemæssig henseende i dansk ret.¹⁷ Kommanditaktieselskaber, der altså havde været underkastet skattepligt siden statsskatteloven af 1903, blev ikke medtaget på listen over skattepligtige enheder i selskabsskatteloven, og selskaber af denne type har således siden selskabsskattelovens ikrafttrædelse været betragtet som transparente i skatteretlig henseende, jf. således Tfs 1992.234LR.

4. Fællesskabsretlig vurdering af forslaget til SEL § 2 C

4.1 Kommanditselskaber (hhv. partnerselskaber) betragtes som skattesubjekter i visse medlemsstater

Forslaget til SEL § 2 C, er ifølge de i bemærkningerne til lovforslaget givne bemærkninger alene begrundet med henvisning til, at kommanditselskaber kan betragtes om skattesubjekter i USA. Skatteministeriet har tilsyneladende overset det faktum, at visse EU-medlemsstater betragter visse typer af personselskaber, navnlig kommanditselskaber, som selvstændige skattesubjekter.¹⁸ Ifølge OECDs rapport, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (1999),¹⁹ betragtes kommanditselskaber således som selvstændige skattesubjekter i følgende stater, der i dag er medlemmer af EU:

- Belgien
- Polen

¹⁶ Jf. lov nr. 255 af 11. maj 1960.

¹⁷ Jf. J. Mazanti-Andersen, UfR 1964B, s. 242 (s. 229f og s. 241f), samt Engholm Jacobsen, Selskabsskatteloven (1997), s. 63.

¹⁸ Jf. hertil Jesper Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships* (2005), s. 76f.

¹⁹ Oplysningerne om, hvilke lande i EU der betragter kommanditselskaber som skattesubjekter, er baseret på OECDs rapport om *Partnerships* fra 1999. Det er naturligvis muligt, at retstilstanden i visse af de nævnte lande har ændret sig siden 1999. Det kan således forekomme, at nogle af de nævnte lande har afskaffet skattepligten for kommanditselskaber, ligesom det er muligt, at andre lande har indført skattepligt for kommanditselskaber. I Sverige blev det således i 2002 foreslået, at handelsbolag og kommanditbolag skulle overgå til selskabsbeskatning, jf. SOU 2002:35. Dette forslag er imidlertid ikke gennemført. For den problemstilling, der er relevant for denne artikel, er det tilstrækkeligt at blot en enkelt stat, der i dag er medlem af EU, betragter kommanditselskaber eller kommanditaktieselskaber som selvstændige skattesubjekter.

- Tjekkiet
- Spanien
- Ungarn

Se for en dansk synsvinkel eksempelvis Tfs 1995.905LSR. Sagen angik et spansk kommanditselskab, der i henhold til spansk skatteret betragtedes som et selvstændigt skattesubjekt. For så vidt angår *partnerselskaber (kommanditaktieselskaber)* betragtes disse som selvstændige skattesubjekter i følgende EU-stater:

- Tyskland, jf. Körperschaftsteuergesetz § 1, stk. 1, nr. 1²⁰
- Luxembourg

4.2 SEL § 2 C indebærer en restriktion i relation til artikel 43 EF

Det følger af EF-domstolens faste praksis, at selvom direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal denne kompetence udøves under overholdelse af fællesskabsretten, jf. eksempelvis EF-domstolens dom af 17. januar 2008 i sag C-105/07, Lemmers & van Cleff NV, præmis 12. Det følger af EF-domstolens faste praksis, at foranstaltninger, der forbyder, medfører ulemper for, eller gør udøvelsen af en traktatsikret frihed mindre attraktiv, betragtes som en hindring for de traktatsikrede frihedsrettigheder, jf. eksempelvis Domstolens dom af 6. december 2007 i sag C-298/05, Columbus Container Services, præmis 34. Se tillige senest Domstolens dom af 28. februar 2008 i sag C-293/06, Deutsche Schell GmbH, der angik et tilfælde, hvor en national skatteregel forøgede den økonomiske risiko, der var forbundet med, at selskaber hjemmehørende i medlemsstaten, etablerede sig i den pågældende medlemsstat. Domstolen konstaterede i fuld overensstemmelse med sin faste praksis, jf. dommens præmis 28-30:

"28 Det bemærkes, at efter fast retspraksis skal alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af denne frihed mindre interessant, betragtes som sådanne hindringer (jf. bl.a. dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 37, og af 5.10.2004, sag C-442/02, CaixaBank France, Sml. I, s. 8961, præmis 11).

