# Indholdsfortegnelse

1. Indledning 3

1.1. Problemstilling 4

1.2. Metode og afgrænsning 5

1.3. Afhandlingens opbygning 6

2. Teoretisk baggrund 8

2.1. EU’s retskilder 8

2.2. EU-rettens virkning på nationale skatteregler 9

2.3. EU-retlige forbud 10

2.3.1. Diskriminationsforbuddet 10

2.3.2. Restriktionsforbuddet 10

2.3.3. Rubricering af misbrug 11

2.4. Misbrugsklausuler i de sekundære retsakter 13

3. Misbrugsbegrebets baggrund 15

3.1. Van Binsbergen-doktrinen 15

3.2. Sammenfatning om det generelle misbrugsbegreb 21

4. Retspraksis om misbrugsbegrebet i skatteretlig sammenhæng 23

4.1. Sag C-8/92: General Milk Products 23

4.2. Sag C-206/94: Paletta 24

4.3. Sag C-212/97: Centros 26

4.4. Sag C-28/95: Leur-Bloem 28

4.5. Sag C-264/96: ICI 30

4.6. Sag C-110/99: Emsland Stärke 32

4.7. Sag C-324/00: Lankhorst-Hohorst 34

4.8. Sag C-436/00: X & Y 35

4.9. Sag C-167/01: Inspire Art 37

4.10. Sag C-446/03: Marks & Spencer 39

4.11. Sag C-515/03: Halifax 40

4.12. Sag C-196/04: Cadbury Schweppes 42

4.13. Sag C-524/94: Thin Cap 44

4.14. Sag C-321/05: Kofoed 46

4.16. Sag C-105/07: Lammers & Van Cleeff 47

4.17. Sag C-330/07: Jobra 48

4.18. Sag C-182/08: Glaxo Wellcome 49

4.19. Sag C-126/10: Foggia 51

4.20. Sag C-282/12: Itelcar 52

4.20. Sammenfatning om misbrugsbegrebet i skatteretlig sammenhæng 52

4.20.1. Misbrug af den primære EU-ret 53

4.20.2. Misbrug af sekundære retsakter 54

4.20.3. Misbrug som tvingende alment hensyn 55

4. Ændringen af moder/datterselskabsdirektivet 57

5. Konklusion 60

Summary 63

Litteraturliste 64

Afgørelser 64

Artikler 65

Bøger 65

EU 65

Diverse 66

# 

# 1. Indledning

Bekæmpelse af skattely og udhuling af selskabsskattegrundlaget er en af de øverste punkter på politikernes dagsorden i disse dage. Det gælder i Danmark såvel som i de fleste andre medlemsstater i EU. Der er en national og international interesse hos myndighederne i, at mulighederne for skattely og skatteunddragelse minimeres, og bekæmpelse af skatteretligt misbrug er inden for de seneste få år også blevet et af de højest prioriterede mål for EU’s institutioner[[1]](#footnote-1).

EU’s overordnede formål om at give borgerne et område med frihed, sikkerhed og retfærdighed uden indre grænser*[[2]](#footnote-2)* og de dertil hørende frie bevægeligheder har medført et bredt spektrum af muligheder for, at internationale selskaber og personer kan etablere sig i andre medlemsstater med henblik på at kunne drage fordel af denne medlemsstats lovgivning. Inden for EU er der endnu ikke sket en harmonisering af de direkte skatter, og det er derfor fristende for enhver virksomhedsejer at overveje mulighederne for at benytte etableringsretten til at placere selskaber i andre medlemslande for derved at opnå de beskatningsfordele, der følger af at være hjemmehørende her. Der er imidlertid en hårdfin grænse imellem lovlig skatteplanlægning og ulovlig skatteunddragelse.

Medlemsstaterne mister betydelige indtægter som følge af dobbelt ikkebeskatning og deraf følgende unfair konkurrence i det indre marked. Medlemsstaternes nationael interesse i at værne om egen økonomi og konkurrence er i en evig konflikt med EU-rettens forbud mod national forskelsbehandling og restriktioner.

Misbrug er af EU's institutioner, herunder særligt EU-Domstolen (herefter Domstolen), anerkendt som et almindeligt princip, der kan benyttes til at tilsidesætte konkrete dispositioner, som udgør en retsstridig udnyttelse af de rettigheder, der følger af EU-traktaterne og af andre EU-retlige retsakter. Misbrug ses desuden ofte påberåbt som et retfærdiggørende hensyn i relation til skatteretlige værnsregler, der udgør restriktioner i de frie bevægeligheder. Mulighederne for påberåbelse af misbrug er mange, og særligt inden for det skatteretlige område, er det yderst relevant for medlemsstaterne at se på mulighederne for at indføre en misbrugsklausul. Senest har man vedtaget en obligatorisk misbrugsklausul i moder/datterselskabsdirektivet, som medfører en enslydende misbrugsklausul i alle medlemsstaterne[[3]](#footnote-3). I Danmark har man endda valgt at indføre den samme klausul for så vidt angår rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet samt tillige dobbeltbeskatningsoverenskomster med virkning fra den 1. maj 2015[[4]](#footnote-4).

I forslaget til ændringen af moder/datterselskabsdirektivet anfører Rådet for den Europæiske Union (herefter Rådet), at en sådan misbrugsklausul skal ses i lyset af Domstolens fortolkning af misbrug, og at medlemsstaterne ikke kan gå videre, end hvad der er EU-rettens generelle princip, når de støder på misbrug[[5]](#footnote-5). I Rådets bemærkning ligger en antagelse om, at Domstolens fortolkning af misbrugsbegrebet er klart afgrænset. Dette er imidlertid ikke tilfældet, og der foreligger endda kun sparsom litteratur, som belyser emnet.

I kraft af implementeringen af den nye misbrugsklausul synes det nødvendigt for selskaber såvel som skattemyndigheder og nationale retsinstanser at kende indholdet af det almindelige misbrugsbegreb.

## 1.1. Problemstilling

Domstolen har anerkendt, at der eksisterer en EU-retlig grundsætning om misbrug, hvorefter der gælder et almindeligt forbud imod, at borgere misbruger de rettigheder, der gælder efter EU-retten. Hvad misbrugsbegrebet konkret indeholder, er der imidlertid store uklarheder omkring.

*Med henblik på ovenstående søger nærværende specialeafhandling at afklare betydningen af det domstolsskabte EU-retlige misbrugsbegreb i et skatteretligt perspektiv.*

Afklaringen af dette synes af afgørende betydning for, hvordan den nye bestemmelse i moder/datterselskabsdirektivet skal fortolkes.

## 1.2. Metode og afgrænsning

For at forstå baggrunden for afhandlingen og arbejdet med at behandle problemstillingen skitseres i det følgende, hvilken metode der er benyttet samt hvilke afgrænsninger, der har været nødvendige at foretage.

Afhandlingen beskæftiger sig med EU-skatteret. Målet er at finde frem til en ensartet og endelig forståelse af misbrugsbegrebet inden for skatteretten ved hjælp af en grundig analyse af Domstolens afgørelser om emnet.

Problemstillingen belyses ved hjælp af den retsdogmatiske metode, da formålet er at afklare gældende ret inden for skatteområdet og fastlægge meningsindholdet gennem et fokus på begrebsudvikling. Afhandlingen har imidlertid en særlig karakter, da der er tale om en analyse af et domstolsskabt EU-retligt princip. Afhandlingen vil derfor tage udgangspunkt i en grundig analyse af praksis vedrørende det EU-retlige misbrugsbegreb med henblik på at afklare begrebets indhold og betydning i dag.

Den primære retskilde er EU-retten i form af dennes særlige retskilder, herunder den primære EU-ret, de sekundære EU-retsakter og Domstolens afgørelser. Retskilderne beskrives nærmere nedenfor i afsnit 2.1. Det er ikke sigtet med afhandlingen at se på konkrete nationale skatteretlige regler, hvorfor disse regler kun vil blive inddraget i det omfang, det har relevans for Domstolens misbrugsvurderingen. Da der kun foreligger litteratur om emnet i begrænset omfang, vil størstedelen af analysen bygge på selvstændige refleksioner.

For at få en reel forståelse af misbrugsbegrebet og dets oprindelse er det nødvendigt at gennemse de første domme afsagt på området, selvom disse domme ikke vedrører skatteret. Det bemærkes, at en afgrænsning af det generelle misbrugsbegreb inden for EU-retten i sig selv er en afhandling værdig, hvorfor der af hensyn til denne afhandlings hovedfokus og grundet pladsmæssige årsager alene fokuseres på enkelte domme, der medvirker forstå begrebets oprindelse. Fokus vil efterfølgende primært være på domme vedrørende direkte skatter. Der inddrages dog lejlighedsvis domme på andre områder, herunder sager med moms- og afgiftsretlige samt selskabsretlige problemstillinger, hvor tankerne bag kan overføres til skatteretten.

Analysen af retspraksis vil tage udgangspunkt i en årstalsbestemt kronologi for at få det optimale billede af, hvornår Domstolen ændrer sin praksis, og hvornår de bygger videre på tidligere afsagte domme. I forbindelse med gennemgang af retspraksis vil faktum af pladsmæssige hensyn kun blive gengivet i det omfang, det har konkret betydning for Domstolens generelle udtalelser. I analysen af Domstolens udtalelser citeres præmisserne oftest direkte, hvorefter der følger refleksioner herover. Formålet hermed er at undgå misforståelser foranlediget af, at en præmis alene blive genforklaret. Dommenes resultater vil heller ikke blive fremhævet, da Domstolen i tilstrækkelig grad udtrykker sig generelt i de enkelte præmisser.

## 1.3. Afhandlingens opbygning

Følgende beskrivelse af afhandlingens opbygning søger at give et overblik over afhandlingen.

Afhandlingens Del II om den teoretiske baggrund skal give forudsætningerne for at kunne gennemføre den efterfølgende analyse. Indledningsvist redegøres for EU-rettens retskilder med henblik på at forstå særligt Domstolens rolle i EU-retten, hvorefter følger en beskrivelse af EU-rettens betydning for national ret. Herefter beskrives de EU-retlige forbud, herunder diskriminationsforbuddet og restriktionsforbuddet for efterfølgende at anlægge en tese om, hvordan misbrug placerer sig i EU-rettens systematik. Endeligt redegøres for de skatteretlige harmoniseringsdirektivers misbrugsklausuler, særligt med henblik på den nye klausul i moder/datterselskabsdirektivet, der også vil være genstand for behandling i afhandlingens afsluttende afsnit.

Afhandlingens Del III har til formål at give forståelse for misbrugsbegrebets baggrund. Det sker gennem en overordnet analyse af begrebets opståen ved Van Binsbergen-dommen og de efterfølgende domme, der bidrager til at danne misbrugsgrundsætningen. Afslutningsvist sammenfattes det generelle misbrugsbegreb.

I afhandlingens Del IV analyseres retspraksis vedrørende misbrugsbegrebet i et skatteretligt perspektiv, idet der som udgangspunkt fokuseres på afgørelser vedrørende skatteretlige problemstillinger. Endeligt sammenfattes det skatteretlige misbrugsbegrebs rækkevidde på baggrund af den gennemgåede retspraksis.

I Del V perspektiverer afhandlingen til den omtalte ændring i moder/datterselskabsdirektivet, idet det overvejes, om den nye misbrugsklausul holder sig inden for det misbrugsbegreb, der er udledt af retspraksis i Del IV. Afslutningsvist konkluderes der på afhandlingens problemstilling.

# 2. Teoretisk baggrund

## 2.1. EU’s retskilder

Retskilderne i EU-retten er af særlig karakter. Følgende er et kort oprids af de EU-retlige retskilder med henblik på at forstå systematikken og misbrugsbegrebets funktion i EU-retten.

I EU-retten skelnes overordnet mellem primær og sekundær regulering, hvor den primære regulering er traktaterne, EU’s Charter og almindelige retsprincipper, mens den sekundære regulering består af forordninger og direktiver[[6]](#footnote-6). Det følger af Traktatens artikel 15, stk. 1, at sekundær ret skal have hjemmel i den primære EU-ret, og det er således grundlæggende den primære ret, der udvikler den sekundære.

Domstolens afgørelser spiller en meget væsentlig rolle som retskilde i EU-retten[[7]](#footnote-7). Domstolen er formelt set ikke forpligtet af sine tidligere afgørelser, men har en generel tendens til at henvise til tidligere domme, hvorfor Domstolens domme antages at have en høj præjudikatsværdi[[8]](#footnote-8), ligesom det er klart, at Domstolen tillægger sin egne afgørelser stor betydning. Der er imidlertid ikke tale om en ”stare decisis”-doktrin, hvorefter dommene er bindende præjudikater for Domstolen selv[[9]](#footnote-9). Domstolen kan frit ændre sin praksis, men det ses kun sjældent.[[10]](#footnote-10)

Common Law-retssystemer er karakteriseret ved, at domstolene har en lovgivende funktion, hvorefter de ikke blot har mulighed for at fortolke ret, men også har mulighed for at skabe ret. EU-retten har gennem tiden antaget denne domsfikserede retstradition og kan derfor karakteriseres som en art Common Law-retssystem[[11]](#footnote-11). Domstolen har spillet en retsskabende rolle især i forbindelse med fortolkning af Traktaten og i forbindelse med realisering af EU’s generelle målsætninger[[12]](#footnote-12), hvilket også danner baggrund for, at misbrugsbegrebet er opstået.

Det er vigtigt ved analyse af EU-domme at være opmærksom på Domstolens teleologiske fortolkning, hvorefter man i retsanvendelsen søger at finde den forståelse, der mest effektivt kan realisere målsætningen. I den forbindelse er særligt Traktatens formål om etablering af fri bevægelighed inden for et område med frihed, sikkerhed og retfærdighed, af stor betydning[[13]](#footnote-13). I modsætning til de danske domstole anvender Domstolen sjældent forarbejder til at fastlægge enkelte retsakters formål, men der fokuseres alene på retsakternes præambler og EU’s overordnede formål[[14]](#footnote-14). Generaladvokatens forslag er ikke en retskilde, men kan medvirke til at forståelse af Domstolens afgørelser.

## 2.2. EU-rettens virkning på nationale skatteregler

Følgende afsnit vil kortfattet beskrive EU-rettens betydning for de nationale skatteregler.

Som følge af EU-rettens forrang, der første gang er fastslået i sag C-6/64, Costa mod Enel, har EU-retten en stor betydning for de nationale regelsæt i de enkelte medlemsstater. En lang række områder er harmoniseret, hvilket blandt andet omfatter området for indirekte skatter. For så vidt angår de direkte skatter har det imidlertid endnu ikke være muligt at nå til enighed om et fælles beskatningssystem, særligt henset til, at skattelovgivning kræver enstemmighed blandt medlemsstaterne i henhold til Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (herefter Traktaten), artikel 114. Der er dog sket en harmonisering i form af enkelte direktiver om direkte skatter, herunder fusionsskattedirektivet (2009/133/EF), rente-/royaltydirektivet (2003/49/EF) og moder/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU).

På trods af, at der kun er få harmoniseringstiltag inden for det skatteretlige område i EU, er de enkelte medlemsstater underlagt et stærkt pres i kraft af de frie bevægeligheder, som følger af Traktaten. Effektiviteten af det indre marked er under særlig bevågenhed hos Domstolen, og det er eksempelvis fastlagt ved sag C-270/83, Avoir fiscal, at selvom skattereglerne for direkte beskatning ikke er harmoniseret i EU, skal medlemsstaterne respektere reglerne om det indre marked. Dette har medført, at medlemsstaterne særligt inden for skatteområdet bliver holdt i kort snor, når der opstilles hindringer for de frie bevægeligheder, jf. straks nedenfor i afsnit 2.3 om de EU-retlige forbud.

## 2.3. EU-retlige forbud

De almindelige EU-retlige principper om forbud mod diskrimination og restriktion medvirker til at effektuere EU-retten. Forbuddenes omfang og medlemsstarternes mulighed for at træffe foranstaltninger inden for rammerne af forbuddene behandles kort i det følgende afsnit for i den forbindelse at kunne fastlægge misbrugsbegrebets rubricering i forhold til disse.

### 2.3.1. Diskriminationsforbuddet

Som følge af reglerne om fri bevægelighed gælder der et traktatfæstet forbud imod diskriminerende foranstaltninger. Princippet er også et udtryk for et forbud mod forskelsbehandling, der består i, at ensartede situationer behandles forskelligt, eller at forskellige situationer behandles ens. Forbuddet kommer til udtryk både som et generelt diskriminationsforbud i Traktatens artikel 18 og i de specielle diskriminationsforbud i reglerne om fri bevægeligheder i Traktaten, herunder eksempelvis etableringsretten i artikel 49. Forbuddet omfatter både direkte og indirekte forskelsbehandling.

Ved undersøgelsen af, om der foreligger diskrimination i strid med EU-retten, foretages en såkaldt diskriminationstest. Det undersøges først, om der er tale om forskelsbehandling, dernæst om forskelsbehandlingen er sagligt begrundet, og endeligt om forskelsbehandlingen er proportional, jf. det EU-retlige proportionalitetsprincip[[15]](#footnote-15). Er en forskelsbehandling sagligt begrundet og proportionel, foreligger der ikke strid med EU-retten[[16]](#footnote-16). Saglige grunde foreligger alene, hvor der i Traktaten er hjemlet undtagelser til diskriminationsforbuddet, og medlemsstaterne kan således kun opstille diskriminerende regler, hvis der findes en udtrykkelig undtagelsesbestemmelse i Traktaten[[17]](#footnote-17).

### 2.3.2. Restriktionsforbuddet

Forbuddet mod restriktion indeholder diskriminationsforbuddet, men rækker også videre, idet det tillige omfatter et forbud mod hindringer og begrænsninger af mere generel karakter[[18]](#footnote-18). I dag anses forbuddet for at gælde de fleste frie bevægeligheder, herunder også etableringsretten og kapitalens frie bevægeligheder, der er særligt relevante på det skatteretlige område[[19]](#footnote-19).

