

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

25. februar 2010*

I sag C-337/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 11. juli 2008, indgået til Domstolen den 21. juli 2008, i sagen:

X Holding BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af formanden for Fjerde Afdeling, J.-C. Bonichot, som fungerende formand for Anden Afdeling (refererende dommer), og dommerne C.W.A. Timmermans, K. Schiemann, P. Kūris og L. Bay Larsen,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 25. juni 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- X Holding BV ved belastingadviseurs F.A. Engelen og S.C.W. Douma
- den nederlandske regering ved C.M. Wissels og M. Noort samt D.J.M. de Grave, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved M. Lumma, C. Blaschke og B. Klein, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved M. Muñoz Pérez og B. Plaza Cruz, som befuldmægtigede
- den franske regering ved G. de Bergues og J.-C. Gracia, som befuldmægtigede
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes og J. Menezes Leitão, som befuldmægtigede

- den svenske regering ved A. Falk, S. Johannesson og K. Petkovska, som befuldmægtigede

- Det Forenede Kongeriges regering ved H. Walker, som befuldmægtiget, bistået af barrister M. Gray

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. november 2009,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF og 48 EF.

- 2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem X Holding BV (herefter »X Holding«), som er et kapitalselskab med hjemsted i Nederlandene, og de nederlandske skattemyndigheder vedrørende sidstnævntes afslag på at lade X Holding oprette en skattemæssig enhed med et ikke-hjemmehørende datterselskab.

Retsforskrifter

Overenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning indgået mellem Kongeriget Belgien og Kongeriget Nederlandene

- 3 Overenskomsten af 5. juni 2001 mellem Kongeriget Belgien og Kongeriget Nederlandene, der har til formål at undgå dobbeltbeskatning samt at forebygge skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter (herefter »overenskomsten«), fastsætter i artikel 7, stk. 1, baseret på modeloverenskomsten udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD):

»Fortjeneste indvundet af et foretagende i en kontraherende stat kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver sådan virksomhed, kan dets fortjeneste beskattes i den anden stat, men dog kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til det faste driftssted.«

- 4 Hvis en skattepligtig person, der er hjemmehørende i Nederlandene, oppebærer indkomst, som beskattes i Belgien i overensstemmelse med bestemmelserne i overenskomstens artikel 7, skal Nederlandene ifølge overenskomstens artikel 23, stk. 2, fritage denne indkomst for beskatning ved at indrømme fradrag i den nederlandske skat som omhandlet i de nederlandske regler til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Nederlandsk lovgivning

5 Artikel 15 i lov om selskabsskat fra 1969 bestemmer:

»1. Når en skattepligtig person (moderselskabet) økonomisk og retligt ejer mindst 95% af den indbetalte nominelle kapital i en anden skattepligtig person (datterselskabet), kan disse to skattepligtige personer anmode om at blive beskattet som én enhed, hvilket vil sige, at datterselskabets aktiviteter og aktiver udgør en integreret del af moderselskabets aktiviteter og aktiver. Skatten opkræves hos moderselskabet. De skattepligtige personer anses herefter for at udgøre én skattemæssig enhed. Der kan indgå flere datterselskaber i en skattemæssig enhed.

[...]

3. Stk. 1 finder kun anvendelse såfremt:

[...]

b. de samme bestemmelser finder anvendelse ved beregningen af overskud for de to skattepligtige personer

- c. de to skattepligtige personer er hjemmehørende i Nederlandene, og — i tilfælde, hvor lov om Nederlandenes beskatningsordning (Belastingregeling voor het Koninkrijk) eller en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning finder anvendelse på en skattepligtig person — såfremt denne skattepligtige i henhold til denne lov eller denne overenskomst ligeledes skal anses for at være hjemmehørende i Nederlandene

[...]