29 Domstolen har bl.a. fastslået, at begrænsende virkninger bl.a. kan opstå, når et selskab på grund af en beskatningsregel kan blive afholdt fra at etablere underordnede enheder, såsom et fast driftssted, i andre medlemsstater og fra at udøve sin virksomhed gennem sådanne enheder (jf. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 32 og 33, og af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 35)."

²⁰ Denne bestemmelse er fortsat gældende.

Det er unødvendigt at føre nærmere dokumentation for, at det vil medføre en væsentlig ulempe for deltagerne i et dansk kommanditselskab, såfremt selskabet bliver omkvalificeret i skatteretlig henseende, ligesom det gør det væsentligt mindre interessant for en person, der er skattepligtig til Danmark, såfremt et i Danmark hjemmehørende kommanditselskab, som vedkommende er deltager i, omkvalificeres i skatteretlig henseende, idet vedkommende i så fald mister retten til at fradrage sin forholdsmæssige andel af selskabets skattemæssige underskud og afskrivninger i sin skattepligtige indkomst.

Såfremt blot et enkelt dansk kommanditselskab eller partnerselskab måtte blive betragtet som et selvstændigt skattesubjekt i henhold til SEL § 2 C, fordi en eller flere af selskabets deltagere flytter fra Danmark, således at de pågældende bliver hjemmehørende i en anden EU- eller EØS-stat, hvor kommanditselskaber eller kommanditaktieselskaber betragtes som selvstændige skattesubjekter (ovenfor afsnit 4.1), kan den eller de pågældende kommanditister påberåbe sig en af EF-traktatens frihedsrettigheder (artiklerne 18, 43 eller 56 EF) over for de danske myndigheder (jf. ovenfor afsnit 2.2, 2.3 og 2.4).

Heraf følger, jf. artikel 10, stk. 2, EF, at der består en retlig pligt for Skatteministeriet til at dokumentere, at de foranstaltninger, der er indeholdt i forslaget til SEL § 2 C, ikke indebærer en restriktion i relation til en af de nævnte traktatbestemmelser, eller at en eventuel restriktion kan retfærdiggøres i henhold til de af EF-domstolen opstillede betingelser for retfærdiggørelse af restriktive nationale foranstaltninger, jf. hertil straks nedenfor. Det er i relation til spørgsmålet om fællesskabsrettens betydning for de foranstaltninger, der er indeholdt i SEL § 2 C, naturligvis, ganske irrelevant, hvorvidt det kun er "de færreste" selskabsdeltagere, der flytter til en af de ovenfor nævnte EU-medlemsstater.

4.3 Er foranstaltningen begrundet i et tvingende samfundsmæssigt hensyn

Det følger af EF-domstolens faste praksis, at en national restriktion for etableringsfriheden kun er tilladt, såfremt den restriktive foranstaltning er begrundet i et af Domstolen anerkendt tvingende alment hensyn. Foranstaltningen skal tillige være egnet til at sikre opfyldelsen af det pågældende hensyn og den må ikke gå videre end nødvendigt for at nå målet. Se hertil eksempelvis senest Domstolens dom af 15. maj 2008 i sag C-416/06, Lidl Belgium GmbH & Co KG, præmis 27,

Da det fejlagtigt er anført i bemærkningerne til L 181, at lovforslaget ikke indeholder EU-retlige aspekter, er der så meget mindre anført nogle hensyn, der kan retfærdiggøre den konstaterede restriktion. I det følgende analyseres de tvingende almene hensyn, der er accepteret af EF-domstolen, og som er relevante i forhold til forslaget til SEL § 2 C.