Ved undersøgelsen af, om der foreligger en hindring i strid med EU-retten, foretages en restriktionstest, som er udledt af sag C-55/94, Gebhard; Gebhard-testen. Det undersøges først, om der foreligger en restriktion, dernæst vurderes det, om restriktionen er begrundet i tvingende almene hensyn og endeligt vurderes det, om foranstaltningen er proportionel[[20]](#footnote-20). Tvingende almene hensyn er, i modsætning til saglige grunde, domstolsskabte undtagelser, der afhænger af, hvilket retligt område det drejer sig om, og der er således tale om en bredere vifte af undtagelsesmuligheder for så vidt angår restriktionsforbuddet[[21]](#footnote-21). Inden for skatteretten er fordelingen i beskatningskompetencen, sammenhængen i beskatningssystemet, effektiv skattekontrol, forhindring af dobbelt dip samt bekæmpelse skatteunddragelse og bekæmpelse misbrug accepteret som tvingende almene hensyn, der kan retfærdiggøre en hindring i de frie bevægeligheder[[22]](#footnote-22).

### 2.3.3. Rubricering af misbrug

Følgende afsnit er udarbejdet som en tese på baggrund af foreliggende litteratur. Der tages forbehold for, at tesen kan afkræftes i forbindelse med analysen af retspraksis, jf. nedenfor del III og IV.

Det er i litteraturen såvel som retspraksis fast antaget, at der eksisterer en almindeligt anderkendt grundsætning om, at reglerne om fri bevægelighed ikke kan påberåbes, når en aktivitet udøves for at omgå den nationale lovgivning[[23]](#footnote-23). Der er imidlertid uenighed om, hvorvidt grundsætningen er udtryk for et fortolkningsprincip, der medfører, at misbrug falder uden for EU-rettens anvendelsesområde, eller om det er udtryk for en undtagelse til rettighederne i Traktaten.[[24]](#footnote-24)

Det EU-retlige misbrugsbegreb ses anvendt både i relation til primær og sekundær regulering. I henhold til begge typer af regulering kan misbrug fungere som en selvstændig retsgrundsætning, der medvirker, at EU-retten bliver uvirksom i konkrete tilfælde, hvor der foreligger en retsstridig udnyttelse af de almindelige rettigheder, der følger af Traktaten.

Misbrug placerer sig i den henseende uden for reglerne om både saglige grunde for diskrimination og tvingende almene hensyn i forbindelse med restriktioner. Påberåbelse af misbrug forudsætter her ikke, at medlemsstaterne har opstillet en hindring for de frie bevægeligheder i form af nationale regler, men kan anvendes i konkrete tilfælde, hvor en statsborger har søgt at omgå national lovgivning gennem misbrug af EU-rettens rettigheder. Denne opfattelse af misbrugsbegrebet kan opfattes som en slags fortolkning af EU-retten, da det medfører, at EU-retten bliver uvirksom.

Bekæmpelse af misbrug ses imidlertid også påberåbt og anerkendt som et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion i en fri bevægelighed, som omtalt ovenfor i afsnit 2.3.3. Når misbrug fungerer som et tvingende alment hensyn finder EU-retten fortsat anvendelse, idet der er tale om en undtagelse til restriktions- og diskriminationsforbuddet. Bekæmpelse af misbrug i skatteretlig henseende ses af både Domstolen og juridiske forfattere jævnligt forvekslet, sammenblandet og sidestillet med det tvingende almene hensyn om bekæmpelse af skatteunddragelse.

Professor dr.jur. Karsen Engsig Sørensen anfører, at grundsætningen som udgangspunkt fungerer således, at hvis Domstolen konstaterer, at der i en konkret sag foreligger misbrug, vil det ikke være muligt for den pågældende borger at støtte ret på EU-bestemmelserne, da rettighederne i så fald bortfalder. Han anfører herover for, at dette er anderledes i skattesager, da misbrugsbegrebet i skatteretlig sammenhæng formulerer de ydre grænser for, hvornår medlemsstaterne kan indføre værnsregler til imødegåelse af skatteunddragelse[[25]](#footnote-25).

Det er i modsætning hertil anført af lektor Thomas Rønfeldt, at misbrug har en særlig status, da det påberåbes både selvstændigt og som støttehensyn til et tvingende alment hensyn, mens det også bruges både i forbindelse med misbrug af sekundær lovgivning og ved misbrug af Traktaten. Denne opfattelse forfølges i nærværende afhandling, mens det dog undersøges, om bekæmpelse af misbrug er anerkendt af Domstolen som et selvstændigt tvingende alment hensyn og ikke kun som et støttehensyn til andre tvingende almene hensyn.

Som følge af det omtalte retskildehierarki er det EU-retlige misbrugsbegreb i henhold til den primære EU-ret afgørende for, hvordan misbrugsbegrebet skal fortolkes i de sekundære retsakter, jf. nedenfor i afsnit 2.4. om misbrugsklausuler i de sekundære retsakter. Rådet er da også opmærksom herpå i forslaget til den omtalte ændring i moder/datterselskabsdirektivet, hvor det anføres, at den nye misbrugsklausul skal ses i lyset af EU-Domstolens fortolkning heraf, og at medlemsstaterne ikke må gå videre, end hvad der er EU-rettens gennerelle princip, når Domstolen støder på misbrug.[[26]](#footnote-26)

## 2.4. Misbrugsklausuler i de sekundære retsakter

Hvor den primære EU-ret, herunder Traktaten, ikke omtaler misbrug, ses der i adskillige sekundære retsakter hjemmel for medlemsstaterne til at indføre misbrugsklausuler i national ret, der giver mulighed for at undgå retsstridig udnyttelse af de rettigheder, der følger af det pågældende direktiv. Følgende afsnit beskriver de misbrugsklausuler, der er indskrevet i de skatteretlige sekundære retsakter, herunder den nye klausul i moder/datterselskabsdirektivet.

I henhold til rente-/royaltydirektivets artikel 5, stk. 1, udelukker direktivet ikke anvendelse af nationale eller overenskomstmæssigt fastsatte bestemmelser om *svig* og *misbrug*, mens medlemsstaterne efter stk. 2 kan tilbagekalde fordele i henhold til direktivet eller nægte at anvende direktivet, hvis en transaktion skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug som væsentligste bevæggrund(e).

Fusionsskattedirektivet 2009//133 EF angiver i artikel 15, stk. 1, litra a, at en medlemsstat kan nægte at anvende eller tilbagekalde anvendelse af alle eller enkelte bestemmelser af direktivets artikel 4-14, hvis en transaktion har *skatteunddragelse* eller *skatteundgåelse* som hovedformål. Direktivet benævner ikke efter ordlyden *misbrug*, som det er tilfældet i henhold til de andre direktiver, men i sammenhængen må formålet og muligheden for medlemsstaterne være den samme. Bestemmelsen indebærer en formodningsregel, hvorefter der vil være en formodning for skatteunddragelse eller skatteundgåelse, hvis en transaktion ikke er foretaget af *gyldige forrentningsmæssige årsager.*

Moder/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, har hidtil anført, at direktivet ikke er til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre *svig og misbrug*. Bestemmelsen har et fakultativt sigte, idet det er op til de enkelte medlemsstater, om de vil indføre en sådan bestemmelse i national ret. Bestemmelsen er som nævnt blevet ændret med vedtagelse den 27. januar 2015. Ændringsdirektivet er vedlagt som bilag 1.

Ifølge den nye bestemmelses artikel 1, stk. 2, giver medlemsstaterne ikke de fordele, der er ved direktivet, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktivet, og som *ikke er reelle* under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Det fastslås i bestemmelsen, at et arrangement kan omfatte flere trin eller dele. Det anføres endvidere i bestemmelsens stk. 3, at et arrangement betragtes som ikke reelt, i det omfang de ikke er tilrettelagt af *velbegrundede kommercielle årsager*, der afspejler den økonomiske virkelighed.Det er desuden fortsat muligt for medlemsstaterne at indføre andre nationale bestemmelser, der skal hindre skatteunddragelse, skattesvig og misbrug, jf. bestemmelsens stk. 4., der er stort set enslydende med det hidtil gældende stk. 2.

Bestemmelsen er obligatorisk, og medlemsstaterne har nu en pligt til ikke at indrømme direktivets fordele over for statsborgere, der har iværksat ikke reelle arrangementer med det hovedformål, at opnå en skattefordel, der strider mod indholdet af eller formålet med direktivet.

På trods af at direktiverne hver især indeholder mulighed for, at der indføres nationale regler om bekæmpelse af misbrug af direktivernes bestemmelser, anføres der intet definerbart om, hvad der skal forstås ved hverken misbrug, skatteunddragelse, skatteundgåelse eller skattesvig, om end det i den nye bestemmelse i moder/datterselskabsdirektivet forsøger at bidrage med et indhold. Det er imidlertid klart, at fortolkningen og anvendelsen af misbrugsklausulerne skal holde sig inden for forståelsen af det almindelige EU-retlige misbrugsbegreb.

# 3. Misbrugsbegrebets baggrund

Der foreligger en lang række domme fra Domstolen, der behandler det EU-retlige misbrugsbegreb. Misbrug inden for det skatteretlige område er først blevet aktuelt i de senere år. For at få en reel forståelse af begrebet og dets oprindelse, er det nødvendigt at gennemse de første domme afsagt på området. Følgende vil være en overordnet analyse af det almindelige misbrugsbegreb inden for EU-retten med henblik på at danne grundlag for en grundig analyse af begrebet i et skatteretligt perspektiv.

## 3.1. Van Binsbergen-doktrinen

Den første afgørende dom, hvor det fastslås, at der gælder et EU-retligt misbrugsbegreb er sag C-33/74, Van Binsbergen, der vedrører en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser. Sagen vedrører nederlandske regler om juridiske rådgivere, der skulle være bosat i Nederlandene for at påtage sig et hverv som rådgiver. Spørgsmålet var herefter, om de nederlandske regler kunne opretholdes, selvom de udgjorde en restriktion. Dommen er fremhævet i litteraturen som den dom, hvor misbrugsgrundsætningen bliver født, idet misbrug på baggrund af dommen udvikles til en EU-retlig grundsætning[[27]](#footnote-27). Domstolen udtaler:

”man kan heller ikke nægte en medlemsstat *ret til at træffe foranstaltninger*, der skal forhindre, at den i artikel 59 garanterede frihed udnyttes af en tjenesteyder, hvis virksomhed er helt eller fortrinsvist *rettet mod denne stats territorium med sigte på at unddrage sig de faglige regler*, som ville gælde for ham, såfremt han var bosat på nævnte stats territorium, idet en sådan situation ville kunne afgøres i henhold til kapitlet om etableringsretten og ikke kapitlet om fri udveksling af tjenesteydelser.”(min kursivering)[[28]](#footnote-28)

Af præmissen fremgår det, at medlemsstaterne har ret til at træffe foranstaltninger for at hindre, at retten til fri udveksling af tjenesteydelser udnyttes af en tjenesteyder med henblik på at ville omgå national ret. Misbrugsgrundsætningen fødes altså i relation til opretholdelsen af national lovgivning, der udgør en restriktion i den frie udveksling af tjenesteydelser og ikke som et selvstændigt begreb over for en konkret disposition.

Domstolen opstiller i to grundlæggende betingelser for, at en statsborger kan anses for at have misbrugt retten til fri udveksling af tjenesteydelser. Den pågældende tjenesteydelsesvirksomhed, som er udøvet fra en anden medlemsstat, skal først og fremmest helt eller delvist *rettes mod statsborgerens egen medlemsstat*. Derudover skal tjenesteyderen have til *hensigt at unddrage* sig den nationale lovgivning, som ville være gældende, såfremt vedkommende var bosat i sin egen medlemsstat. Heri ligger således både et objektivt element vedrørende tjenesteydelsens faktiske virkning og et subjektivt element vedrørende tjenesteyderens bevidste hensigt med handlingen; at unddrage sig national lovgivning.

På trods af at Van Binsbergen-dommen alene vedrører Traktatens bestemmelser om tjenesteydelser, har den fået betydning i en lang række domme på andre områder, og det ses stadig, at der henvises til afgørelsen i nyere domme, der vedrører misbrug, også inden for det skatteretlige område. Det bemærkes, at Domstolen ikke på noget tidspunkt i dommen anvender betegnelsen *misbrug*. Den nævnte præmis kaldes ofte *Van Binsbergen-doktrinen.* Begrebet har udviklet sig i mange forskellige retninger siden dommens afsigelse, men den grundlæggende doktrin er fortsat gældende; EU-retten beskytter ikke misbrug.

Van Binsbergen-doktrinen bekræftes allerede ved sag C-39/75, Coenen, der også vedrører hindringer for tjenesteydelsernes bevægelighed. Den franske regering påberåber sig blandt andet Van Binsbergen-dommen, og Domstolen gentager stort set, hvad de tidligere udtalte. De tilføjer dog, at foranstaltninger ”…imidlertid *kun undtagelsesvist anerkendes*, dersom med­lemsstaten *ikke har andre, mindre rigoristiske foranstaltninger* til at sikre over­holdelsen af disse regler;”[[29]](#footnote-29)(min kursivering)

Heri ligger en proportionalitetsvurdering, hvorefter foranstaltninger mod misbrug kun *undtagelsesvist anerkendes*, og kun såfremt medlemsstaterne *ikke har andre, mindre rigoristiske foranstaltninger*. Domstolen indikerer hermed, at der skal meget til, før der kan statueres misbrug. Herefter udtaler Domstolen:

”særligt i tilfælde af, at den i udlandet boende tjenesteyder, på det nationale ter­ritorium, hvor ydelsen præsteres, har et fast forretningssted, hvorfra han kan udføre sine tjenester, og *dersom dette forretningssted ikke er fiktivt*, vil den pågældende medlemsstat i almindelighed disponere over virksomme midler til at udføre den nødvendige kontrol af tjenesteyderens virksomhed og sikre, at ydelsen er i overensstemmelse med de i den nationale lovgivning fastsatte bestemmelser; ”(min kursivering)[[30]](#footnote-30)

Domstolen fremfører et synspunkt om, at såfremt et forretningssted *ikke er fiktivt*, er det inden for den pågældende medlemsstats kompetence at kunne kontrollere en tjenesteyders virksomhed og overensstemmelse med national lovgivning, og det er derfor ikke nødvendigt at opstille krav om bopæl i medlemsstaten for at hindre udnyttelse. Modsætningsvis kan det udledes af denne præmis, at hvis et forretningssted derimod er fiktivt, kan der være en formodning for, at der foreligger misbrug, der kan begrunde de anførte foranstaltninger. I udtalelsen ligger der en tanke om, at der skal være realitet bag de foretagne dispositioner for, at EU-retten beskytter.

Ved sag C-115/78, Knoors, fastslår Domstolen for første gang, at misbrugsprincippet finder anvendelse i relation til alle rettigheder efter Traktaten. Sagen vedrører en nederlandsk arbejdstager med bopæl i Belgien, der ønskede at udøve gas- og vandvirksomhed i Nederlandene. Han fik afslag pga. manglende faglige kvalifikationer efter nederlandsk lovgivning, og det skulle derfor undersøges, om disse foranstaltninger kunne opretholdes ved hjælp af misbrugsbetragtninger. Domstolen udtaler:

”imidlertid må det ikke underkendes, at en medlemsstat kan have en *legitim interesse* i at hindre, at visse af dens statsborgere gennem *misbrug* af de *ved traktaten indrømmede muligheder* forsøger at unddrage sig betingelserne i deres egen nationale lovgivning om faglig uddannelse.” (min kursivering)[[31]](#footnote-31)

Domstolen stadfæster igen Van Binsbergen-doktrinen, men uden en direkte henvisning til dommen. Denne gang formulerer de sig dog en smule anderledes. For det første fastslår Domstolen, at der kan foreligge misbrug af de *ved traktaten indrømmede muligheder* og ikke kun den *i artikel 59 garanterede frihed*, som det var tilfældet i Van Binsbergen-sagen. Her anvender Domstolen nu ordet *misbrug*. Det anføres desuden, at medlemsstaterne kan have en *legitim interesse* i at hindre statsborgerne i at forsøge at unddrage sig national lovgivning, hvor det i Van Binsbergen-dommen blot var formuleret som en *ret for medlemsstaterne til at træffe foranstaltninger*. Udtalelsen medfører, at medlemsstaterne også kan have en illegitim interesse, som følgelig ikke accepteres som begrundelse for indgreb, og fastlæggelse af misbrug forudsætter derfor en vurdering af, hvornår en interesse er legitim. Domstolen fastslår derudover, at misbrugsdoktrinen gælder over for andre medlemsstaters statsborgere såvel som i forhold til medlemsstatens egne statsborgere.

Knoors-dommen har tillige været genstand for reference hos Domstolen i en lang række senere sager vedrørende misbrug.

Sag C-229/83, Leclerc, viser tydeligt tanken bag misbrugsprincippet. Sagen vedrører franske regler om reimport af bøger, og spørgsmålet om, hvorvidt det er misbrug at eksportere bøger udelukkende for at kunne importere dem igen og derved undgå visse nationale begrænsninger. Der var således tale om en begrænsning i varernes frie bevægelighed. I den forbindelse kommer Generaladvokat Marco Damon med en interessant udtalelse:

”Når henses hertil, falder den transaktion, som består i, at en detailhandler eksporterer franske bøger udelukkende med reimport for øje, nødvendigvis uden for denne defini­tion. En sådan transaktion, *som udeluk­kende har til formål at omgå* de ifølge national lov gældende begrænsninger, kan defineres som en *kunstig handelstransaktion*. Man kan imidlertid ikke påberåbe sig forde­lene ved et enhedsmarked og samtidig rets­stridigt udnytte de bestående landegrænser. Alene *normale* handelstransaktioner er omfattet af den fællesskabsretlige beskyt­telse.” (min kursivering)[[32]](#footnote-32)

Generaladvokat inddrager betragtninger om kunstige transaktioner og anfører, at kun normale transaktioner er omfattet af den fællesskabsretlige beskyttelse. Med andre ord vil det være udtryk for misbrug, hvis dispositionen har til formål at omgå national ret, da den i så fald defineres som en kunstig handelstransaktion. Domstolen følger imidlertid ikke tanken om kunstige handelstransaktioner, men konkluderer i sidste ende det samme:

”(…)En sådan bestemmelse skader imidlertid afsætningen af reimporterede bøger på markedet, for så vidt den er til hinder for, at importøren af en sådan kan lade den fordel, som han har opnået på grund af den i eksportmedlemsstaten gældende lavere pris, slå igennem i detailsalgsprisen. Bestemmelsen udgør derfor en foranstaltning med tilsvarende virkning som kvanti­ative indførselsrestriktioner, som er forbudt ifølge artikel 30.