4. Uanset stk. 3, litra b), kan det ved generelle administrative foranstaltninger tillades skattepligtige personer, der ikke er omfattet af de samme bestemmelser vedrørende beregningen af overskud, at danne en skattemæssig enhed. Uanset stk. 3, litra c), kan en skattepligtig person, der ikke har hjemsted i Nederlandene i henhold til sin nationale lovgivning, lov om Nederlandenes beskatningsordning eller en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, men som driver en virksomhed gennem et fast driftssted i Nederlandene, være en del af en skattemæssig enhed på de betingelser, der fastsættes ved de generelle administrative foranstaltninger, såfremt beføjelsen til at beskatte denne virksomheds overskud er tildelt Nederlandene i henhold til lov om Nederlandenes beskatningsordning eller i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, og hvis:

- a. den skattepligtiges faktiske ledelse er beliggende på de Nederlandske Antiller, på Aruba, i en medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en stat, hvor en med Nederlandene indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, som forbyder forskelsbehandling af faste driftssteder, finder anvendelse
- b. den skattepligtige omhandlet i litra a) er et aktieselskab eller et anpartsselskab, eller et organ, der efter sin art eller sin stiftelses måde svarer hertil, og

- c. den skattepligtige omhandlet i litra a) indgår i en skattemæssig enhed i egenskab af moderselskab, og kapitalandelen i datterselskabet nævnt i stk. 1 henhører under aktiver ejet af dette moderselskabs faste driftssted i Nederlandene.

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 6 X Holding har hjemsted i Nederlandene og er eneaktionær i selskabet F, der er stiftet efter belgisk ret, har hjemsted i Belgien, og som ikke er selskabsskattepligtigt i Nederlandene.
- 7 Begge disse selskaber anmodede om at blive anset for én skattemæssig enhed i henhold til artikel 15, stk. 1, i den nederlandske lov om selskabsskat fra 1969. Denne anmodning blev afvist af den nederlandske skattemyndighed med henvisning til, at F ikke har hjemsted i Nederlandene således som foreskrevet i denne lovs artikel 15, stk. 3, litra c).
- 8 Under en sag anlagt til prøvelse af dette afslag opretholdt Rechtbank te Arnhem (retten i Arnhem) denne afgørelse og henviste herved navnlig til dom af 13. december 2005, Marks & Spencer (sag C-446/03, Sml. I, s. 10837).

- 9 X Holding har iværksat kassationsanke for Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes højesteret). Denne har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats nationale retsfor skrifter [...], hvorefter et moderselskab og dets datterselskab kan vælge, at den skat, de pålignes, opkræves af det i medlemsstaten hjemmehørende moderselskab, således at de betragtes som ét enkelt skattesubjekt, men hvorefter denne mulighed er forbeholdt selskaber, som med hensyn til beskatningen af deres overskud er undergivet den omhandlede medlemsstats skattejurisdiktion?«

Om begæringen om genåbning af den mundtlige forhandling

- 10 Ved dokument indleveret til Domstolens Justitskontor den 2. december 2009 har X Holding anmodet om, at Domstolen træffer bestemmelse om genåbning af den mundtlige forhandling i henhold til procesreglementets artikel 61. Selskabet har gjort gældende, at generaladvokaten i sit forslag til afgørelse har anlagt en urigtig fortolkning af den nederlandske nationale og internationale skatteret.
- 11 Det fremgår af Domstolens retspraksis, at denne, efter at have hørt generaladvokaten, i overensstemmelse med artikel 61 i Domstolens procesreglement på parternes begæring eller ex officio kan træffe bestemmelse om genåbning af den mundtlige forhandling, såfremt den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller at den skal afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne (jf. bl.a. dom af 16.12.2008, sag C-210/06, *Cartesio*, Sml. I, s. 9641, præmis 46).