EF-domstolen har statueret, at en restriktion for etableringsfriheden kan være begrundet i hensynet til at forhindre, at den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne bringes i al-

vorlig fare, hvilket eksempelvis er tilfældet, hvis et selskab frit kunne vælge den medlemsstat, hvor et underskud skal fradrages, eller hvor der består en risiko for dobbelt hensyntagen til underskud, jf. hertil Domstolens dom af 15. maj 2008 i sag C-416/06, Lidl Belguim GmbH & Co KG, præmis 31-34 og den deri nævnte praksis. Se tillige Domstolens dom af 18. juli 2007 i sag C-231/05, OY AA, præmis 51:

51 ”Som det fremgår af præmis 51 i Marks & Spencer-dommen, er nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne anerkendt i forbindelse med to andre begrundelser baseret på risikoen for, at underskud fradrages to gange og skatteunddragelse (jf. også dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 41).”

Det bemærkes hertil, at den misbrugssituation, som det er målsætningen at forhindre med forslaget SEL § 2 C, ikke falder ind under kategorien vedrørende dobbelt fradrag for underskud. Det fremgår af den nævnte doms præmis 54, at dette hensyn er relevant, hvis medlemsstaten ønsker at hindre adfærd, der gør indgreb i dens ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område. Sagen SKM2008.446LR angik derimod et tilfælde af dobbelt ikke-beskatning, hvor der ikke blev udøvet nogen virksomhed i Danmark overhovedet.

Det bemærkes, at EF-domstolen har anerkendt, at en national skatte-lovgivning, der begrænser etableringsfriheden, vil kunne være begrundet i hensynet til at forebygge skatteunddragelse som helhed, jf. Domstolens dom af 15. maj 2008 i sag C-416/06, Lidl Belguim GmbH & Co KG, præmis 41-42, og Domstolens dom af i sag C- Oy AA, præmis 58-60, der lyder som følger:

”58 Hvad endelig angår forebyggelse af skatteunddragelse må det anerkendes, at muligheden for at overføre skattepligtige indkomster fra et datterselskab til et moderselskab, hvis hjemsted er i en anden medlemsstat, indebærer risiko for, at der ved hjælp af rent kunstige arrangementer foretages overførsler af indkomst inden for en koncern i retning mod selskaber, hvis hjemsted befinder sig i de medlemsstater, der anvender de laveste skattesatser, eller i de medlemsstater, hvor denne indkomst ikke beskattes. Denne mulighed bestyrkes af den omstændighed, at det i den finske koncernbidragsordning ikke kræves, at modtageren af koncernbidraget har lidt tab.

59 Ved kun at indrømme ret til i et datterselskabs skattepligtige indkomst at fradrage et koncernbidrag ydet et moderselskab, såfremt moderselskabet har hjemsted i samme medlemsstat, kan den finske koncernbidragsordning hindre sådanne former for praksis, der kan være inspireret af den omstændighed, at der er en væsentlig forskel mellem

det skattegrundlag eller den skattesats, der anvendes i de forskellige medlemsstater, og som ikke har noget andet formål end at undgå den skat, der normalt skal betales i datterselskabets medlemsstat af dettes overskud.

60 *Med hensyn til disse to forhold angående nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og nødvendigheden af at forebygge skatteunddragelse som helhed bemærkes derfor, at en ordning som den, der er tvist om i hovedsagen, der kun indrømmer ret til i et datterselskabs skattepligtige indkomst at fradrage et koncernbidrag ydet et moderselskab, såfremt moderselskabet og nævnte datterselskab har hjemsted i samme medlemsstat, forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn og er egnet til at sikre gennemførelsen af de disse mål.”*