Det skal tilføjes, at det ikke gælder, såfremt det på grundlag af *objektive kriterier* kan godtgøres, at de pågældende bøger er eksporteret *udelukkende med henblik på reimport* for derved at omgå en sådan lovgivning. ” (min kursivering)[[33]](#footnote-33)

Domstolen fastslår, at foranstaltningen som udgangspunkt er forbudt, men at den vil kunne tillades, hvis dispositionen udelukkende er foretaget for at omgå lovgivningen. Herved lægger Domstolen, ligesom i Van Binsbergen-dommen vægt på den subjektive hensigt ved at anføre, at bøgerne er eksporteret *udelukkende med henblik* på reimport *for derved at omgå en sådan lovgivning*.

Leclerc-dommen illustrerer klart tanken bag misbrugsbegrebet: Når man bevidst fører noget ud af en medlemsstat alene for at føre det ind igen og opnå en fordel, er det udtryk for misbrug, og misbrug er ikke omfattet af EU-retten, selvom betingelserne for at opnå fordelen formelt set er opfyldt.

I tråd hermed er sag C-39/86, Lair, der vedrører misbrug af arbejdskraftens frie bevægelighed. Sagen omhandlede en fransk statsborgers afslag på tysk uddannelsesstøtte under hendes uddannelse i Tyskland. Domstolen udtaler:

”For så vidt som de tre omhandlede medlemsstaters argumentation hviler på ønsket om at forhindre visse tilfælde af misbrug – som eksempel herpå kan nævnes, at det ud fra objektive omstændigheder fremgår, at en arbejdstager er indrejst i en medlemsstat *alene for at blive omfattet* af støtteordningen for uddannelsessøgende efter en ganske kort erhvervsaktiv periode – bemærkes det, at *de omhandlede fællesskabsbestemmelser ikke er til hinder for, at der træffes foranstaltninger over for sådanne misbrug.”* (min kursivering) [[34]](#footnote-34)

Domstolen konkluderer her med en eksemplificering, at fællesskabsbestemmelserne ikke er til hinder for, at man laver foranstaltninger til at forhindre *sådanne* misbrug*,* hvorved det indikeres, at der om end skal noget til for, at der foreligger misbrug. Igen illustreres idéen bag forbuddet mod misbrug; Hvis en statsborger rejser ind i et andet land alene for at opnå en fordel, uden at der i øvrigt er realitet dispositionen, beskytter EU-retten ikke.

En fremtrædende sag vedrørende misbrug af etableringsretten er sag C-79/85, Segers. Den vedrører en nederlandsk statsborger, der fik afslag på at blive optaget i den nederlandske sygeforsikringsordning, fordi selskabet, han var direktør for, var stiftet og havde hjemsted i en medlemsstat uden for Nederlandene. Afslaget blev blandt andet begrundet i ønsket om at bekæmpe misbrug. Bemærk, at de nederlandske regler ikke indebar en eksplicit forskelsbehandling, men afslaget bestod alene i en myndigheds fortolkning af reglerne. Misbrugsprincippet påberåbes således for, så vidt ses, første gang i forbindelse med en konkret disposition og ikke som et retfærdiggørende hensyn i relation til restriktiv lovgivning. Domstolen udtaler hertil:

“Hvad angår den tvivl, som den nationale ret har givet udtryk for vedrørende betydningen af, at det engelske selskab åbenbart ikke udøver erhvervsvirksomhed i Det forenede Kongerige, bemærkes, at artikel 58 som betingelse for, at bestemmelserne om etableringsretten kan finde anvendelse på selskaber, kun kræver, at de er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og at deres vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet. Når disse betingelser er opfyldt, er *den omstændighed, at selskabet gennem et agentur, en filial eller et datterselskab alene udøver sin virksomhed i en anden medlemsstat, uden betydning*.

Hvad angår de af Bedrijfsvereniging anførte grunde til dets afslag, nemlig bekæmpelse af eventuel misbrug og hensynet til en hensigtsmæssig gennemførelse af den nationale lovgivning om social sikring, bemærkes, at traktatens artikel 56 inden for visse grænser tillader særlige regler for selskaber stiftet efter en anden medlemsstats ret, såfremt disse regler er begrundet i hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den offentlige sundhed. Mens *bekæmpelse af omgåelsestransaktioner under visse omstændigheder altså kan berettige en forskelsbehandling*, kan nægtelse af at tildele en direktør for et selskab stiftet efter en anden medlemsstats ret en sygeforsikringsydelse dog ikke udgøre en hertil egnet foranstaltning.” (min kursivering)[[35]](#footnote-35)

Domstolen fastslår herved, at bekæmpelsen af omgåelsestransaktioner, hvorved også må forstås misbrug, kan begrunde en forskelsbehandling. Det anerkendes derved også, at misbrug kan påberåbes selvstændigt i forbindelse med fortolkning af national lovgivning, således at misbrug kan medføre, at man afskæres mulighederne for at påberåbe sig fælleskabsbestemmelserne.

Det slås desuden fast, at såfremt en medlemsstat er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og det vedtægtsmæssige hjemsted ligger inden for EU, er det uden betydning, at der ikke udøves virksomhed i den pågældende medlemsstat. Det kan undre, at realiteten bag dispositionen i dette tilfælde ikke har betydning, men Domstolen kommer ikke med nogen begrundelse herfor.

Sag C-441/93, Pafitis, vedrører fortolkningen af en sekundær retsakt, direktiv om samordning af garantier, og muligheden for en national bestemmelse om misbrug i den græske retsplejelov, selvom der ikke var hjemlet medlemsstaterne beføjelse til at fastlægge sådanne bestemmelser. Bestemmelsen lød: ”En rettighed kan ikke gøres gældende, hvis det klart ville stride mod god tro og redelig handlemåde eller den pågældende rettigheds sociale og økonomiske formål.”

Med den græske bestemmelse var det muligt at modsætte sig, at en modpart påberåber sig rettigheder, der støttes på fællesskabsretten i henhold til direktivet, når disse rettigheder i det konkrete tilfælde misbruges. Det blev af Domstolen ex officio også behandlet, om det var tilladt at have en national bestemmelse til vurdering af, om en rettighed kan anses for misbrugt. Domstolen udtaler:

” Skønt den nationale dommer ikke har forelagt noget spørgsmål herom, og det derfor ikke er nødvendigt at udtale sig om, hvorvidt det inden for vurdering af, om en rettighed, der følger af de omhandlede fællesskabsbestemmelser, misbruges, står det ikke desto mindre fast, at gennemførelsen af en sådan bestemmelse under alle omstændigheder ikke må være til hinder for *fællesskabsbestemmelsernes fulde virkning og ensartede anvendelse* i medlemsstaterne (…)”[[36]](#footnote-36)

Af Pafitis-dommen kan det herved udledes, at det er tilladt i de enkelte medlemsstater at have nationale bestemmelser, der gør det muligt i konkrete tilfælde at gribe ind over for misbrug, mens det dog er en forudsætning, at en sådan bestemmelse skal være i overensstemmelse med fællesskabsretten i øvrigt, idet den ikke må hindre fællesskabsbestemmelsernes fulde virkning og ensartede anvendelse. Det er ingen forudsætning, at den pågældende retsakt hjemler beføjelser til en sådan bestemmelse.

Denne retsstilling bekræftes i øvrigt i sag C-367/96, Kefalas m.fl., der sidenhen er anvendt som reference i en lang række sager vedrørende misbrug, særligt på det skatteretligt område

## 3.2. Sammenfatning om det generelle misbrugsbegreb

Siden misbrugsbegrebets opståen ved Van Binsbergen-dommen der blev afsagt i 1974, har Domstolen haft lejlighed til gentagne gange at forholde sig til, hvad begrebets virkning skulle være i forskellige tilfælde. I det ovenstående er der alene inddraget udvalgte domme for illustrere de overordnede betragtninger bag misbrugsprincippet.

Det anerkendes af Domstolen, at en medlemsstat har adgang til at hindre tilfælde af misbrug. Det kan ske i forbindelse med udøvelsen af alle rettigheder efter Traktaten, hvor misbrugsgrundsætningen benyttes til at gribe ind i konkrete tilfælde for at afskære en statsborger i at gøre brug af de enkelte rettigheder. Samme adgang er der for medlemsstaterne i relation til rettigheder, der følger af sekundære retsakter, idet det er muligt for medlemsstaterne både at påberåbe sig misbrug i konkrete tilfælde for retsstridig brug af bestemmelserne, mens det også er muligt at opstille en national omgåelsesklausul, der skal hindre misbrug af de sekundære retsakter. Det forudsætter dog at formuleringen og anvendelsen af en sådan klausul ikke er til hinder for EU-rettens fulde virkning og ensartede anvendelse. Endeligt kan bekæmpelse misbrug også påberåbes i forbindelse med forud fastsat lovgivning, hvor der fungerer som et retfærdiggørende hensyn. Bemærk, at Gebhard-testen ikke benyttes i de omtalte sager, hvilket skyldes, at Gebhard-dommen først afsiges efterfølgende.

Grundsætningen gælder både over for egne statsborgere og over for statsborgere i andre medlemsstater.

For så vidt angår indholdet og konstateringen af, hvornår der foreligger misbrug, har Domstolen ikke vist sig konsistent. I nogle tilfælde er det nødvendigt, at der foreligger en subjektiv hensigt om omgåelse af national ret, mens bevæggrundene i andre tilfælde slet ikke omtales. Det bemærkes dog, at Domstolen oprindeligt, i Van Binsbergen-dommen, anlagde en betingelse om et subjektivt element. Det fremgår desuden af ovenstående udpluk af retspraksis på området, at den gennemsyrende idé om at nedlægge forbud mod misbrug bygger på en antagelse om, at der skal være *realitet* bag de dispositioner, der foretages. Selvom dette synspunkt ikke konkret forfølges i Segers-dommen, findes det alligevel at være af stor betydning for, om Domstolen har sympati for en disposition eller ej, og tanken bør derfor ikke forkastes.

# 4. Retspraksis om misbrugsbegrebet i skatteretlig sammenhæng

Med ovenstående afklaring af det generelle misbrugsbegreb in mente vil følgende afsnit belyse retspraksis vedrørende domme, der har relevans for en skatteretlig definition af begrebet. Det er imidlertid vanskeligt at finde skatteretlige domme, der *ikke* vedrører en påberåbelse af misbrug, hvilket har nødvendiggjort en udvælgelse af relevante sager.

Gennemgangen foretages i nogenlunde kronologisk rækkefølge efter, hvornår de er afsagt for at kunne danne et billede af, hvornår Domstolen eventuelt ændrer sin praksis. Der henvises dog løbende til senere afsagte domme, som har relevans for bestemte problemstillinger.

## 4.1. Sag C-8/92: General Milk Products

Sag C-8/92, General Milk Products, vedrører fortolkningen af sekundære retsakter, forordninger om fastsættelse af monotære udligningsbeløb mv., og sagen omhandler et spørgsmål om, hvorvidt statsborgerens disposition gav ret til at anvende de monetære udligningsbeløb i forbindelse med genudførsel af cheddar-ost. Sagen vedrører ikke direkte skatter, men betragtningerne kan tillige bruges i en skatteretlig sammenhæng. Det anføres af sagsøger og Kommissionen samt tiltrædes af Domstolen, at:

”… genudførsel af cheddar-ost på de pågældende betingelser fortsat [kan] føre til anvendelse af monetære udligningsbeløb, medmindre det påvises, at der har fundet *fiktive transaktioner* sted, som alene har haft til formål *retsstridigt* at profitere af de monetære udligningsbeløb.” (min kursivering)[[37]](#footnote-37)

Der anlægges herved en betragtning om, at rettigheder efter forordningen ikke kan opnås, hvis der har fundet *fiktive transaktioner* sted, som alene har haft til formål *retsstridigt* at opnå disse fordele. Domstolen udtaler desuden:

”Som hævdet af sagsøgeren og Kommissionen, gælder dette, medmindre det påvises, at indførslen og genudførslen af denne ost ikke har fundet sted som *led i en almindelig handel*, men alene har haft til formål *retsstridigt* at profitere af monetære udligningsbeløb (jf. i analogi hermed dom af 27.10.1981, sag 250/80, Töpfer, Sml. s. 2465). Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om der foreligger en *fiktiv handel*.” (min kursivering) [[38]](#footnote-38)

Domstolen anlægger en sondring mellem, om en transaktion har fundet sted som *led i en almindelig handel*, eller om der alene foreligger en *retsstridig, fiktiv handel*, hvorefter forordningens rettigheder ikke kan opnås. Denne argumentation ligner Generaladvokatens argumentation i forslag til afgørelse i Leclerc-sagen, hvor normale handelstransaktioner blev stillet over for kunstigehandelstransaktioner. Begge argumentationer bygger på betragtninger om, at der skal være en realitet bag den handel, der giver anledning til at kunne drage fordele af EU-retten, hvilket stemmer overens med det, der kunne udledes af det generelle misbrugsbegreb. Synspunktet stemmer desuden overens med betragtningen om, at når noget føres ud af en medlemsstat alene med henblik på at skulle indføres igen og derved opnå en fordel, vil det være udtryk for misbrug.

Derudover inddrager Domstolen det subjektive element i kraft af, at dispositionen *alene* *skal have haft* *til formål retsstridigt* at udnytte de muligheder, forordningen giver. Herved konstateres det samtidig, at hvis dispositionen både har haft dette formål og tillige har haft et andet anerkendt formål, vil der ikke være tale om misbrug.

Det bemærkes, at forordningen ikke indeholdt hjemmel til at tilsidesætte rettighederne under henvisning til misbrug, men det blev udledt af en formålsfortolkning med baggrund i misbrugsbetragtninger, om end Domstolen på intet tidspunkt direkte omtaler misbrug eller omgåelse, men alene konkluderer på tankerne bag.

## 4.2. Sag C-206/94: Paletta

I sag C-206/94, Paletta, inddrages misbrugsspørgsmålet igen i relation til fortolkning af en sekundær retsakt, forordning om anvendelse af sociale sikringsordninger på arbejdstagere mv., der bygger på arbejdskraftens frie bevægelighed. Spørgsmålet vedrører, om det er tilladt ved misbrug eller svig at anvende en bestemmelse heri. Sagen vedrører hverken direkte eller indirekte skatter, men har relevans i forbindelse med anvendelsen af misbrug i relation til en sekundær retsakt, mens den tillige viser sig afgørende for en række senere skatteretlige domme.

Domstolen udtaler først:

”For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt en nationalt ret, såfremt den pågældende har gjort sig skyldig i misbrug, er bundet af erklæringer om uarbejdsdygtighed, der er udstedt i overensstemmelse med artikel 18 i forordning nr. 574/72, bemærkes, at ifølge Domstolens praksis kan fællesskabsretten ikke gøres gældende med henblik på misbrug eller svig (jf. navnlig vedrørende fri udveksling af tjenesteydelser dom af 3.12.1974, sag 33/74, Van Binsbergen, Sml. s. 1299, præmis 13, og af 5.10.1994, sag C-23/93, TV10, Sml. I, s. 4795, præmis 21; vedrørende frie varebevægelser dom af 10.1.1985, sag 229/83, Leclerc m.fl., Sml. s. 1, præmis 27; vedrørende arbejdstageres frie bevægelighed dom af 21.6.1988, sag 39/86, Lair, Sml. s. 3161, præmis 43; på området for den fælles landbrugspolitik dom af 3.3.1993, sag C-8/92, General Milk Products, Sml. I, s. 779, præmis 21).”[[39]](#footnote-39)

Domstolens henvisning til tidligere afgørelser indikerer, at det først og fremmest er underordnet, om der er tale om misbrug af en sekundær retsakt eller misbrug af den primære EU-ret, da der i denne konkrete sag vedrørende misbrug af en forordning i det hele henvises til en lang række domme, hvor misbrug har været relevant i relation til den primære EU-ret. Domstolen udtaler efterfølgende:

”Således kan de nationale domstole på grundlag af *objektive elementer* tage misbrug eller svigagtig adfærd i betragtning som grundlag for *i et konkret tilfælde* at afvise, at vedkommende kan drage fordel af de påberåbte fællesskabsretlige forskrifter, men de skal ved vurderingen af en sådan adfærd *tage hensyn til de formål, der forfølges med de pågældende forskrifter*. ” (min kursivering)[[40]](#footnote-40)

Til forskel fra de fleste af de domme, som Domstolen henviser til, anføres det her ikke, at medlemsstaterne kan *træffe foranstaltninger* for at hindre misbrug, men i stedet at det på grundlag af objektive elementer *i konkrete tilfælde kan afvises*, at fællesskabsbestemmelserne kan påberåbes. Det er, så vidt ses, første gang, det eksplicit udtales, at misbrugsgrundsætningen har selvstændig anvendelse i konkrete tilfælde, uden at det kræver, at der forudgående er fastsat nationale bestemmelser med dette formål for øje. Domstolen inddrager ikke er decideret subjektivt element, som det hidtil er set, men slår i stedet fast, at man i vurderingen af, om der foreligger misbrug, skal tage hensyn til, hvad *formålet* med de pågældende forskrifter, i dette tilfælde den pågældende forordning. Hvad der nærmere ligger i denne vurdering fremgår ikke af dommen. Formålssynspunktet skal imidlertid senere vise sig meget relevant for misbrugsvurderingen.

## 4.3. Sag C-212/97: Centros

En skelsættende afgørelse på misbrugsområdet er den danske sag C-212/97, Centros. Der var tale om påberåbelse af misbrug som grundlag for i et konkret tilfælde at afskære statsborgere fra at gøre brug af etableringsretten.