- 12 Den for tvisten i hovedsagen relevante nederlandske ret er imidlertid blevet beskrevet og kommenteret i de for Domstolen afgivne skriftlige og mundtlige indlæg. Under disse omstændigheder er Domstolen af den opfattelse, at den råder over alle de oplysninger, der er nødvendige for at besvare de spørgsmål, den forelæggende ret har stillet.
- 13 Det er desuden ikke gjort gældende, at den foreliggende sag bør afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet for Domstolen.
- 14 Efter at generaladvokaten er blevet hørt, skal begæringen om genåbning af den mundtlige forhandling følgelig forkastes.

Om det præjudicielle spørgsmål

- 15 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for en medlemsstats nationale bestemmelser, hvorefter et moderselskab har mulighed for at udgøre en skattemæssig enhed med sit hjemmehørende datterselskab, men som forbyder oprettelsen af en sådan enhed med et ikke-hjemmehørende datterselskab, såfremt dette datterselskabs overskud ikke er underlagt medlemsstatens skattelovgivning.
- 16 Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse

af fællesskabsretten (jf. bl.a. Marks & Spencer-dommen, præmis 29, samt dom af 12.12.2006, sag C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Sml. I, s. 11673, præmis 36, og af 17.9.2009, sag C-182/08, *Glaxo Wellcome*, Sml. I, s. 8591, præmis 34).

- 17 Den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til artikel 43 EF, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til artikel 48 EF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Det Europæiske Fællesskab, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Sml. I, s. 6161, præmis 35, og *Marks & Spencer-dommen*, præmis 30).
- 18 I denne henseende udgør den mulighed, som den nederlandske lovgivning giver hjemmehørende moderselskaber og deres hjemmehørende datterselskaber for at blive beskattet som en skattemæssig enhed, hvor de således er underlagt en integreret beskatningsordning, en fordel for de omhandlede selskaber. Denne ordning gør det navnlig muligt at konsolidere overskud og underskud hos moderselskabet for de selskaber, der indgår i den skattemæssige enhed, og bevirker, at transaktioner foretaget inden for koncernen bevarer en skattemæssig neutral karakter.
- 19 Udelukkes en sådan fordel for et moderselskab, der har et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, kan det blive mindre attraktivt for moderselskabet at udøve sin etableringsfrihed, idet det afholdes fra at oprette datterselskaber i andre medlemsstater.

- 20 For at en sådan forskellig behandling er forenelig med EF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed, er det en forudsætning, at den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Sml. I, s. 11753, præmis 167).
- 21 Den nederlandske regering, den tyske regering og den portugisiske regering har gjort gældende, at disse to situationer ikke er objektivt sammenlignelige, idet de hjemmehørende datterselskaber og de ikke-hjemmehørende datterselskaber med hensyn til en beskatningsordning som den i hovedsagen foreliggende ikke befinder sig i en sammenlignelig skattemæssig situation. De har navnlig anført, at et datterselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, ikke er undergivet beskatningskompetencen hos den medlemsstat, hvor moderselskabet har sit hjemsted, således at datterselskabet ikke kan indgå i en skattemæssig enhed, der er skattepligtig i den sidstnævnte medlemsstat.
- 22 I denne forbindelse følger det af Domstolens praksis, at sammenligneligheden af forholdene på fællesskabsplan og forholdene på nationalt plan skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (jf. i denne retning dom af 18.7.2007, sag C-231/05, *Oy AA*, Sml. I, s. 6373, præmis 38).
- 23 Det bemærkes, at selv om skatteydernes bopælssted inden for skatteretten er en faktor, der kan begrunde nationale bestemmelser, der indebærer en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere, forholder det sig imidlertid ikke altid således. Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten i alle tilfælde kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 43 EF blive indholdsløs (jf. i denne retning dom af 28.1.1986, sag 270/83, *Kommissionen mod Frankrig*, Sml. s. 273, præmis 18, og *Marks & Spencer-dommen*, præmis 37).