Det bemærkes, at det fremgår eksplicit af præmis 58, at henvisning til forebyggelse af skatteunddragelse forudsætter, at der er tale om rent kunstige arrangementer, som anvendes med henblik på at indkomst placeres i en medlemsstat, hvor denne ikke beskattes. Det er således sandsynligt, at Danmark ville kunne retfærdiggøre en restriktion overfor den konstruktion, der blev anvendt i sagen SKM2008.446SR, såfremt det kunne dokumenteres, at den anvendte selskabskonstruktion var et rent kunstigt arrangement anvendt med henblik på at opnå dobbelt ikke-beskatning. De foranstaltninger, der er indeholdt i forslaget til SEL § 2 C, er imidlertid ikke begrænset til at angå sådanne arrangementer. Foranstaltningerne rammer derimod alle kommanditselskaber, hvor majoriteten af deltagerne er hjemmehørende i en stat, der behandler kommanditselskaber som skattesubjekter, uanset om selskabets deltager faktisk beskattes af indkomst fra et fast driftssted i Danmark eller ej, og uanset om deltagerne beskattes af selskabets indkomst i det land, hvor de er hjemmehørende.

Som anført er den foreslåede omkvalifikationsregel primært rettet mod kommanditselskaber med tilknytning til USA. EF-traktatens regler om kapitalens fri bevægelighed finder tilsvarende anvendelse i forhold til tredjelande, jf. artikel 56 EF, stk. 3. Dette indebærer, at amerikanske selskaber kan påberåbe sig artikel 56 EF over for de danske skattemyndigheder. Skatteministeriet synes at have overset, at selvom forbuddet mod restriktioner i relation til kapitalens fri bevægelighed gælder tilsvarende for kapitalbevægelser til og fra tredjelande som eksempelvis USA, jf. udtrykkeligt artikel 56, stk. 1, EF, så er det muligt for medlemsstaterne at retfærdiggøre restriktioner over for kapitalbevægelser til og fra tredjelande med henvisning til behovet for at sikre en effektiv skattekontrol. I EF-domstolens dom af 18. december 2007 i sag C-101/05, Skatteværket mod A, konkluderede Domstolen således vedrørende anvendelsen af artikel 56 EF på kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, jf. dommens præmis 62-63:

62 For det andet bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 141-143 i forslaget til afgørelse, at for så vidt angår den dokumentation, som den skattepligtige er i stand til at fremlægge, og på grundlag af hvilken skattemyndighederne kan kontrollere, om betingelserne i national lovgivning er opfyldt, giver de fællesskabsretlige harmoniseringsforanstaltninger, som finder anvendelse i medlemsstaterne vedrørende selskabers regnskabsaflæggelse, den skattepligtige mulighed for at fremlægge pålidelige og kontrollerbare oplysninger vedrørende strukturen i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller dets virksomhed, mens den skattepligtige ikke er sikret denne mulighed, når der er tale om et selskab med hjemsted i et tredjeland, der ikke er forpligtet til at anvende disse fællesskabsforanstaltninger.

63 Heraf følger, at når muligheden for i henhold til lovgivningen i en medlemsstat at opnå en skattefordel er afhængig af, at man opfylder nogle betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra et tredjelands kompetente myndigheder, er det som udgangspunkt lovligt, at denne medlemsstat nægter at indrømme denne fordel, hvis det, bl.a. på grund af at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra tredjelandet.

Det kan således konstateres, at skatteministeren kunne have indført restriktive foranstaltninger, der specifikt rammer situationer, hvor et kommanditselskabs deltagere har tilknytning til en stat, der ikke udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder. Forslaget til SEL § 2 C, ville således formentlig have været i overensstemmelse med fællesskabsretten, såfremt reglens anvendelsesområde havde været begrænset til den foreslåede bestemmelse i SEL 2 C, stk. 1, nr. 2.