Sagen vedrørte det danske ægtepar Bryde, der havde bopæl i Danmark, og som havde stiftet et selskab, der var registreret i det engelske selskabsregister. Ægteparret ønskede en filial heraf stiftet i Danmark, men dette blev afslået af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Handlingen var foretaget med henblik på at undgå at indbetale den på daværende tidspunkt gældende mindsteselskabskapital på 200.000 kr., som de ville være pålagt at betale ved en almindelig selskabsregistrering i Danmark. Det var alene gjort for at omgå de nationale selskabsregler, og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen påberåbte sig derfor misbrug som begrundelse for at afvise registreringen, idet de blandt andet henviste til Van Binsbergen-dommen.

Domstolen fastslår indledningsvis, at en medlemsstat har ret til at træffe foranstaltninger over for misbrug. Herefter opremses en endnu længere liste af domme, hvor dette er statueret, som det var tilfældet i Paletta-dommens præmis 24.[[41]](#footnote-41) Domstolen udtaler derpå:

”Under sådanne omstændigheder kan de nationale domstole på grundlag af *objektive elementer* tage misbrug eller svigagtig adfærd i betragtning som grundlag for *i konkrete tilfælde* at afvise, at vedkommende kan drage fordel af de påberåbte fællesskabsretlige forskrifter, men de skal ved vurderingen af sådan adfærd *også tage hensyn til de formål, der forfølges med de pågældende forskrifter* (Paletta-dommen, a.st., præmis 25)” (min kursivering) [[42]](#footnote-42)

Domstolen stadfæster, at det er muligt at tage misbrug i betragtning for i konkrete tilfælde at afvise en statsborgers påberåbelse af fælleskabsretlige forskrifter. Domstolen gentager desuden Paletta-dommens præmis 25, hvor der skal tages hensyn til formålet med de pågældende forskrifter, som i dette tilfælde er bestemmelsen om etableringsretten i henhold til Traktaten. Domstolen knytter dog efterfølgende nogle yderligere kommentarer til formålsbetragtningen:

”Det bemærkes, at i det tilfælde, der foreligger i hovedsagen, er de nationale bestemmelser, som de pågældende har *søgt at undgå anvendelsen* af, bestemmelser om stiftelse af selskaber og ikke om udøvelse af bestemte former for erhvervsmæssig virksomhed. Traktatens bestemmelser om etableringsfrihed har imidlertid *netop til formål* at sætte selskaber, der er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, i stand til at udøve virksomhed i andre medlemsstater gennem agentur, filial eller et datterselskab.

Under disse omstændigheder kan det forhold, at en statsborger i en medlemsstat, der ønsker at stifte et selskab, vælger at stifte det i en medlemsstat, hvis selskabsretlige regler forekommer den pågældende at være *de mindst byrdefulde*, og at oprette filialer i andre medlemsstater, *ikke i sig selv udgøre et misbrug af etableringsretten.* Retten til at stifte et selskab i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning og at oprette filialer i andre medlemsstater er således inden for et enhedsmarked et led i udøvelsen af den etableringsfrihed, der er garanteret ved traktaten.” (min kursivering) [[43]](#footnote-43)

Domstolen kommer i præmis 26-27 nærmere ind på, hvad kerneformålet med etableringsretten er og tager herefter konkret stilling til de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, hvorefter det konkluderes, at ægteparret Bryde blot har gjort brug af den ret, de har efter Traktaten til at opnå præcis det formål, der følger af etableringsretten. Modsætningsvist kan det konkluderes, at hvis ægteparret havde haft andre hensigter, der ikke havde baggrund i formålet med etableringsretten, ville det formentlig være udtryk for misbrug.

Etableringsrettens kerne og primære formål fik derved afgørende betydning for, at de danske myndigheder ikke var berettiget til at hindre den konkrete selskabskonstruktion, som ægteparret havde foretaget. Det bliver direkte tilsidesat som betydningsløst, at ægteparret har foretaget handlingen for netop at omgå den nationale lovgivning, og det kan derfor udledes, at et subjektivt element ikke har relevans for misbrugsvurderingen, såfremt det egentlige formål med den omtalte bestemmelse følges med handlingen. Domstolens udtalelse kan undre, når den i præmis 24 lægger ud med at henvise til blandt andet Van Binsbergen-dommen, hvoraf der indfortolkes et subjektivt element. I den henseende er det dog relevant at se på generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse i sagen. Han udtaler blandt andet:

”Ganske vist er princippet om, at »fællesskabsretten ikke kan gøres gældende med henblik på at muliggøre misbrug eller svig«, et fast princip i Domstolens praksis, og det hører til de almindelige fællesskabsretlige principper. En nærmere præcisering af princippet er imidlertid alt andet end let. Det fremgår af den nylig afsagte dom i Kefalas-sagen, at der er tale om misbrug af en ret, når den af rettighedshaveren udøves på en fornuftsmæssig måde og med henblik på, til skade for andre, at opnå »uretmæssige fordele, som åbenbart falder uden for [det] formål«, lovgiver forfølger ved at tillægge den enkelte en nærmere bestemt retsstilling. (…) De bevæggrunde, hensyn eller interesser, der for den enkelte har været afgørende for beslutningen, er ikke relevante, såfremt den nævnte frihed er udøvet i overensstemmelse med traktaten, og de kan derfor ikke tillægges betydning.”[[44]](#footnote-44)

Generaladvokaten når, efter en henvisning til Kefalas-dommen, frem til, at det er formålet med den pågældende handling sammenlignet med lovgivningens formål, der er afgørende for, om der foreligger misbrug. Derudover slås det eksplicit fast, at de bevæggrunde, der har været afgørende for beslutningen om at fortage den pågældende handling, ikke er relevante, *såfremt* den omhandlende frihed er udøvet i overensstemmelse med Traktaten.

I kraft af at Domstolens afgørelse falder helt i tråd med generaladvokatens, er det nærliggende at antage, at generaladvokatens udtalelse i denne henseende også har været afgørende for Domstolens endelige synspunkt. Selvom Domstolen ikke udtrykker det lige så klart ved at afvise betydningen af bevæggrundene, er konsekvensen den samme. Det kan imidlertid også udledes af både Generaladvokatens og Domstolens udtalelse, at det kun er i det tilfælde, hvor rettighedens formål forfølges, at den subjektive hensigt er underordnet. Modsætningsvist ville bevæggrundene have betydning, hvis formålsbetingelsen ikke var opfyldt.

Efter denne konklusion henviser Domstolen til Segers-dommen, hvor det udtales, at den omstændighed, at et selskab ikke driver virksomhed i den medlemssat, hvor den har hjemsted, men kun driver virksomhed i den medlemsstat, hvor filialen er beliggende, ikke er tilstrækkeligt for at godtgøre, at der foreligger misbrug eller sviagtigt forhold.[[45]](#footnote-45)

Det kan overordnet set udledes af Centros-dommen, at statsborgernes ønske om at unddrage sig national lovgivning er helt underordnet for misbrugsvurderingen, når den disposition, der er foretaget, i øvrigt forfølger formålet med den rettighed, der påberåbes. Det bemærkes dog, at der i dette tilfælde er tale om en selskabsretlig problemstilling.

## 4.4. Sag C-28/95: Leur-Bloem

Sag C-28/95, Leur-Bloem, omhandler fortolkning af den dagældende fusionsskattedirektivs misbrugsklausul i artikel 11, der overordnet set svarede til den nugældende misbrugsklausul som omtalt i afsnit 2.4.4. Artikel 11 indeholdt en formodningsregel, hvorefter der ville være en formodning for skattesvig eller skatteunddragelse, hvis transaktionen ikke var foretaget ud fra *forsvarlige økonomiske betragtninger,* svarende til formodningsreglen i dag om *gyldige forretningsmæssige årsager.* Sagen vedrører konkret en statsborger, der som eneste selskabsdeltager og direktør i to nederlandske anpartsselskaber ønskede at erhverve anparter i et holdingselskab igennem en ombytning med anparter i de to nederlandske selskaber. Transaktioner ville medføre, at statsborgeren indirekte blev eneste selskabsdeltager i de to selskaber.

Domstolen udtaler:

”Ved afgørelsen af, om en påtænkt transaktion har et sådant formål [skattesvig eller skatteunddragelse], kan de kompetente nationale myndigheder ikke blot anvende forudfastsatte, generelle kriterier, men skal foretage *en samlet undersøgelse af den konkrete transaktion*. Det fremgår af fast retspraksis, at en sådan undersøgelse skal undergives en retslig prøvelse (…)”[[46]](#footnote-46)

Det fastslås hermed, at i vurderingen, af om der er sket misbrug i henhold til fusionsskattedirektivet, ikke må fastsættes generelle kriterier forud, men at der skal foretages en *samlet undersøgelse af den konkrete transaktion*. Herefter udtaler Domstolen:

”En generel regel, hvorefter visse former for transaktioner automatisk er afskåret fra at opnå skattefordele, og som er baseret på de i det andet spørgsmål, punkt a)-d), nævnte kriterier, går – uanset om der faktisk foreligger skattesvig eller skatteunddragelse – ud over, hvad der er nødvendigt for at undgå en sådan form for skattesvig eller skatteunddragelse, og vil være i strid med direktivets formål. Dette er ligeledes tilfældet, såfremt en sådan regel alene hjemlede mulighed for, at forvaltningsmyndigheden efter eget skøn kunne meddele dispositionen.”[[47]](#footnote-47)

Med andre ord fastslår Domstolen, at en generel regel, der automatisk afskærer bestemte typer af transaktioner fra at opnå direktivets skattefordele, ikke er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

Domstolen konkluderer afslutningsvist, at udtrykket *økonomisk forsvarlige betragtninger* skal fortolkes mere vidtgående end, at hensigten blot er at opnå en *rent skattemæssig fordel*, og at fusion ved ombytning af aktier, der kun skal tjene et sådant formål, ikke kan anses for en økonomisk forsvarlig betragtning.*[[48]](#footnote-48)* Hermed fastslår Domstolen, at en omstrukturering udelukkende foretaget for at opnå en skattefordel efter direktivet ikke er økonomisk forsvarlig, hvorfor der vil være en formodning for skatteunddragelse.

Af Leur Bloem-dommen kan det samlet set udledes, at rent skattemæssige motiver i forbindelse med en transaktion, i hvert fald i henhold til fusionsskattedirektivet, er et forhold, der skaber en formodning for misbrug og skatteunddragelse, der kan afskære en statsborger fra at kunne påberåbe sig rettighederne efter direktivet.

## 4.5. Sag C-264/96: ICI

En af de første sager, der inddrager misbrugsbetragtninger i en skatteretlig kontekst i relation til et tvingende alment hensyn, er sag C-264/96, ICI, der vedrører et spørgsmål om fradrag for driftstab i et datterselskab af et holdingselskab. Der forelå en hindring i etableringsretten, da fradragsretten ifølge national lovgivning ikke fandt anvendelse over for et holdingselskab, der var etableret i en anden medlemsstat.

Hverken Domstolen eller generaladvokaten inddrager imidlertid egentlige misbrugsbetragtninger, men angriber alene problemstillingen ud fra et spørgsmål om, hvorvidt den pågældende lovgivning kan begrundes i risikoen for skatteunddragelse som et tvingende alment hensyn. Selvom koblingen mellem de bagvedliggende misbrugsprincipper og skatteunddragelse ikke fremgår eksplicit af denne afgørelse, forekommer det i efterfølgende afgørelser, som berøres i det følgende, at mange af de samme betragtninger gør sig gældende, således at skatteunddragelse er en slags delmængde af misbrugsbegrebet. Dette ses eksempelvis også af Kommissionens Meddelelse til de øvrige EU-institutioner[[49]](#footnote-49), hvor Kommissionen blandt andet fremfører, at nødvendigheden af at forhindre skatteunddragelse eller misbrug kan udgøre et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en begrænsning af grundlæggende friheder[[50]](#footnote-50).

I ICI-sagen udtaler Domstolen indledningsvist, at selv om bestemmelserne om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de under udøvelsen overholde fællesskabsretten[[51]](#footnote-51). Efterfølgende fastslås det, at det må undersøges, om denne forskellige behandling efter traktatens bestemmelser om etableringsfriheden kan være begrundet.[[52]](#footnote-52) Derpå udtaler Domstolen:

”(…) Den omhandlede lovgivning har for det første til *formål at begrænse faren for skatteflugt* (…) Den omhandlede lovgivning har således til formål at undgå, at stiftelsen af datterselskaber i udlandet anvendes med det formål at holde skattepligtige indtægter uden for beskatning i Det Forenede Kongerige. (…)

Det bemærkes vedrørende argumentationen om risikoen for skatteunddragelse, at den i hovedsagen omtvistede lovgivning *ikke specielt har til formål* at udelukke, at *rent kunstige arrangementer*, hvis formål er at *omgå* Det Forenede Kongeriges skattelovgivning, *kan give en skattefordel*, men *generelt tager sigte* på enhver situation, i hvilken flertallet af en koncerns datterselskaber af en eller anden grund er blevet etableret uden for Det Forenede Kongerige. Etableringen af et selskab uden for Det Forenede Kongerige indebærer imidlertid ikke i og for sig skatteunddragelse, idet det pågældende selskab under alle omstændigheder er omfattet af skattelovgivningen i etableringsstaten.”(min kursivering) [[53]](#footnote-53)

Domstolen opstiller herved en forudsætning om, at hvis en hindring skal kunne begrundes i hensynet til at undgå risikoen for skatteunddragelse, er det nødvendigt, at den pågældende lovgivning *specielt* har til formål at udelukke *rent kunstige arrangementer*, hvis formål er at *omgå* den nationale skattelovgivning, der kan give en *skattefordel*. I kraft af at det skal være *formålet* med det kunstige arrangement at omgå den nationale skattelovgivning og opnå en skattefordel, foreligger der i den vurdering et subjektivt element. Udtalelsen stemmer i øvrigt overens med Leur-Bloem-dommen, hvorefter myndigheder ikke måtte anvende forud fastsatte, generelle kriterier, men skulle foretage en samlet konkret undersøgelse.

Det er første gang, Domstolen inddrager begrebet *rent kunstige arrangementer*, men som det ses af ovennævnte praksis, er det ikke første gang, at der inddrages betragtninger om, at der skal være realitet bag foretagne dispositioner, jf. blandt andet sag C-39/75, Coenen, der omtalte fiktive forretningssteder, omtalt ovenfor i afsnit 3.3. Det blev tillige inddraget i sag C-8/92, General Milk Products, der omtalte fiktive handler, jf. afsnit 4.1., og endeligt generaladvokatens bemærkning i forslag til afgørelse i sag C-229/83, Leclerc, der argumenterer for en sondring mellem almindelige og kunstige handelstransaktioner. Præmis 26 i ICI-dommen er siden blevet gentaget utallige gange af Domstolen i forbindelse med påberåbelse af risikoen for skatteunddragelse og bekæmpelsen af misbrug som et tvingende alment hensyn. Domstolen bidrager dog ikke i ICI-sagen med indhold til begrebet rent kunstige arrangementer.

## 4.6. Sag C-110/99: Emsland Stärke

Sag C-110/99, Emsland-Stärke omhandler misbrug af rettigheder i henhold til en sekundær retsakt vedrørende eksportrestitutioner. Den bidrager som den første dom på området med generelle og principielle retningslinjer i forbindelse med misbrugsvurderingen, og den har senere vist sig at få betydning i mange skatteretlige sager.Domstolen udtaler indledningsvist:

”Det fremgår i denne forbindelse af Domstolens praksis, at anvendelsesområdet for Fællesskabets forordninger ikke kan udvides til at dække erhvervsdrivendes *retsstridige transaktioner (*Cremer-dommen, præmis 21). Domstolen har ligeledes fastslået, at den omstændighed, at ind- og udførselstransaktioner ikke har fundet sted som *led i en almindelig handel*, men alene har haft til formål retsstridigt at profitere af monetære udligningsbeløb, kan være til hinder for anvendelsen af sådanne positive monetære udligningsbeløb (General Milk Products-dommen, præmis 21).” (min kursivering) [[54]](#footnote-54)

Domstolen anlægger en sondring mellem *retsstridige transaktioner* og transaktioner,der har fundet sted *som led i en almindelig handel*, hvorefter retsstridige transaktioner følgelig ikke er beskyttet af EU-retten.

I sagen anfører Kommissionen, at der kræves tre elementer opfyldt, herunder et objektivt element, et subjektivt element og et procesretlige element vedrørende bevisbyrde, for, at der kan være tale om misbrug.Domstolen fremfører hertil, at der alene er to elementer, der skal være opfyldt for, at der foreligger misbrug af en rettighed; et objektivt element og et subjektivt element. Der er imidlertid tale om kumulerede betingelser. Det af Kommissionen anførte om et procesretligt element omtales ikke yderligere. Bemærk, at indholdet af de af Kommissionen påberåbte elementer ikke stemmer overens med Domstolens udtalelser. Domstolen udtaler om det objektive element:

”Konstateringen af, at der er tale om misbrug, nødvendiggør *dels et sammenfald af objektive omstændigheder*, hvoraf det fremgår, at det formål, som fællesskabsbestemmelserne forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i disse bestemmelser formelt er overholdt.”(min kursivering)[[55]](#footnote-55)

Domstolen udtrykker det objektive element således, at det af objektive omstændigheder skal fremgå, at fællesskabsbestemmelserne formål ikke er opnået, selvom betingelserne formelt er overholdt. Denne formulering er stort set lig den udtalelse, som Domstolen kom med i Centros-dommen, hvorefter foretagne handling var foretaget for netop at gøre brug af det, der er etableringsrettens formål. Om det subjektive element udtaler Domstolen:

”Der kræves dels *et subjektivt element*, der består i *ønsket om at drage fordel* af fællesskabsbestemmelserne ved *kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel*. At et sådant subjektivt element foreligger, kan bl.a. godtgøres ved bevis for en hemmelig aftale mellem eksportøren i Fællesskabet, der drager fordel af restitutionen, og importøren af varerne i tredjelandet.” (min kursivering) [[56]](#footnote-56)

Det subjektive element udtrykkes således af Domstolen som et krav om, at der skal have været et ønske om at drage fordel af fællesskabsbestemmelserne gennem en kunstigt skabelse af de betingelser, der kræves for, at fordelen kan opnås.