- 24 Forholdene for et hjemmehørende moderselskab, der ønsker at udgøre en skattemæssig enhed med sit hjemmehørende datterselskab, og forholdene for et hjemmehørende moderselskab, der ønsker at udgøre en skattemæssig enhed med sit ikke-hjemmehørende datterselskab, er således med hensyn til formålet med en beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede objektivt sammenlignelige, idet de begge søger at opnå fordelene ved denne ordning, som navnlig er, at de kan konsolidere overskud og underskud hos moderselskabet for de selskaber, der indgår i den skattemæssige enhed, samt at transaktioner foretaget inden for koncernen bevarer en skattemæssig neutral karakter.
- 25 Det skal undersøges, om en forskelsbehandling som den i hovedsagen omhandlede er begrundet i tvingende almene hensyn.
- 26 For at kunne opfylde dette begrundelseskrav skal en sådan forskel være egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. i denne retning dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 26, og af 11.3.2004, sag C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 49, samt Marks & Spencer-dommen, præmis 35).
- 27 De regeringer, der har afgivet indlæg for Domstolen, har gjort gældende, at forskelsbehandlingen i hovedsagen navnlig er begrundet i hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.
- 28 I denne forbindelse bemærkes, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan gøre det nødvendigt, at man på den

økonomiske virksomhed i et selskab, der har hjemsted i en af de nævnte stater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 45, og dom af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 31).

- 29 Hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, vil det bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, idet beskatningsgrundlaget vil blive forhøjet i den første medlemsstat og nedsat i den anden med de overførte underskud (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 46, Oy AA-dommen, præmis 55, og Lidl Belgium-dommen, præmis 32).
- 30 Det forholder sig på samme måde for så vidt angår en integreret beskatningsordning som den i hovedsagen foreliggende.
- 31 Et moderselskab, der frit kan beslutte at indgå i en skattemæssig enhed med sit datterselskab og lige så frit kan beslutte at opløse denne enhed fra det ene år til det andet, ville, såfremt der var mulighed for, at et ikke-hjemmehørende datterselskab kunne indgå i den skattemæssige enhed, frit kunne vælge, hvilken beskatningsordning der skulle være gældende for dette datterselskabs underskud, og hvor disse underskud skulle fradrages.
- 32 Når omfanget af den skattemæssige enhed således kan ændres, ville konsekvensen af at indrømme en mulighed for at inkludere et ikke-hjemmehørende datterselskab heri være, at moderselskabet frit ville kunne vælge den medlemsstat, hvori det fradrager dette datterselskabs underskud (jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 56, og Lidl Belgium-dommen, præmis 34).

- 33 En beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede er følgelig begrundet i behovet for at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.
- 34 En sådan ordning er egnet til at sikre gennemførelsen af dette formål, og det skal derfor videre undersøges, om den går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. i denne retning bl.a. Marks & Spencer-dommen, præmis 53).
- 35 X Holding og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har med hensyn hertil gjort gældende, at oprettelsen af en skattemæssig enhed på det nationale område svarer til at sidestille hjemmehørende datterselskaber med faste driftssteder i skattemæssig henseende. De har gjort gældende, at ikke-hjemmehørende datterselskaber ved en analogislutning kunne behandles på samme måde som faste udenlandske driftssteder inden for rammerne af en grænseoverskridende skattemæssig enhed. De har anført, at underskuddet i et fast driftssted midlertidigt kan modregnes i moderselskabets overskud i henhold til en ordning for midlertidig overførsel af underskuddet kombineret med en geninddrivelsesordning i senere skatteår. Anvendelsen af denne ordning på ikke-hjemmehørende datterselskaber kunne udgøre en mindre indgribende foranstaltning for at opnå det tilsigtede formål, end forbuddet mod, at et moderselskab opretter en skattemæssig enhed med et ikke-hjemmehørende datterselskab.
- 36 Denne argumentation må imidlertid forkastes.
- 37 Selv om en medlemsstat beslutter sig for at tillade, at underskuddet i et fast driftssted i udlandet modregnes på det sted, hvor virksomheden har hovedsæde, betyder det nemlig ikke, som også generaladvokaten har anført i punkt 51 i forslaget til afgørelse, at denne mulighed ligeledes skal gælde for et hjemmehørende moderselskabs ikke-hjemmehørende datterselskaber.