4.4 Egnethed og proportionalitet

Umiddelbart kan det konstateres, at de foranstaltninger, der er indeholdt i forslaget til SEL § 2 C, er egnede til at bekæmpe muligheden for, at der kan opnås dobbelt ikke-beskatning ved etablering af et kommanditselskab i Danmark. Det følger af EF-domstolens faste praksis, at en foranstaltning, der er begrundet i et tvingende alment hensyn, under alle omstændigheder ikke må gå udover, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet. Den 17. januar 2008 afsagde Domstolen dom i sag C-205/07, Lammers & Van Cleeff. Her skulle Domstolen tage stilling til anvendelsen af artikel 43 og 48 EF på en belgisk skatteregel, der med henblik på at bekæmpe misbrug omkvalificerede renter til udbytte, såfremt rentesatsen oversteg den rentesats, der anvendtes på lånemarkedet, henset til en konkret risikovurdering, debtors situation og lånets varighed. Domstolen konkluderede vedrørende spørgsmålet, om denne foranstaltning kunne anses for at være proportional, jf. dommens præmis 32-33:

32 ”Selv om formålet med at anvende en sådan grænse er at bekæmpe misbrug, må det konstateres, at denne grænse under alle omstændigheder går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål.

33 Som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber således har anført i sine bemærkninger, berører den grænse, der er fastsat i artikel 18, stk. 1, nr. 3, andet led, i CIR 1992, også de situationer, hvor den pågældende transaktion ikke kan anses for et rent kunstigt arrangement. Hvis renter, der betales til ikke-hjemmehørende selskaber, omkvalificeres til udbytte, så snart de overstiger en sådan grænse, kan det ikke udelukkes, at denne omkvalificering også finder anvendelse i forhold til renter, der betales som vederlag for lån ydet på armslængdevilkår.”

De foranstaltninger, der er indeholdt i forslaget til SEL § 2 C, er ikke begrænset til at angå de tilfælde, hvor et dansk kommanditselskab anvendes som et rent kunstigt arrangement med henblik på at opnå dobbelt ikke-beskatning. Foranstaltningerne rammer som allerede fremhævet potentielt alle kommanditselskaber, hvor flertallet af selskabsdeltagere er hjemmehørende i stater, der betragter kommanditselskaber som skattesubjekter, uanset om etableringen i Danmark er sket på normale forretningsmæssige vilkår og uanset, om kommanditselskabet anses for at have et fast driftssted i Danmark. Det er således fremhævet i flere af de afgivne høringssvar til L 181, at forslaget også rammer selskaber, der ikke er struktureret med henblik på at opnå dobbelt ikke-beskatning, og at det faktisk er muligt at målrette forslaget yderligere mod tilfælde af misbrug.²¹ Det forhold, at ændringsforslagets § 2 C, stk. 9, undtager visse kommanditselskaber fra § 2 C (venturefonde), ændrer naturligvis ikke på det faktum, at forslaget rammer alle andre kommanditselskaber.

Det kan på denne baggrund konkluderes, at de foranstaltninger, der er indeholdt i forslaget til SEL § 2 C, går videre end nødvendigt til at sikre mod dobbelt ikke-beskatning, hvorfor de foreslåede foranstaltninger er uforenelige med artikel 43 EF og artikel 56 EF.

5. Sammenfatning

Det er dokumenteret ovenfor, at EF-traktatens frihedsrettigheder, jf. i særdeleshed artikel 43 EF og artikel 56 EF, utvivlsomt finder anvendelse på en række af de situationer, hvor et i Danmark hjemmehørende kommanditselskab bliver anset for at være skattepligtigt i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 2, på grund af den foreslåede bestemmelse i SEL § 2 C. Det kan på denne baggrund konkluderes, at udsagnet i bemærkningerne til lovforslag L 181 om, at lovforslaget ikke indeholder EU-retlige aspekter, er vildledende. Skatteministeriet er i henhold til artikel 10, stk. 2, EF, retligt forpligtet til at sikre

²¹ Jf. høringssvaret fra Dansk Landbrugsrådgivning, Landscenteret, og høringssvaret fra Danish Venture Capital and Private Equity Association.

sig, at de i forslaget til SEL § 2 C, indeholdte foranstaltninger er forenelige med artikel 43 EF og artikel 56 EF.

Det er ovenfor (afsnit 4.1) dokumenteret, at en række EU-stater behandler kommanditselskaber, eller kommanditaktieselskaber som selvstændige skattesubjekter. Således betragtes die Kommanditgesellschaft auf Aktien som et skattesubjekt på linje med aktieselskaber i Tyskland.