Selvom Domstolen to år forinden i Centros-sagen afviste, at bevæggrunde har betydning for afgørelsen af, om der foreligger misbrug, er det nu Domstolens helt klare holdning, at der kræves et subjektivt element, og denne gang er det eksplicit fastslået, for, at et misbrug kan konstateres – også selvom formålet er med rettigheden er forfulgt.

Det subjektive element har desuden fået en yderligere tilføjelse, hvorefter der kunstigt skal være skabt betingelser. I begge afgørelser er der tale om anvendelse af misbrugsprincippet i et konkret tilfælde for at kunne tilsidesætte en disposition. Mens det i Centros-sagen drejede sig om misbrug af etableringsretten, altså den primære EU-ret, omhandler det i denne sag imidlertid misbrug af rettigheder efter en sekundær retsakt, hvilket kan anføres som begrundelse for en anden opfattelse. Dette er dog en tvivlsom begrundelse, da det netop af Centros-dommen også kunne udledes, at man benytter den samme vurdering, uanset om det drejer sig om primære eller sekundære retsakter.

Det kan imidlertid undre, at Domstolen i Emsland-Stärke-dommen ikke henviser til hverken Paletta- eller Centros-dommen, men alene General Milk Products-dommen i præmis 51. Det skyldes formentlig, at Generaladvokat S. Alber i sit forslag til afgørelse foretager en gennemgang af det EU-retlige misbrugsprincip uden at henvise til de to domme. Der henvises i stedet til en lang række andre domme, herunder Van Binsbergen-dommen, Pafitis-dommen og General Milk Products-dommen, hvori der kan udledes et subjektivt element[[57]](#footnote-57). I kraft af Domstolens manglende stillingtagen til Centros-dommen, er det imidlertid usikkert, om der er tale om en ændring af eller en undtagelse til nogle af dommene.

## 4.7. Sag C-324/00: Lankhorst-Hohorst

Sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, vedrører tyske regler om tynd kapitalisering. Reglerne udgjorde en hindring for etableringsfriheden, og det skulle derfor blandt andet vurderes, om reglerne kunne begrundes i risikoen for skatteunddragelse. Det påberåbes desuden som støttehensyn, at reglerne havde til formål at bekæmpe misbrug under henvisning til Centros-sagen[[58]](#footnote-58). Domstolen udtaler:

”Endvidere bemærkes, at særligt med hensyn til begrundelsen i hensynet til risikoen for skatteunddragelse, at den i hovedsagen omtvistede lovgivning *ikke specielt har til formål at udelukke, at rene konstruktioner*, hvis formål er at *omgå* den tyske skattelovgivning*, kan give en skattefordel*, men generelt tager sigte på enhver situation, i hvilken moderselskabet, uanset af hvilken grund, har hjemsted uden for Forbundsrepublikken Tyskland. En sådan situation indebærer imidlertid ikke i sig selv en risiko for skatteunddragelse, idet et sådant selskab under alle omstændigheder er omfattet af skattelovgivningen i den stat, hvori det er etableret (jf. i denne retning ICI-dommen, præmis 26).

Desuden fremgår det af de oplysninger, den forelæggende ret selv har givet, at der ikke i det foreliggende tilfælde er *godtgjort et misbrug*, idet lånet *rent faktisk* blev givet for at lette den rentebyrde, sagsøgeren i hovedsagen skulle bære på grund af banklånet. Det fremgår også af sagen, at Lankhorst-Hohorst havde underskud i regnskabsårene 1996-1998, og at underskuddene var langt større end de rentebeløb, der blev betalt til LT BV.” (min kursivering) [[59]](#footnote-59)

Domstolens vurdering er toleddet, idet det først undersøges, om hindringen kan være begrundet i risikoen for skatteunddragelse, og efterfølgende konstateres det, at der i det konkrete tilfælde desuden ikke foreligger misbrug. På trods af, at regeringen påberåber misbrug som et støttehensyn til det tvingende almene hensyn, risiko for skatteunddragelse[[60]](#footnote-60), fremstår det her som to fænomener med forskellig virkning, der fungerer sideløbende, idet det af udtalelsen kan udledes, at det ene ikke er en forudsætning for det andet, mens det ene heller ikke udelukker det andet.

I relation til risikoen for skatteunddragelse henvises direkte til ICI-dommen, hvorefter det er en betingelse, at der er tale om rent kunstige arrangementer. Her benævnes det dog som *rene konstruktioner*, men i kraft af den direkte henvisning til ICI-dommen, kan der ikke udledes nogen forskel mellem de to formuleringer. Ligesom i ICI-dommen, skal den omtvistede lovgivning *specielt* have til formål at udelukke, at rene konstruktioner kan give en skattefordel gennem omgåelse af den nationale lovgivning. Igen bidrager Domstolen dog ikke yderligere til vurderingen af, hvornår der er tale om en ren konstruktion/rent kunstigt arrangement.

Selvom Domstolen ikke bidrager med nogle indholdsmæssige principielle udtalelser om misbrugsbegrebet, er det værd at bemærke, at det uden videre konstateres, at der i det konkrete tilfælde ikke foreligger misbrug, idet lånet *rent faktisk* blev givet for at lette rentebyrden. Domstolen lægger således vægt på, hvad der reelt og objektivt er sket i det pågældende tilfælde, mens der ikke lægges vægt på, hvad hensigten har været. Igen får realiteten betydning for, om der kan statueres et misbrug.

## 4.8. Sag C-436/00: X & Y

Sag C-436/00, X & Y, vedrører svenske regler om overdragelse af aktier mellem to svenske selskaber, hvorefter aktier til underpris skulle beskattes forskelligt afhængigt af, hvem de blev overdraget til. Der var tale om en hindring i etableringsfriheden, og en del af spørgsmålet var igen, om reglerne kunne begrundes i tvingende almene hensyn. Ligesom det var tilfældet i Lankhorst-Hohorst-sagen påberåbes både risikoen for skatteunddragelse og misbrug som begrundelse. Det anføres, at risikoen giver anledning til tvivl om, hvorvidt etableringsfriheden finder anvendelse, når der i den foreliggende sag er tegn på et muligt misbrug af friheden, og at risikoen, hvis etableringsfriheden finder anvendelse i sagen, kan påberåbes som begrundelse for en restriktion for etableringsfriheden på baggrund af tvingende almene hensyn[[61]](#footnote-61). Hertil udtaler Domstolen:

”Med hensyn til spørgsmålet om et eventuelt misbrug af etableringsfriheden har Riksskatteverket anført, at ønsket om at opnå skattefordele er den eneste grund til den overdragelse af aktier, sagsøgerne i hovedsagen påtænker, og at det fremgår, at transaktionen har stærke skatteunddragelsesmotiver, navnlig fordi X og Y først har spurgt den kompetente skattemyndighed, om den påtænkte transaktion må anses for skatteunddragelse. Herefter er Riksskatteverket på baggrund af Centros-dommen af 9. marts 1999 (sag C-212/97, Sml. I, s. 1459, præmis 24) af den opfattelse, at Kongeriget Sverige i overensstemmelse med Domstolens praksis har ret til at træffe foranstaltninger, der har til formål at forhindre, at visse af dets statsborgere på utilbørlig vis søger at unddrage sig den nationale lovgivning ved at benytte sig af de muligheder, der gives i traktaten, og at borgerne ikke kan påberåbe sig fællesskabsbestemmelserne, når der er tale om misbrug og svigagtigt forhold.

Det bemærkes hertil, at selv om de nationale domstole på grundlag af *objektive elementer* kan tage de pågældende personers misbrug eller svigagtige adfærd i betragtning som grundlag for *i konkrete tilfælde* at afvise, at vedkommende kan drage fordel af de påberåbte fællesskabsretlige forskrifter, skal de ved vurderingen af sådan adfærd også tage *hensyn til de formål, der forfølges med de pågældende forskrifter* (jf. bl.a. Centros-dommen, præmis 25).” (min kursivering)[[62]](#footnote-62)

Domstolen fastslår, at der i vurderingen *kan* inddrages objektive elementer, hvorefter de enkelte personers misbrug og svigagtige adfærd kan have betydning, mens det imidlertid følger af Centros-sagen, at der ved misbrugsvurderingen *skal* tages hensyn til de formål, der forfølges med de nationale bestemmelser.

Der foretages på den baggrund en vurdering af de konkrete omstændigheder i sagen og de konkrete formål med de svenske regler, hvorefter Domstolen konstaterer, at det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en skattefordel for enhver overdragelse af aktier til underpris til et selskab, der er stiftet i henhold til lovgivningen i en medlemsstat mv., ikke kan anses som begrundet i, at der sker et misbrug af etableringsfriheden[[63]](#footnote-63). Det er derfor Domstolens opfattelse, af etableringsfriheden finder anvendelse.

På baggrund af denne konklusion vurderer Domstolen, hvorvidt de nationale bestemmelser i så fald kan være begrundet i tvingende almene hensyn. Efter først at afvise, at de nationale bestemmelser kan begrundes i sammenhængen i beskatningsordningen[[64]](#footnote-64), går Domstolen videre og kigger på risikoen for skatteunddragelse som tvingende almene hensyn. Hertil udtaler Domstolen:

”Den pågældende nationale bestemmelse har imidlertid *ikke specielt til formål at udelukke, at rene konstruktioner*, hvis formål er at *omgå* den svenske skattelovgivning*, kan give en skattefordel*, men tager generelt sigte på enhver situation, hvor overdragelsen til underpris af en eller anden grund sker til et selskab, der er stiftet i henhold til lovgivningen i en anden medlemsstat, og hvori overdrageren ejer en andel, eller til et datterselskab, der er stiftet i Kongerige Sverige af et sådant selskab.

Der kan imidlertid ikke opstilles en generel formodning for, at der er tale om skatteunddragelse eller skattesvig, når det erhvervende selskab eller dettes moderselskab er etableret i en anden medlemsstat, og en sådan formodning kan ikke tjene som begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som krænker en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten (jf. hertil dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 45).” (min kursivering)[[65]](#footnote-65)

I X & Y-dommen skelner Domstolen, ligesom i Lankhorst-Hohorst-dommen mellem konkret misbrug af rettigheder efter traktaten og hensynet til at undgå risiko for skatteunddragelse som et tvingende alment hensyn. Hvor Domstolen i Lankhorst-Hohorst-dommen først undersøger, om det er et tvingende alment hensyn, og derefter foretager en konkret misbrugsvurdering, sker det i denne sag omvendt, idet det først undersøges, om der foreligger konkret misbrug, og derefter tages der stilling tvingende almene hensyn, herunder risikoen for skatteunddragelse.

Der ses en materiel forskel heri, da misbrug i X & Y-dommen bruges som fortolkningselement til at finde ud af, om etableringsretten overhovedet finder anvendelse. Først når dette er konstateret, undersøges det, om reglerne kan begrundes i et tvingende alment hensyn.

Det fremgår endvidere, at kravet om rene konstruktioner alene ses i forbindelse med skatteunddragelse som et tvingende alment hensyn og ikke som en del af det selvstændige misbrugsbegreb. I øvrigt er det den samme udtalelse vedrørende rene konstruktioner, som det var tilfældet i Lankhorst-Hohorst- og ICI-dommene, selvom der ikke henvises direkte hertil.

## 4.9. Sag C-167/01: Inspire Art

Sag C-167/01, Inspire Art, vedrører et engelsk selskabs oprettelse af en nederlandsk filial og spørgsmålet om, hvorvidt de nederlandske regler om mindstekapital skal være overholdt ved oprettelsen af filialen i Nederlandene. Sagen har mange ligheder med Centros-sagen, og den henvises også til gentagne gange i sagen. En afgørende forskel mellem de to sager er dog, at Centros-sagen vedrører en konkret afvisning af en formelt lovlig disposition under henvisning til, at der forelå misbrug af etableringsretten. I Inspire Art-sagen er der tale om nationale bestemmelser, der fungerer som en hindring for udøvelse af etableringsretten, hvorefter spørgsmålet er, om de nationale bestemmelser kan retfærdiggøres.

Domstolen lægger ud med at fastslå, at de nederlandske bestemmelser skal vurderes i forhold til tvingende almene hensyn, herunder blandt andet bekæmpelse af misbrug af etableringsfriheden[[66]](#footnote-66). Domstolen udtaler:

”For det andet skal det, hvad angår spørgsmålet om misbrug af etableringsfriheden, bemærkes, at en medlemsstat har ret til at *træffe foranstaltninger*, der skal hindre, at visse af dens statsborgere gennem misbrug af de ved traktaten indrømmede muligheder forsøger at unddrage sig deres egen nationale lovgivning, og at borgerne ikke på svigagtig vis eller med henblik på misbrug kan gøre fællesskabsbestemmelserne gældende (Centros-dommen, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).” (min kursivering) [[67]](#footnote-67)

Selvom Domstolen alene henviser til Centros, er der ingen tvivl om, at første led i denne præmis er en reference til Van Binsbergen-dommen, hvilket understreger, at Van Binsbergen-doktrinen fortsat lever.

”Det fremgår desuden af fast retspraksis (Segers-dommen, præmis 16, og Centros-dommen, præmis 29), at den omstændighed, at et selskab ikke driver virksomhed i den medlemsstat, hvor det har sit hjemsted, men udelukkende eller hovedsagelig driver virksomhed i den medlemsstat, hvor filialen er beliggende, ikke er tilstrækkeligt til at godtgøre, at der foreligger et misbrug eller et svigagtigt forhold, som kan danne grundlag for, at denne medlemsstat afskærer det pågældende selskab fra at gøre brug af fællesskabsbestemmelserne om etableringsretten.”[[68]](#footnote-68)

Domstolen afviser på den baggrund, at de nederlandske regler kan opretholdes grundet misbrug. Efterfølgende konstateres det kort, at forholdet heller ikke kan begrundes i hensynet til at opretholde god handelsskik eller effektiv skattekontrol.

Det bemærkelsesværdige ved denne sag er, at bekæmpelsen af misbrug påberåbes og behandles som et tvingende alment hensyn på linje med hensynet til risikoen for skatteunddragelse og tillige effektiv skattekontrol og god handelsskik, men det sker dog stadig under henvisning til Centros-sagen, hvor misbrug udgjorde et selvstændigt element. Der inddrages ikke betragtninger om rent kunstige arrangementer, hvilket formentlig skyldes, at der er tale om selskabsretlige regler.

## 4.10. Sag C-446/03: Marks & Spencer

Sag C-446/93, Marks & Spencer, er en særlig sag vedrørende skatteunddragelse, da den mest af alt har karakter af en undtagelse. Den vedrørte engelsk lovgivning om koncernlempelse, hvorefter der skete en skattemæssig forskelsbehandling af underskud pådraget af et hjemmehørende datterselskab og underskud pådraget af et ikke-hjemmehørende datterselskab. Forskelsbehandlingen blev anset som en hindring for etableringsfriheden og blev af de nationale skattemyndigheder begrundet i tre hensyn: Fordeling af beskatningskompetencen, dobbelt dip og risikoen for skatteunddragelse. Domstolen udtaler blandt andet:

”Herved bemærkes, at i skatteretten kan skatteyderens bopælssted være en faktor, der kan begrunde nationale bestemmelser, der indebærer en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere. Bopælssted kan imidlertid ikke altid begrunde en sondring. Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 43 EF blive indholdsløs (…)”[[69]](#footnote-69)

Domstolen konkluderede, at de tre oplistede hensyn sammen kunne begrunde den pågældende hindring i etableringsfriheden, og at de var egnede til at sikre gennemførelsen heraf[[70]](#footnote-70). Herefter undersøgtes proportionaliteten i hindringen.

Efter konklusionen udtaler Domstolen under henvisning til ICI-dommen:

”Det bemærkes, at medlemsstaterne frit kan vedtage og opretholde regler, der specielt har til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den nationale skattelovgivning eller at unddrage sig denne, kan give en skattefordel (…)”[[71]](#footnote-71)

Marks & Spencer-dommen er den hidtil eneste dom, hvor skatteunddragelse accepteres som et tvingende alment hensyn uden, at der er tale om et rent kunstigt arrangement, men i sammenhæng med hensynet til fordelingen af beskatningskompetencen og hensynet til at forhindre dobbelt dip, blev det anerkendt som et retfærdiggørende hensyn. Den anses dog i almindelighed som en undtagelse[[72]](#footnote-72).

## 4.11. Sag C-515/03: Halifax

I sag C-515/03, Halifax, inddrages misbrugsspørgsmålet i relation til moms, der vedrører fortolkningen af det sjette momsdirektiv, men hvor misbrug er omdrejningspunktet for hele sagen. Det bemærkes, at momsretten stort set er totalharmoniseret og generelt bygger på nogle andre principper end de direkte skatter. Afgørelsen har dog alligevel vist sig relevant for direkte skatteretlige sager, hvorfor den omtales i det følgende. Domstolen udtaler indledningsvist:

”Således kan anvendelsesområdet for fællesskabsretten ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes *retsstridige transaktioner*, dvs. transaktioner som ikke har fundet sted som led i *almindelige kommercielle transaktioner*, men alene har haft til formål *retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten* (jf. i denne retning bl.a. dom af 11.10.1977, sag 125/76, Cremer, Sml. s. 1593, præmis 21, og af 3.3.1993, sag C-8/92, General Milk Products, Sml. I, s. 779, præmis 21, samt Emsland-Stärke- dommen, præmis 51).

Dette princip om forbud mod misbrug finder også anvendelse på momsområdet.” (min kursivering) [[73]](#footnote-73)

Domstolen fastslår først, at der eksisterer et misbrugsprincip, hvorefter retsstridige transaktioner ikke kan danne grundlag for påberåbelse af fordele efter EU-retten, som det var tilfældet i Emskand-Stärke-dommen. Det specificeres dog nu nærmere, at retsstridige transaktioner defineres som transaktioner, der ikke har fundet sted som led i almindelige *kommercielle* transaktioner. Det er første gang, at kommercielle betragtninger direkte inddrages i vurderingen. Herefter fastslår Domstolen eksplicit, at misbrugsprincippet ligeledes finder anvendelse på momsområdet. Domstolen udtaler i Halifax-dommen desuden:

”Henset til disse betragtninger fremgår det, at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet – ville indebære, at *der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser* at tildele.