- 38 De faste driftssteder, der er beliggende i en anden medlemsstat, og de ikke-hjemmehørende datterselskaber befinder sig nemlig ikke i en sammenlignelig situation for så vidt angår fordelingen af beskatningskompetencen i henhold til en overenskomst såsom overenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning og navnlig dennes artikel 7, stk. 1, og artikel 23, stk. 2. Mens datterselskabet, som er en uafhængig juridisk person, således er fuldt skattepligtigt i den kontraherende stat, hvor det har sit hjemsted, forholder det sig ikke tilsvarende for et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, og som i princippet delvist forbliver underlagt oprindelsesmedlemsstatens beskatningskompetence.
- 39 Det er ganske vist korrekt, at Domstolen i andre tilfælde har udtalt, at det frie valg, som artikel 43, stk. 1, andet punktum, EF giver de erhvervsdrivende med hensyn til at beslutte, hvilken juridisk form de finder bedst ved udøvelsen af virksomhed i en anden medlemsstat, ikke må begrænses af diskriminerende skattebestemmelser (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22, og Oy AA-dommen, præmis 40, samt dom af 23.2.2006, sag C-253/03, CLT-UFA, Sml. I, s. 1831, præmis 14).
- 40 Oprindelsesmedlemsstaten kan imidlertid fortsat frit fastsætte betingelserne og niveauet for beskatning af forskellige etableringsformer, der anvendes af indenlandske selskaber, som udøver virksomhed i udlandet, under forbehold af, at de behandles på en måde, som ikke er diskriminerende i forhold til sammenlignelige indenlandske etableringsformer (dom af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 51 og 53). Idet faste driftssteder, der er beliggende i en anden medlemsstat, og ikke-hjemmehørende datterselskaber ikke befinder sig i en sammenlignelig situation for så vidt angår fordelingen af beskatningskompetencen, som anført i denne doms præmis 38, er oprindelsesmedlemsstaten følgelig ikke forpligtet til at anvende den samme beskatningsordning for ikke-hjemmehørende datterselskaber, som den anvender for faste driftssteder i udlandet.
- 41 I en situation som den i hovedsagen foreliggende, hvor den omhandlede skattemæssige fordel består i muligheden for et hjemmehørende moderselskab og dets hjemmehørende datterselskaber for at blive beskattet som en skattemæssig enhed, vil enhver udvidelse af denne fordel til grænseoverskridende situationer have som virkning, at moderselskaber, som anført i denne doms præmis 32, får mulighed for frit at vælge den

medlemsstat, hvori de fradrager deres ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud (jf. analogt Oy AA-dommen, præmis 64).

42 På baggrund af det ovenstående skal en beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede anses for at stå i rimeligt forhold til de mål, som den forfølger.

43 Herefter skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 43 EF og 48 EF ikke er til hinder for en medlemsstats nationale bestemmelser, hvorefter et moderselskab har mulighed for at udgøre en skattemæssig enhed med sit hjemmehørende datterselskab, men som forbyder oprettelsen af en sådan enhed med et ikke-hjemmehørende datterselskab, såfremt dette datterselskabs overskud ikke er underlagt medlemsstatens skattelovgivning.

Sagens omkostninger

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 43 EF og 48 EF er ikke til hinder for en medlemsstats nationale bestemmelser, hvorefter et moderselskab har mulighed for at udgøre en

skattemæssig enhed med sit hjemmehørende datterselskab, men som forbyder oprettelsen af en sådan enhed med et ikke-hjemmehørende datterselskab, såfremt dette datterselskabs overskud ikke er underlagt medlemsstatens skattelovgivning.

Underskrifter