Den foreslåede regel om omkvalifikation rammer ikke kun kommanditselskaber, der er etableret i Danmark med henblik på at opnå dobbelt ikke-beskatning. Alle kommanditselskaber og kommanditaktieselskaber, der er hjemmehørende i Danmark, kan potentielt blive omfattet af bestemmelsen afhængigt af, om en del af deres deltagere er hjemmehørende i visse andre EU-stater. Dette vil medføre en betydelig usikkerhed om danske kommanditselskabers skattemæssige stilling, der med sikkerhed vil betyde et fald i investeringer i Danmark. For danske partnerselskaber vil omkvalifikationsreglen, såfremt den gennemføres som foreslået, indebære meget væsentlige ulemper, eftersom det bliver meget usikkert at udbyde kommanditaktier til personer og selskaber, der har tilknytning til Tyskland.

Den i forslaget til SEL § 2 C, indeholdte omkvalifikationsregel gør det utvivlsomt mindre attraktivt for et dansk kommanditselskab eller partnerselskab at udbyde sine kapitalandele til personer, der er hjemmehørende i en af de medlemsstater, der betragter de pågældende selskaber som selvstændige skattesubjekter. Omkvalifikationsreglen er derfor en restriktion, som principielt er uforenelig med artikel 43 EF, hhv. artikel 56 EF. Det påhviler derfor Skatteministeriet at føre bevis for, at den konstaterede restriktion kan retfærdiggøres i henhold til de af EF-domstolen opstillede betingelser.

EF-domstolen har anerkendt, at hensynet til at nødvendigheden af at forebygge skatteunddragelse og hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol efter omstændighederne kan begrunde en restriktiv national foranstaltning. Det er således muligt at indføre foranstaltninger, som er direkte rettet mod tilfælde, hvor deltagerne i et dansk kommanditselskab har tilknytning til stater, der ikke udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder, eller hvor et dansk kommanditselskab er oprettet som et rent kunstigt arrangement med henblik på at opnå en skatteunddragelse (ovenfor afsnit 4.3). Dette forudsætter dog, at foranstaltningerne ikke finder anvendelse, når anvendelsen af et dansk kommanditselskab ikke sker med henblik på at opnå dobbelt ikke-beskatning.

De foranstaltninger, der er indeholdt i forslaget til SEL § 2 C, er imidlertid ikke blot rettet mod disse tilfælde, men kan potentielt ramme alle kommanditselskaber og kommanditaktieselskaber, bortset fra venturefonde, alene fordi selskabets deltagere er hjemmehørende i bestemte EU-stater. En sådan generel regel går derfor videre end nødvendigt til at bekæmpe tilfælde af misbrug. Allerede af denne grund kan den foreslåede restriktive bestemmelse i SEL § 2 C, ikke retfærdiggøres i fælleskabsretlig henseende (ovenfor afsnit 4.4).

Såfremt forslaget til SEL § 2 C gennemføres således, at der bliver tale om en generel omkvalifikationsregel, som finder anvendelse uanset om et dansk kommanditselskab er oprettet med henblik på at opnå dobbelt ikke-beskatning, vil de deri indeholdte foranstaltninger være i strid med artikel 43 EF og artikel 56 EF. Dette vil efter omstændighederne have den konsekvens, at den selskabsskat, der måtte blive opkrævet i medfør af SEL § 2 C af danske kommanditselskaber, hvis eksistens ikke kan anses for rent kunstige arrangementer etableret med henblik på at opnå dobbelt ikke-beskatning, skal betales tilbage til selskabet i medfør af reglen om *condictio in debiti*.²²

²² Se nærmere om reglerne vedrørende tilbagebetaling af skatter og afgifter opkrævet i strid med fællesskabsretten, Søren Friis Hansen i *Europæiseringen af dansk ret* (red. Birgitte Egelund Olsen og Karsten Engsig Sørensen, 2008), s. 369-398.