For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række *objektive omstændigheder*, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Således som generaladvokaten har præciseret i forslagets punkt 89, mister forbuddet mod misbrug sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele.” (min kursivering) [[74]](#footnote-74)

Det fremgår af disse præmisser, at de nævnte betingelser gælder for misbrugsbegrebet på momsområdet, og det indikeres derved også, at begrebet er forskelligt, afhængigt af hvilket område, det drejer sig om.

Definitionen svarer imidlertid til, hvad der kunne udledes af blandt andet Centros-dommen i kraft af formålssynspunkterne. Domstolen fastslår, at selvom betingelserne for at være omfattet af de relevante bestemmelser i direktivet formelt set er overholdt, vil der foreligge misbrug, hvis den pågældende disposition strider mod formålet med de enkelte bestemmelser. Dernæst fastslår Domstolen, at formålet med transaktionen tillige har betydning for, om der foreligger misbrug, idet hovedformålet skal have været at opnå den pågældende afgiftsfordel. Domstolen benytter her det lidt uheldige udtryk, at det skal frem af *objektive omstændigheder*, hvilket kan skabe forvirring omkring det føromtalte objektive element, da de objektive omstændigheder i denne dom reelt er udtryk for, at der skal foreligge et subjektivt element.

Det kan tillige udledes af dommen, at forbuddet mod misbrug mister sin relevans, hvis der kan være en anden begrundelse for de pågældende transaktioner end opnåelse af afgiftsfordelene alene, hvorfor den subjektive hensigt med dispositionen ikke afgørende for, at der foreligger misbrug, hvis der tillige er en anden begrundelse for dispositionen.

Desuden konkluderer Domstolen, at hvis der konstateres et misbrug, vil konsekvensen være, at de transaktioner der indgår i misbruget, omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget[[75]](#footnote-75).

Afgørelsen har siden medført, at kommercielle betragtninger har fået stor betydning i forhold til misbrugsvurderingen. Kommissionen er desuden af den opfattelse, at kommercielle aspekter ved en disposition er medvirkende i misbrugsvurderingen. Kommissionen udtaler på baggrund af Halifax, at en målsætning om at mindske sin skattebyrde i sig selv er en gyldig kommerciel overvejelse, så længe de aftaler, der indgås med henblik på at nå denne målsætning, ikke udgør kunstige overførsler af overskud, hvorefter der heller ikke vil være tale om misbrug[[76]](#footnote-76). De udtaler desuden i Meddelelsens konklusion, at regler til bekæmpelse af skatteunddragelse ikke må udformes alt for bredt, men skal være rettet mod situationer, hvor der ikke er nogen reel etablering, eller mere generelt, hvor der mangler et kommercielt grundlag[[77]](#footnote-77). Det bemærkes, at kommercielle betragtninger også er et afgørende element i den nye misbrugsklausul i moder/datterselskabsdirektivet. Se bilag 1.

## 4.12. Sag C-196/04: Cadbury Schweppes

Sag C-196/04, Cadbury Schweppes, er en særdeles vigtig dom vedrørende misbrugsbegrebet på skatteområdet, da den bidrager til forståelsen af, hvornår der er tale om rent kunstige arrangementer. Dommen vil derfor blive grundigt gennemgået. Indledningsvist skal det bemærkes, at begreberne *misbrug* og *skatteunddragelse* af Domstolen i denne dom i høj grad behandles som udtryk for det samme.

Sagen vedrører britiske regler om CFC-beskatning og deres eventuelle strid med EU-retten. Ét af spørgsmålene, der forelægges EF-domstolen var, om det var udtryk for misbrug af Traktatens friheder, særligt etableringsfriheden, at Cadbury Schweppes havde stiftet og indskudt kapital i et selskab i en anden medlemsstat alene med det formål at drage fordel af denne medlemsstats mere fordelagtige skattelovgivning, eller om det blot var udtryk for almindelig brug af frihederne.

Indledningsvist bekræfter Domstolen uden nærmere begrundelse end en henvisning til blandt andet Knoors-dommen, at en medlemsstats statsborgere ikke gennem misbrug af de, ved traktaten indrømmede muligheder, kan forsøge at unddrage sig deres egen nationale lovgivning[[78]](#footnote-78).

Herefter fastslår Domstolen, at den omstændighed, at en fællesskabsborger, der har haft til hensigt at drage fordel af en fordelagtig skattelovgivning, der er gældende i en anden medlemsstat end den, hvori personen er hjemmehørende, ikke i sig selv tillader, at personen fratages muligheden for at påberåbe sig Traktatens bestemmelser[[79]](#footnote-79). Det konstateres ligeledes, at dét, at et selskab opretter sig i en medlemsstat med det formål at drage fordel af en mere fordelagtig lovgivning, heller ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at konkludere, at der foreligger misbrug af etableringsfriheden[[80]](#footnote-80).

På den baggrund afvises det således, at der foreligger misbrug i det konkrete tilfælde, og Domstolen går derfor et skridt videre og tager stilling til, om de pågældende CFC-regler, der er udtryk for en restriktion i etableringsfriheden, kan begrundes i hensynet til skatteunddragelse. Domstolen udtaler:

”Det følger ligeledes af fast retspraksis, at den omstændighed i sig selv, at et hjemmehørende selskab opretter en sekundær etablering, såsom et datterselskab, i en anden medlemsstat, ikke kan danne grundlag for en generel formodning for, at der er tale om skattesvig, og tjene som begrundelse for en foranstaltning, som krænker en grundlæggende frihed, som er sikret ved traktaten (…)” (min kursivering) [[81]](#footnote-81)

Her benyttes de sædvanlige argumenter for, om der foreligger misbrug. Under hensyn til, at domstolen indleder med at fastslå, at det er *fast retspraksis* og henviser til blandt andet ICI-dommen og X & Y-dommen, må det antages, at Domstolens hensigt er at vurdere, om der er tale om misbrug eller skatteunddragelse, selvom de omtaler det *skattesvig.*

Herefter følger en udtalelse om, at en national foranstaltning, der begrænser etableringsfriheden kan være begrundet, når den specifikt sigter på *rent kunstige arrangementer*, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning[[82]](#footnote-82), hvorefter Domstolen konstaterer, at der ved den skattepligtiges adfærd særligt skal tages hensyn til det formål, der forfølges med etableringsfriheden[[83]](#footnote-83). Domstolen henviser i den forbindelse til henholdsvis ICI- og Centros-dommen. Det er første gang, Domstolen sammenkobler kravet om rent kunstige arrangementer med formålssynspunktet. Domstolen udtaler:

”Heraf følger, at for at en restriktion for etableringsfriheden vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af misbrug, skal *det specifikke formål med en sådan restriktion* være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der *ikke bygger på nogen økonomisk realitet*, med henblik på at *undgå den normalt skyldige* skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område.”[[84]](#footnote-84)

Bemærk, at Domstolen nu benævner hensynet som *bekæmpelse af misbrug*, selvom det stadig er den samme undersøgelse, der er tale om. Der tilføjes desuden en betragtning om, at der vil være tale om et rent kunstigt arrangement, hvis arrangementet ikke bygger på nogen økonomisk realitet. Bemærk desuden, at Domstolen ikke længere anvender ordet *skattefordel*, men udtrykker det som at *undgå en normalt skyldig skat*, der har et mere snævert anvendelsesområde. Senere udtaler Domstolen:

”For at konstatere, at der foreligger et sådant arrangement, kræves det således *ud over et subjektivt forhold*, der består i hensigten om at opnå en skattemæssig fordel, at det fremgår af *objektive omstændigheder*, at det mål, der forfølges ved etableringsfriheden, således som det er beskrevet i denne doms præmis 54 og 55, ikke er nået, til trods for, at fællesskabsrettens betingelser formelt er opfyldt (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 11569, præmis 52 og 53, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax rn.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 74 og 75).”[[85]](#footnote-85)

Beskrivelsen ligner unægtelig Domstolens tidligere beskrivelse, i blandt andet Emsland-Stärke-sagen, af, hvornår der foreligger misbrug, idet der både fremhæves subjektive forhold i form af, at det skal have været hensigten at opnå en skattemæssig fordel, mens det tillige skal fremgå af objektive omstændigheder, at den pågældende friheds formål ikke er opnået på trods af, at betingelserne formelt er opfyldt. Domstolens henvisning til både Emsland-Stärke-dommen og Halifax-dommen beviser, at Domstolen inddrager ovennævnte betragtninger fra ikke-direkte skatteretlige områder i en direkte skatteretlig kontekst.

## 4.13. Sag C-524/94: Thin Cap

Sag C-524/04, Thin Cap, vedrører misbrugsbegrebet i relation til regler om tynd kapitalisering. Det specielle ved denne dom er, at et af de præjudicielle spørgsmål specifikt går på misbrug og kunstige arrangementer inden for skatteretten, idet den forelæggende ret spørger:

”Har det betydning (…) at låntagningen udgjorde et misbrug af rettigheder eller indgik i et *kunstigt arrangement*, hvis formål var at omgå skattelovgivningen i det låntagende selskabs medlemsstat? Hvilke retningslinjer finder Domstolen det i givet fald passende at give for, hvornår der i sager som den foreliggende er tale om *et sådant misbrug eller et sådan kunstigt arrangement*?”[[86]](#footnote-86)

Domstolen fastslår indledningsvist, at reglerne om tynd kapitalisering udgør en hindring for etableringsretten[[87]](#footnote-87). Herefter undersøger Domstolen, som sædvanligt, om denne hindring kan begrundes i et tvingende alment hensyn, herunder blandt andet hensynet til at forhindre misbrug. Domstolen udtaler i den forbindelse:

”Den omstændighed i sig selv, at et hjemmehørende selskab ydes et lån af et koncernforbundet selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, kan ikke danne grundlag for *en generel formodning for, at der er tale om misbrug*, og tjene som en begrundelse for en foranstaltning, som krænker en grundlæggende frihed, som er sikret ved traktaten (…)

For at en restriktion for etableringsfriheden vil kunne være begrundet i hensynet *til bekæmpelse af misbrug*, skal de specifikke formål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette *rent kunstige arrangementer*, der *ikke bygger på nogen økonomisk realitet*, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område (…)

En medlemsstats lovgivning kan derimod være begrundet i *hensynet til at forhindre misbrug*, når den foreskriver, at et datterselskabs rentebetalinger til et moderselskab kun anses for udlodning af overskud, hvis og i det omfang de overstiger, hvad disse selskaber ville have aftalt på armslængdevilkår, dvs. de *kommercielle* vilkår, som sådanne selskaber kunne være blevet enige om, hvis de ikke havde tilhørt samme koncern.

Som generaladvokaten har anført i punkt 67 i forslaget til afgørelse, skal en national lovgivning, som hviler på en undersøgelse af objektive omstændigheder, som kan efterprøves for at afgøre, om en transaktion er et rent kunstigt arrangement, der blot har skattemæssige formål, anses for ikke at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre misbrug, hvis den skattepligtige person for det første i hvert tilfælde hvor det ikke kan udelukkes, at der foreligger et sådant arrangement, uden at være underlagt unødige administrative byrder har adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forrentningsmæssige grunde til, at denne transaktion er indgået. ” (min kursivering)[[88]](#footnote-88)

Det ses af Domstolens lange begrundelse, at misbrug i dette tilfælde bliver behandlet som et tvingende alment hensyn, der skal retfærdiggøre reglerne om tynd kapitalisering. Domstolen veksler mellem at tale om skatteunddragelse og misbrug og sidestiller derved de to hensyn. Dette ses også, at elementet rent kunstige arrangementer er anvendt både i henseende til misbrug og skatteunddragelse som tvingende almene hensyn. Det er værd at bemærke, at Domstolen endnu en gang inddrager betydningen af en transaktions *kommercielle* karakter.

Det skal desuden bemærkes, at sidste del af det præjudicielle spørgsmål, hvorefter der spørges til retningslinjer for, hvornår der kan vurderes at foreligge misbrug eller kunstige arrangementer, ikke besvares af Domstolen.

## 4.14. Sag C-321/05: Kofoed

Sag C-321/05, Kofoed, er interessant, da det er en dansk sag, der behandler betydningen af misbrugsklausulen i fusionsskattedirektivet. Sagen vedrører to danske statsborgere, der sammen ejede et holdingselskab, i hvilken forbindelse de ønskede at foretage en skattefri aktiebytning i henhold til fusionsskattedirektivet. Det var fremhævet i sagen, at aktieombytningen blev gennemført uden nogen forretningsmæssig begrundelse og udelukkende med det formål at opnå en skattebesparelse, hvorfor det skulle undersøges, hvorvidt der forelå retsmisbrug[[89]](#footnote-89). Faktum i sagen ligner meget faktum i Centros-sagen, hvor der var foretaget en lignende disposition med henblik på at undgå at betale en selskabsretlig mindstekapital for registrering af selskabet.

Domstolen fastslår først, at direktivets misbrugsklausul afspejler det almindelige fælleskabsretlige princip om retsmisbrug[[90]](#footnote-90). Herefter udtales:

”… Borgerne kan ikke på svigagtig vis eller med henblik på misbrug gøre fællesskabsbestemmelserne gældende. Deres anvendelsesområde kan ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes *retsstridige transaktioner*, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige *kommercielle* transaktioner, men *alene har haft til formål* retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten (jf. i denne retning dom af 9.3.1999, sag 0 2 1 2 / 9 7 , Centros, Sml. I, s. 1459, præmis 24, af 21.2.2006, sag 0255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 68 og 69, af 6.4.2006, sag 0456/04, Agip Petroli, Sml. I, s. 3395, præmis 19 og 20, og af 12.9.2006, sag 0196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 35)

I hovedsagen foreligger der ganske vist, således som generaladvokaten har anført i punkt 59 i forslaget til afgørelse, visse indicier, som eventuelt kunne begrunde en anvendelse af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434.”[[91]](#footnote-91)

Det bemærkes, at denne udtalelse i høj grad svarer til den udtalelse, Domstolen kom med i den momsretlige misbrugssag Halifax, som der også henvises direkte til. Der lægges i denne forbindelse vægt på et subjektivt element i kraft af, at transaktionen *alene skal have haft til formål retsstridigt* at opnå fordele, mens det igen har betydning, om der har været led i en *almindelig kommerciel transaktion.* Herefter undersøger Domstolen, hvilken betydning det har, at Danmark ikke har benyttet den fakultative mulighed, der følger af fusionsskattedirektivet. Domstolen konkluderer, at en medlemsstat ikke nødvendigvis behøver at vedtage bestemmelsen i national ret, hvis de berørte personer i øvrigt kender omfanget af deres rettigheder og forpligtelser, hvilket dog benægtes i Danmarks tilfælde.[[92]](#footnote-92)

Med andre ord er der i dette konkrete tilfælde tale om misbrug, som dog kun kan anfægtes, hvis medlemsstaten i national ret har en bestemmelse, der gør det muligt.

På trods af at faktum i Centros-sagen og Kofoed-sagen i høj grad ligner hinanden, når Domstolen frem til to forskellige resultater, selvom begge vedrørte et eventuelt misbrug af etableringsretten. Det må lægges til grund, at det skyldes, at der i det ene tilfælde er tale om selskabsretlige betragtninger, mens det i det andet tilfælde drejer sig om en skatteretlig problemstilling. Det forskellige resultat skyldes desuden, at det subjektive element har betydning i dette tilfælde, hvilket det ikke havde i Centros-sagen, hvilket også må begrundes i, at der er er tale om henholdsvis en selskabsretlig og en skatteretlig problemstilling.

## 4.16. Sag C-105/07: Lammers & Van Cleeff

Sag C-105/07, Lammers & Van Cleeff, omhandler en fordring, som et nederlandsk etableret moderselskab havde på sit belgiske datterselskab. Datterselskabet betalte i den forbindelse renter til moderselskabet, som ifølge den belgiske lovgivning blev anset for udbytte og var derfor skattepligtige. Omkvalificeringen afhang imidlertid af, om renterne var betalt til et belgisk selskab eller et udenlandsk selskab. Det skulle derfor undersøges, om den omhandlende lovgivning kunne begrunde en restriktion for etableringsfriheden.

Domstolen fastslår først, at den omstændighed, at et hjemmehørende selskab ydes et lån af et koncernforbundet selskab hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke i sig selv kan danne grundlag for en generel formodning for, at der er tale om misbrug.[[93]](#footnote-93) Herefter gentager Domstolen præmissen fra Cadbury Schweppes vedrørende rent kunstige arrangementer.[[94]](#footnote-94) Derpå tilføjes:

”Den omstændighed, at et ikke-hjemmehørende selskab har ydet et hjemmehørende selskab et lån på vilkår, der ikke svarer til, hvad de pågældende selskaber *ville have aftalt på armslængdevilkår,* udgør for den medlemsstat, hvor det låntagende selskab er hjemmehørende, en objektiv omstændighed, der kan efterprøves af tredjemand ved afgørelsen af, om den pågældende transaktion helt eller delvist udgør et rent kunstigt arrangement, hvis væsentlige formål er at *omgå denne medlemsstats skattelovgivning*. Det er herved relevant, hvorvidt lånet ikke ville være ydet, eller om det ville være ydet med et andet beløb eller en anden rentesats, hvis der ikke havde foreligget en særlig forbindelse mellem de pågældende selskaber (…)” (min kursivering) [[95]](#footnote-95)

Det følger således af præmis 30, at den konkrete situation, hvorefter et ikke-hjemmehørende selskab havde ydet et lån til et hjemmehørende selskab, der ikke var på armslængdevilkår, udgjorde en objektiv omstændighed, der bør inddrages i vurderingen af, om der foreligger et rent kunstigt arrangement. For at vurdere, om lånet har været et rent kunstigt arrangement, fastslår Domstolen herved, at der må opstilles en hypotetisk situation, hvorefter det skal vurderes, om lånet ville være ydet, hvis selskaberne ikke havde været koncernforbundne. Inddragelsen af armslængdevilkår som element i vurderingen viser endnu en gang, at realitet har betydning for misbrugsvurderingen.

Domstolen afslutter med at konkludere, at selvom formålet med lovgivningen er at bekæmpe misbrug, konstateres det, at reglerne går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål, idet reglerne ikke kun rammer rent kunstige arrangementer, men også andre transaktioner. Den nationale lovgivnings opretholdelse falder således på, at proportionalitetsprincippet ikke er overholdt, men begrundelsen er anerkendt.

## 4.17. Sag C-330/07: Jobra

Sag C-330/07, Jobra, omhandler nationale bestemmelser om tildeling af en investeringspræmie til virksomheder i forbindelse med anskaffelse af driftsaktiver, hvor det var en betingelse, at de pågældende aktiver udelukkende anvendtes på et fast driftssted i indlandet. Restriktionen var blandt andet begrundet i nødvendigheden af at forebygge misbrug. Hertil udtaler Domstolen blandt andet:

”Hvad angår begrundelsen baseret på nødvendigheden af at forebygge misbrug bemærkes, at en national foranstaltning, der begrænser den frie udveksling af tjenesteydelser, kan være begrundet, når den specifikt sigter *på rent kunstige arrangementer*, hvis eneste formål er at opnå en *skattefordel* (…)”[[96]](#footnote-96)

Domstolen gentager, hvad de tidligere har udtalt i eksempelvis Cadbury Schweppes-dommen og Thin Cap-dommen, hvilke der også henvises til. Det bemærkes, at Domstolen nu anvender udtrykket *at opnå en skattefordel*, hvilket udtryk de ellers synes at være gået væk fra i forbindelse med Cadbury Schweppes-dommen, hvor det blev udtrykt som *at undgå en skyldig skat.*

Domstolen konkluderer herefter:

”I den foreliggende sag kan det ikke gøres gældende, at det forhold, at en virksomhed, som kan gøre krav på investeringspræmien, mod vederlag stiller aktiver til rådighed for en virksomhed, som hovedsageligt benytter disse i andre medlemsstater, som sådan udgør et misbrug.

En sådan stillen til rådighed kan heller ikke i sig selv danne grundlag for en generel formodning for, at der er tale om misbrug, og tjene som begrundelse for en foranstaltning, som krænker udøvelsen af en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants and the Thin Cap Group Letigation, præmis 73, og dom af 17.1.2008, sag C-105/07, Lammers & Cleef, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 27).” [[97]](#footnote-97)

Denne dom stadfæster i øvrigt, hvad der hidtil er fastlagt vedrørende bekæmpelse af misbrug som et tvingende alment hensyn, idet det kræver, at der er tale om rent kunstige arrangementer, og at de nationale bestemmelser specifikt sigter på disse arrangementer og ikke generelt finder anvendelse.

## 4.18. Sag C-182/08: Glaxo Wellcome

Sag C-182/08, Glaxo Wellcome, vedrører en omstrukturering af en koncern og tyske regler vedrørende behandling af værdiforringelse af selskabsandele, hvilket i det konkrete tilfælde blev anset som en restriktion for de frie kapitalbevægelser. Den tyske regering påberåbte sig sammenhængen i beskatningsordningen, at sikre beskatning af den fortjeneste, som er opnået i Tyskland samt at bekæmpe kunstige arrangementer, hvormed den tyske lovgivning er forsøgt omgået[[98]](#footnote-98). Domstolen når frem til, at forholdet ikke kan begrundes i sammenhængen i beskatningsordningen[[99]](#footnote-99), men at det kan begrundes i nødvendigheden af at sikre fordelingen af beskatningskompetencen[[100]](#footnote-100).

Til spørgsmålet om rent kunstige arrangementer udtaler Domstolen:

”Hvad endelig angår argumenterne baseret på nødvendigheden af at forebygge skatteunddragelse og bekæmpe kunstige arrangementer, der har til formål at omgå den tyske beskatningsordning, bemærkes, at en national foranstaltning, der begrænser kapitalens fire bevægelighed, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene har til formål at opnå en skattefordel (jf. i denne retning dommen i sagen Cadbury Schweppes (…)”[[101]](#footnote-101)

Igen er udtalelsen i det hele en gentagelse af, hvad der udtrykkes i Cadbury Schweppes-dommen med undtagelse af, at Domstolen igen anvender ordet *skattefordel* i modsætning til *at undgå en skyldig skat*. Domstolen udtaler efterfølgende i forbindelse med vurderingen af proportionaliteten af reglerne:

”Hvad endelig angår formålet med at bekæmpe rent kunstige arrangementer, hvis eneste formål er at opnå en skattefordel, skal det, som anført af generaladvokaten i punkt 174 i forslaget til afgørelse, bemærkes, at en foranstaltning, der forfølger et sådant formål, for at overholde proportionalitetsprincippet skal give de nationale retsinstanser mulighed for at foretage *en konkret undersøgelse* under hensyn til de særlige omstændigheder i hver enkelt sag og på grundlag af objektive elementer, når de tager de pågældende personers misbrug eller svigagtige adfærd i betragtning.”(min kursivering)[[102]](#footnote-102)

Generaladvokatens argument svarede i ordlyden helt til Domstolens udlægning[[103]](#footnote-103). Domstolen tilføjer således et yderligere element til proportionalitetsbetragtningen i relation til rent kunstige arrangementer, hvorefter der skal være mulighed for at foretage en *konkret* undersøgelse med henblik på at kunne afklare i de enkelte sager, om der på grundlag af objektive element foreligger misbrug. Dette bidrag blev allerede fremhævet i Leur Bloem-dommen, som nævnt ovenfor i afsnit 4.4., men Domstolen synes ikke siden at have fundet anledning til at gentage det. Det støtter reelt blot den hidtidige betragtning om, at medlemsstaterne kun må opstille begrænsninger *specifikt* rettet mod rent kunstige arrangementer, mens de ikke må have et *generelt sigte*.

## 4.19. Sag C-126/10: Foggia

I sag C-126/10, Foggia, inddrages misbrugsbrugsspørgsmålet igen i relation til fusionsskattedirektivet. Ligesom det var tilfældet i Leur-Bloem-sagen, handler det om en fortolkning af direktivets tidligere gældende misbrugsklausul i artikel 11 vedrørende *forsvarlig økonomiske betragtninger*. I den forbindelse udtaler Domstolen:

”Det følger af Domstolens praksis, at ved afgørelsen af, om en påtænkt transaktion har et sådant formål, kan de kompetente myndigheder ikke blot anvende forud fastsatte, generelle kriterier, men skal foretage *en samlet undersøgelse af den konkrete transaktion*. Indførelsen af en generel regel, hvorefter visse former for transaktioner automatisk er udelukket fra at opnå skattefordele eller skatteunddragelse, uden at der tages hensyn til spørgsmålet, om der faktisk foreligger skattesvig eller skatteunddragelse, går ud over, hvad der er nødvendigt for at undgå en sådan form for skattesvig eller skatteunddragelse, og vil være i strid med formålet med direktiv 90/434 (…)

Det er i forbindelse med denne samlede undersøgelse, at der skal tages hensyn til de forhold, som den forelæggende ret har nævnt, nemlig den omstændighed, at det overtagne selskab på tidspunktet for fusionen ikke længere udøvede nogen virksomhed som holdingselskab, at det ikke længere rådede over finansielle andele, og at det overtagende selskab tilsigtede at overtage det overtagne selskabs i skattemæssig henseende endnu ikke afskrevne tab. Ingen af disse forhold kan imidlertid i sig selv anses for afgørende. (…)”[[104]](#footnote-104)

Domstolens udtalelse er en gentagelse af, hvad de fastlagde i Leur Bloem-sagen, mens der efterfølgende tages konkret stilling til de faktiske omstændigheder i sagen og afslutningsvis konkluderes, at *ingen af disse forhold i sig selv kan være afgørende.*

Til forskel fra Leur Bloem-dommen, understreger Domstolen:

”Det bemærkes i øvrigt, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 afspejler *det almindelige EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug*. De EU-retlige normers anvendelse kan ikke udvides til at dække retsstridige former for praksis, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led *i almindelige kommercielle transaktioner*, men alene har haft til formål *retsstridigt* at opnå fordele hjemlet i EU-retten (jf. i denne retning dom af 9.3.1999, sag C-212/97, Centros, Sml. I, s. 1459, præmis 24, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 68 og 69, samt Kofoed-dommen, præmis 38)”[[105]](#footnote-105)

Domstolen fastslår hermed, at misbrugsbestemmelsen i fusionsskattedirektivet afspejler det almindelige EU-retlige misbrugsbegreb, og at EU-retten ikke beskytter retsstridige transaktioner, der ikke har fundet sted som led i en almindelig kommerciel transaktion. Der henvises i den forbindelse til henholdsvis Centros-dommen, Halifax-dommen og Kofoed-dommen, der ellers ikke er set som værende udtryk for det samme i relation til misbrugsbegrebets rækkevidde, men sammen giver udtryk for, at der eksisterer et almindelige EU-retligt princip om forbud mod retsmisbrug.

## 4.20. Sag C-282/12: Itelcar

Retsstillingen i henhold til direkte skatter er senest stadfæstet i sag C-282/12, Itelcar, afsagt den 13. oktober 2013, der vedrører portugisiske regler om tynd kapitalisering. Domstolen udtaler:

“Den portugisiske regering har anført, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning har til formål at *bekæmpe svig og skatteunddragels*e ved at forhindre »tynd kapitalisering«, som består i at udhule selskabsbeskatningsgrundlaget i Portugal ved hjælp af betaling af fradragsberettigede renter i stedet for ikke-fradragsberettiget overskud. (…)

Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at en national foranstaltning, der begrænser kapitalens frie bevægelighed, kan være begrundet, når den *specifikt sigter på rent kunstige arrangementer*, der ikke bygger på nogen *økonomisk realitet*, og som alene har til formål at *unddrage skat*, som normalt skulle svares af overskud erhvervet ved virksomhed udført på det nationale område (…)”(min fremhævning)[[106]](#footnote-106)

Domstolen er her tilbage til at udtrykke det som *at unddrage skat* i stedet for *at opnå en skattefordel*. Det antages ikke at have nogen betydning, om end det må lægges til grund, at en medlemsstat kan påberåbe sig retsstillingen også i en situation, hvor det ikke nødvendigvis vedrører et spørgsmål om at unddrage sig skat, men eksempelvis at kunne udskyde en skat, hvad der må betegnes som en skattefordel.

## 4.20. Sammenfatning om misbrugsbegrebet i skatteretlig sammenhæng

Anvendelsen af misbrugsprincippet inden for skatteretten stemmer på mange måder overens med det generelle misbrugsbegreb, som fastslagt i afsnit 3.2., om end begrebet i visse tilfælde tilføjes nogle yderligere aspekter. Princippet er set anvendt både over for konkrete dispositioner i relation til den primære EU-ret og over for rettigheder, der følger af sekundære retsakter, mens det oftest ses påberåbt som et tvingende alment hensyn. Henset til den årstalskronologiske gennemgang ovenfor, vil følgende af overbliksmæssige årsager sammenfatte begrebets indhold afhængigt af, i hvilken forbindelse det påberåbes.

### 4.20.1. Misbrug af den primære EU-ret

Det er fastslået adskillige gange, at misbrug kan påberåbes i konkrete tilfælde med henblik på at afvise, at en statsborger kan drage fordel af de påberåbte rettigheder efter den primære EU-ret. Det blev eksplicit fastslået i den selskabsretlige Centros-dom, der vedrørte eventuelt misbrug af etableringsretten, hvor der dog ikke i det konkrete tilfælde fandtes at være udøvet misbrug af rettigheden. Det blev i blandt andet Lankhorst-Hohorst-dommen og Cadbury Schweppes-dommen anerkendt, at retsstillingen efter Centros-dommen tillige fandt anvendelse i en skatteretlig sammenhæng, da det i begge tilfælde blev undersøgt, om de forskellige skatteretlige dispositioner var udtryk for misbrug, der kunne begrunde myndighedernes beslutning. At det i begge afgørelser tillige blev undersøgt, om de konkrete regler kunne begrundes i tvingende almene hensyn, findes ikke at have betydning, da der var tale om to sideløbende vurderinger, der hver for sig kunne føre til, at dispositionen kunne tilsidesættes. X & Y-dommen ses i den sammenhæng som værende en undtagelse, hvor Domstolen foretog misbrugsvurderingen med henblik på at undersøge, om etableringsretten overhovedet fandt anvendelse. Denne fremgangsmåde er i øvrigt ikke set af Domstolen, og da det ikke har betydning for Domstolens materielle resultat, findes det ikke at være et forhold, der giver anledning til yderligere undersøgelse i nærværende sammenhæng.

Selvom der endnu ikke ses skatteretlige eksempler på, at en konkret disposition er blevet tilsidesat begrundet i misbrug af den primære EU-ret, kan det lægges til grund, at Domstolen anerkender det som en mulighed.

Misbrugsvurderingen har i relation til den primære EU-ret vist sig særlig, da det i Centros-dommen er fastslået, at en statsborgers bevæggrunde for en disposition er helt underordnet, hvis formålet med den påberåbte rettighed forfølges. Henset til efterfølgende retspraksis, må det lægges til grund, at dette har været en undtagelse, der er begrundet i, at der er tale om omgåelse af selskabsretlige regler i forbindelse med at udnytte etableringsretten, da selskabet er stiftet efter lovgivningen i den pågældende medlemsstat. Var dispositionen foretaget udelukkende for at opnå bedre skattemæssige forhold, ville resultatet formentlig have været et andet, da dette ikke er kerneformålet med etableringsretten. Denne betragtning støttes også af, at resultatet blev et andet i Kofoed-sagen, der ellers vedrørte en selskabskonstruktion stort set mage til den, der var omdrejningspunktet i Centros-sagen.

Formålssynspunktet er blevet afgørende for misbrugsvurderingen i en lang række tilfælde, og det må konkluderes, at statueringen af misbrug kræver, at formålet med den rettighed, statsborgeren påberåber sig, ikke er forfulgt med den handling, der er foretaget, selvom betingelserne for at påberåbe sig rettigheden formelt set er opfyldt.

### 4.20.2. Misbrug af sekundære retsakter

Misbrugsprincippet finder tillige anvendelse over for rettigheder, der følger af sekundære retsakter. Det er fastslået både inden for og uden for skatteretten samt vedrørende både indirekte og direkte skatter. Hele retsstillingen efter Centros-dommen bygger på Paletta-dommen, der netop vedrørte misbrug af en sekundær retsakt vedrørende sociale sikringsordninger. I den momsretlige Halifax-dom blev det meget nuanceret fastlagt, at misbrug kunne påberåbes heroverfor, selvom der ikke forelå en klassisk misbrugsklausul i direktivet. Også i Emsland-Stärke-dommen kunne misbrug påberåbes over for rettigheder, der følger af en sekundær retsakt.

Endeligt fremgår det af blandt andet Kofoed-dommen og Foggia-dommen, at misbrug kan påberåbes over for sekundære retsakter vedrørende direkte skatter, om end det af Kofoed-dommen kan udledes, at det af retssikkerhedsmæssige årsager kræver en national implementering af misbrugsklausulen. Dette bør imidlertid kun være et krav, når der i direktivet er en hjemmel til, at medlemsstaterne kan vedtage sådanne bestemmelser i national ret, idet det ellers ville kunne følge af et almindeligt retsmisbrugsprincip, som det var tilfældet i eksempelvis General Milk Products-dommen. Der er dog endnu ikke nogen sekundære retsakter vedrørende direkte skatter, der ikke hjemler en sådan beføjelse, men skulle det, mod forventning, ske i fremtiden, må det følge af generelle misbrugsbetragtninger, at dispositioner i den henseende kan tilsidesættes, såfremt kravene til konstatering af et misbrug i øvrigt er overholdt.

I kraft af de gensidige henvisninger mellem de forskellige domme vedrørende henholdsvis primær og sekundær EU-ret, kan det udledes, at fortolkningen af misbrug i henhold til en sekundær retsakt skal ske i overensstemmelse med det almindelige EU-retlige retsmisbrugsbegreb efter den primære EU-ret. Det fremgår da også eksplicit af Foggia-dommen, at misbrugsklausulen i fusionsskattedirektivet afspejler det almindelige retsmisbrugsbegreb. Det medfører, at der også i denne forbindelse skal tages hensyn til et subjektivt element, hvorefter det skal have været hensigten at opnå en skattefordel, og et objektivt element, hvorefter det skal fremgå af objektive omstændigheder, at formålet med den påberåbte rettighed ikke er forfulgt med den foretagne disposition, selvom betingelserne formelt set er opfyldt. Dette kan eksempelvis udledes af Emsland-Stärke-dommen og Foggia-dommen.

Det kan af blandt andet Kofoed-dommen også udledes, at kommercielle baggrund for en foretagen disposition har virkning som et element i positiv retning for, at en disposition skal anerkendes.

Der er generelt ikke tvivl om, at misbrugsbegrebet finder anvendelse i forhold til sekundære retsakter[[107]](#footnote-107).

### 4.20.3. Misbrug som tvingende alment hensyn

Misbrugsprincippet er i skatteretlig sammenhæng set mest relevant som et tvingende alment hensyn, der enten selvstændigt eller som støtte til andre tvingende almene hensyn kan medvirke til at opretholde de enkelte medlemsstaters værnsregler. Det er i den forbindelse påvist, at Domstolen i mange tilfælde sætter lighedstegn mellem risikoen for skatteunddragelse og bekæmpelse af misbrug inden for skatteretten, idet de jonglerer med begreberne efter forgodtbefindende.

Det står i dag rimeligt klart, at værnsregler, der fungerer som en restriktion af en fri bevægelighed, kun kan begrundes i risikoen for skatteunddragelse/bekæmpelse af misbrug, hvis det specifikke formål med reglerne er at hindre en adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer med henblik på at opnå en skattefordel. Det følger af Cadbury-Schweppes-dommen, at der er tale om et rent kunstigt arrangement, hvis det ikke bygger på nogen økonomisk realitet. Det kræver, at der foreligger et subjektivt element, hvorefter det har været hensigten at opnå en skattemæssig fordel. Derudover skal det fremgå at objektive omstændigheder, at det mål, der forfølges med den frihed, værnsreglen gør indgreb i, ikke er nået, selvom betingelserne formelt set er opfyldt. Værnsreglerne skal desuden give mulighed for, at der foretages en samlet konkret undersøgelse af de enkelte dispositioner. Generelt kan det anføres, at hele betragtningen om at der skal være et rent kunstigt arrangement for, at misbrug kan statueres, bygger på den gennemgående tanke om, at der skal være realitet bag de dispositioner, der foretages. Realiteten er generelt et hensyn, der slår igennem i misbrugsvurderingen.

Selvom rent kunstige arrangementer i sig selv også er påberåbt som et tvingende alment hensyn og tillige sidestillet med misbrug, skal det pointeres, at det alene er en betingelse for, at skatteunddragelse og misbrug kan påberåbes som et tvingende alment hensyn, mens det i øvrigt endnu ikke er påvist, at det har sammenhæng med selvstændig påberåbelse af misbrug i konkrete tilfælde. Bemærk, at Marks & Spencer-dommen ikke ændrer på denne retsstilling, da den antages som værende en undtagelse, hvor skatteunddragelse kunne påberåbes som tvingende alment hensyn, selvom der ikke var et rent kunstigt arrangement.

Når misbrug påberåbes som et tvingende alment hensyn, er det vigtigt at have EU’s overordnede formål om at give borgerne et område med frihed, sikkerhed og retfærdighed uden indre grænser, for øje, da udgangspunktet efter EU-retten er, at man har ret til fri bevægelighed. Undtagelsen hertil er skatteunddragelse og andre tvingende alment hensyn. Der er derfor tale om en indskrænkende fortolkning.

# 

# 4. Ændringen af moder/datterselskabsdirektivet

Som nævnt ovenfor i afsnit 2.4.2 vedtog Rådet den 27. januar 2015 en ændring til moder/datterselskabsdirektivet, hvorefter der blev indført en fælles minimumsregel om bekæmpelse af misbrug. Bestemmelsen er vedtaget af det danske Folketing den 21. april 2015 og trådte i kraft den 1. maj 2015. Se vedlagte bilag 1. I kraft af, at Danmark for første gang får et direkte lovbestemt redskab til at tilsidesætte konkrete dispositioner som værende udtryk for misbrug og omgåelse, er det relevant at se på denne nye bestemmelse og dens rækkevidde. Følgende vil være en perspektivering til denne nye bestemmelse i sammenhæng med det ovenfor anførte om det EU-retlige misbrugsbegreb i en skatteretlig kontekst.

Som følge af det EU-retlige retskildehierarki og EU-rettens generelle forrang over for national ret er det givet, at denne nye bestemmelse ikke må stride imod det EU-retspraksisudviklede misbrugsbegreb, og dette er da også anerkendt af Rådet i forslaget til ændringen[[108]](#footnote-108).

Klausulen indebærer et krav om, at der ikke skal gives fordele i henhold til direktivet til arrangementer, der som et af sine hovedformål har at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet eller formålet med direktivet, og som ikke er reelle under hensyntagen til relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement defineres som ikke reelt, i det omfang det ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Det er åbenbart, at bestemmelsen er inspireret af retspraksis, og det kan derfor undre, at bestemmelsen ikke anvender formuleringen *kunstige* arrangementer eller transaktioner, men benævner det *ikke reelle arrangementer.* Det oprindelige forslag lød imidlertid også på, at medlemsstaterne skulle fjerne fordelene efter direktivet i tilfælde af kunstige transaktioner[[109]](#footnote-109). Ændringen af det oprindelige forslag skyldes formentlig, at Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg i en udtalelse vedrørende ændringen opfordrer til, at de begreber, der henvises til i bestemmelsen, defineres så præcist som muligt rent juridisk, og at begreber som blandt andet ”kunstig transaktion” omsættes i så tydelige juridiske termer som muligt, for at anvendelsen af bestemmelsen ikke vanskeliggøres for selskaber, skatteforvaltninger og retsvæsen[[110]](#footnote-110).

Kommissionens hensigt synes meget berettiget, men om det i det vedtagne forslag er lykkedes Rådet at gøre det mere præcist, er imidlertid tvivlsomt. Dette især henset til, at der nu inddrages en formulering om ikke reelle arrangementer, som end ikke er set anvendt i retspraksis. Bestemmelsen indebærer i det hele en lang række elastikformuleringer, der indebærer brede skønsmuligheder for skattemyndighederne, idet de juridiske elementer langt fra er fast defineret.

Bestemmelsen synes overordnet set at stemme overens med misbrugsbegrebet, når det påberåbes som et tvingende alment hensyn, idet der både er elementer af realitet bag de enkelte arrangementer, kommercielle begrundelser for dispositionerne, formålet med direktivet skal forfølges, og man kan lade enkelte dele af et arrangement tilsidesætte, hvorved der tages hensyn til proportionalitetsprincippet. Der er imidlertid også flere nuancer af misbrugsbegrebet, herunder den subjektive hensigt og indholdet heraf, der ikke fremstår klart, og bestemmelsen synes derfor at gribe ind end i rettighederne efter direktivet, end det EU-retlige misbrugsbegreb giver mulighed for.

Det fremgår af præambelbetragtning nr. 7 i ændringsdirektivet**[[111]](#footnote-111),** at medlemsstaterne i vurderingen af, om et arrangement udgør misbrug, skal foretage en *objektiv analyse* *af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.* Der må således skulle foretages en konkret undersøgelse vedrørende hver transaktion, som er under mistanke om at være udtryk for misbrug i overensstemmelse med bestemmelsen. I øvrigt indeholder ændringen ikke betragtninger om, hvordan vurderingen skal foretages, og hvilke faktuelle omstændigheder, der vil have betydning for vurderingen. Selvom der i forbindelse med en sådan objektiv analyse åbnes for, at myndighederne i hvert enkelt tilfælde overholder både misbrugsprincippet og proportionalitetsprincippet og ikke griber ind over transaktioner, der bør accepteres, er det betænkeligt, at der ikke gives nogle konkrete retningslinjer for, hvordan vurderingen skal foretages.

Rådet anfører i forslaget til direktivet, at medlemsstaterne ved fortolkning af bestemmelsen ikke må gå videre, end hvad der er EU-rettens generelle princip, når de støder på misbrug. Det kan derfor anføres, at de nuancer, der fremgår i retspraksis, skal indfortolkes i bestemmelsen ved anvendelsens heraf. Retssikkerhedsmæssigt er dette dog stærkt betænkeligt, da man næppe kan forvente, at en almindelig medarbejder hos skattemyndighederne efterser praksis, som det er sket i nærværende afhandling.

Ifølge det danske lovforslag påhviler det skattemyndighederne at fastslå, at et arrangement har haft som et af hovedformålene at opnå en skattefordel, der virker mod indholdet eller formålet med direktivet, hvorefter det er den skattepligtige, der skal godtgøre, at arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. En bevisbyrde, man nemt kunne forestille sig, ville være meget svær at løfte i konkrete tilfælde, selvom der intet utilbørligt har været ved et bestemt arrangement. En ganske almindelig skattemæssig konstruktion, hvorefter der sker udbytteudlodning til et mellemholdingselskab i en anden medlemsstat, ville uden videre være tilstrækkeligt til, at skattemyndighederne har påvist, at hovedformålet med et arrangement har været at opnå en skattefordel, der virker imod direktivet. Hvis det ikke direkte kan påvises, at mellemholdingselskabet er etableret på baggrund af kommercielle årsager, vil en sådan, hidtil anerkendt, konstruktion kunne tilsidesættes på baggrund af bestemmelsen.

Misbrugsklausulen indebærer således en mulighed for, at skattemyndighederne kan træffe vilkårlige beslutninger på baggrund af mavefornemmelser, og det må i sidste ende være op til både nationale domstole og særlig EU-Domstolen at fastlægge rammerne for bestemmelsens fortolkning. Eftersom det ikke kan forventes, at enhver myndighedsbeslutning ender til prøvelse hos EU-Domstolen, er der alvorlige retssikkerhedsmæssige betænkeligheder forbundet med bestemmelsens udformning.

# 5. Konklusion

Nærværende afhandling har søgt at afklare betydningen af det domstolsskabte EU-retlige misbrugsbegreb i et skatteretligt perspektiv, herunder hvad der er begrebets indhold, rækkevidde og anvendelsesområde. Det er imidlertid svært at give et entydigt svar på, hvad begrebet konkret indebærer, da Domstolen ikke har været i stand til at følge en klar linje, når de er stødt på misbrug.

Misbrugsprincippet opstod ved Van Binsbergen-dommen, hvorefter princippet sidenhed har udviklet sig i takt med Domstolens dynamiske fortolkningsstil. Den bagvedliggende tanke står imidlertid stadig ved magt; Statsborgerne i EU kan ikke på svigagtig vis gøre fælleskabsbestemmelserne gældende. Dette vil typisk være tilfældet, hvor en statsborger iværksætter en disposition alene for at opnå fordele, der følger af EU-retten, uden at der ligger realitet bag dispositionen.

*Realitet* synes at være kodeordet for, om der kan statueres misbrug i et konkret tilfælde. Det gælder misbrug i almindelighed, såvel som det gælder misbrug i en skatteretlig sammenhæng. Allerede i Van Binsbergen-dommen kunne der udledes et subjektivt element, hvorefter det skulle være statsborgerens hensigt at unddrage sig national lovgivning. Selvom Domstolen har været vævende på dette punkt, kan det konkluderes, at det er et element, der har afgørende betydning for misbrugsbegrebet inden for skatteretten.

Det er anerkendt af Domstolen, at misbrugsprincippet kan påberåbes i tre henseender: Det kan påberåbes selvstændigt over for en konkret disposition i relation til den primære EU-ret. Det kan påberåbes selvstændigt over for en konkret disposition i relation til sekundære retsakter. Og endeligt kan det udgøre et tvingende alment hensyn, der kan retfærdiggøre en restriktion i en fri bevægelighed, i hvilken forbindelse det inden for skatteretten sidestilles med hensynet til at bekæmpe risikoen for skatteunddragelse.

Misbrugsvurderingen i henhold til den primære EU-ret og de sekundære retsakter minder om hinanden, hvilket understøttes af, at de sekundære retsakter ikke må stride mod de primære. Det afgørende i den forbindelse er, om formålet med den påberåbte rettighed forfølges med den konkrete disposition, eller om betingelserne for at påberåbe sig rettigheden kun formelt set er opfyldt. Dette er især sat på spidsen i Centros-sagen, hvor dét, at man forfulgte etableringsrettens kerneformål ved at benyttes sig af en medlemsstats mere fordelagtige selskabslovgivning, betød, at statsborgernes subjektive formål med handlingen, var uden betydning. Centros-dommen konkluderes dog at være en undtagelse til, at det subjektive element har betydning, henset til, at selve etableringsretten konkret ville blive indholdsløs, hvis man afskar statsborgere fra at etablere sig i den medlemsstat, hvor man synes at opnå de bedste selskabsretlige muligheder.

I henseende til bekæmpelse af misbrug som et tvingende alment hensyn, er det vigtigt at holde sig for øje, at der er tale om en undtagelse til udgangspunktet. Udgangspunktet er, at statsborgere har ret til fri bevægelighed inden for EU. Hertil fungerer bekæmpelse af misbrug og skatteunddragelse som undtagelse til, at man anerkender, at medlemsstater opstiller visser hinderinger for den frie bevægelighed. Selvom det er et hensyn, som Domstolen har sympati for, har det som konsekvens, at der skal foretages en indskrænkende fortolkning af misbrugshensynet.

I Domstolens praksis har det, særligt i Cadbury Schweppes-dommen, udmøntet sig i, at skatteretlige værnsregler, der udgør restriktioner for den frie bevægelighed, specifikt skal sigte mod at undgå en adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer med henblik på at opnå en skattefordel. Der er tale om et rent kunstigt arrangement, hvis det ikke bygger på nogen økonomisk realitet. Konstateringen heraf kræver, at der foreligger en subjektiv hensigt om at opnå en skattemæssig fordel, mens det tillige skal fremgå af objektive omstændigheder, at det mål, der forfølges med den pågældende rettighed, ikke er nået, selvom betingelserne formelt set er opfyldt.

Betragtningen om rent kunstige arrangementer er hidtil kun set i relation til påberåbelse af misbrug som et tvingende alment hensyn, mens det dog er set, at der lægges vægt på fiktive og kunstige elementer i forskellige misbrugsvurderinger. I kraft af at Domstolen ofte henviser til tidligere domme, hvor misbrug er påberåbt i anden sammenhæng, må det antages, at kravet om et rent kunstigt arrangement også vil ses anerkendt som et element, hvor misbrug er påberåbt i et konkret tilfælde.

Den nye misbrugsklausul i moder/datterselskabsdirektivet er uden tvivl inspirereret af det retspraksisudviklede misbrugsbegreb, herunder særligt hvor det har udformet sig i relation til et tvingende alment hensyn. Formuleringen ses dog så bred, at der unægtelig må være en række retssikkerhedsmæssige betænkninger ved, at skattemyndighederne nu indrømmes så vide muligheder for i konkrete tilfælde at kunne tilsidesætte selskabsstrukturer og andre arrangementer. Hvordan Domstolen i sidste ender fortolker misbrugsklausulen, må tiden vise.

# Summary

The subject of this master thesis is the abuse of rights in EU law in a tax law perspective.

The European Union’s most significant goal is to promote the Internal Market, which raises a lot of conflicts caused by the national interests of the Member States, especially concerning tax. Despite the binding rules within the EU the Member States retain regulatory powers in relation to their own territory. Thus the States are competent to maintain tax rules that aim at preventing tax evasion and tax avoidance.

In addition the EU Court of Justice (ECJ) has established that Member States are allowed to take measures to ensure that Community law is not used in an illegitimate or fraudulent way, also called abuse of EU Law. The abuse of EU law has three scopes. First of all it relates to the fundamental freedoms according to the Treaty on European Union. Second of all it is used to override transactions regarding secondary acts such as the Parents-Subsidiary Directive. Finally the risk of abuse is also recognized by the ECJ as an imperative reason in the public interest used to justify a restriction of the free movements. Finally the

The subject of this thesis is illustrated through an analysis of several cases from the ECJ including the first case in which the issue of abuse of rights was addressed, Case 33/74, Van Binsbergen. It is concluded that the principle has developed since it was first announced in 1976. Especially within tax law the principle is still getting more and relevant, and it is on the agenda of the EU Institutions to take measures

The European Council has by 27 January 2015 adopted an amendment to the Parents-Subsidiary Directive forcing the Member States to implement an anti-abuse clause to prevent tax evasion. The aim is to avoid the directive from being misused for the purposes of tax avoidance. This clause is basis to a perspective in the last part of the thesis.

# Litteraturliste

## Afgørelser

Sag C-6/64, Costa mod Enel

Sag C-33/74, Van Binsbergen

Sag C-39/75, Coenen

Sag C-115/78, Knoors

Sag C-53/81, Levin

Sag C-229/83, Leclerc

Sag C-39/86, Lair

Sag C-8/92, General Milk Products

Sag C-441/93, Pafitis

Sag C-55/94, Gebhard

Sag C-206/94, Paletta

Sag C-28/95, Leur-Bloem

Sag C-264/96, ICI

Sag C 367/96, Kefalas m.fl.

Sag C-212/97, Centros

Sag C-110/99, Emsland-Stärke

Sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst

Sag C-436/00, X og Y

Sag C-167/01, Inspire Art

Sag C-255/02, Halifax

Sag C-196/04, Cadbury Schweppes

Sag C-524/04, Thin Cap

Sag C-321/05, Kofoed

Sag C-425/06, Part Service

Sag C-105/07, Lammers & Van Cleeff

Sag C-330/07, Jobra

Sag C-182/08, Glaxo Wellcome

Sag C-126/10, Foccia

Sag C-282/12, Itelcar

Sag C-155/13, SICES

## Artikler

SU 2008, 84 – Skatteretlige værnsregler og udviklingen i EF-Domstolens praksis

SU 2011, 485 – Exit-beskatning af selskaber og det EU-retlige proportionalitetsprincip (ErhvervsPhD-stipendiat Martin Poulsen, PwC

## Bøger

Blume, Peter: Juridiske Metodelære ( 3. udgave, 2004, Jurist- og Økonomforbundets Forlag)

Neergaard, Ulla og Nielsen, Ruth: EU-ret (6. udgave, 2010, Thomson Reuters)

Rønfeldt, Thomas: Europæisk Skatteret I (1. udgave, 2013, Karnov Group)

Sørensen, Karsten Engsig og Nielsen, Poul Runge: EU-retten (5. udgave, 2013, Jurist- og Økonomforbundets Forlag)

Sørensen, Karsten Engsig og Nielsen, Pouls Runge: EU-retten (6. udgave, 2014, Jurist- og Økonomforbundets Forlag)

## EU

Generaladvokat Hr. Darmons, sag C-229/83, Leclerc

Generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse, sag C-212/97, Centros

Generaladvokat Albers forslag til afgørelse i sag C-110/99, Emsland-Stärke

Generaladvokat Mischos forslag til afgørelse, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst

Generaladvokat Y. Bots forslag til afgørelse, sag C-182/08, Glaxo Wellcome

Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om Anvendelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug inden for direkte beskatning, 10. december 2007

Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsskaber, 25. november 2013

Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse om forsalg til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsskaber, 16. juli 2014

Rådets Direktiv (EU) 2015/121 af 27. januar 2015 om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsskaber

## Diverse

Lovforslag nr. L 167 - Forslagtil Lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love

Knudsen, Mette og Pham, Kia: Misbrug af de økonomiske frihedsrettigheder ( 2007, kandidatafhandling)

1. Forslag til Rådets direktiv om ændring af moder/datterselskabsdirektivet, s. 2 [↑](#footnote-ref-1)
2. Traktaten om den Europæiske Union, artikel 3 [↑](#footnote-ref-2)
3. Rådets Direktiv (EU) 2015/121 af 27. januar 2015**,** artikel 1 [↑](#footnote-ref-3)
4. Lovforslag nr. L 167 [↑](#footnote-ref-4)
5. Forslag til Rådets direktiv om ændring af moder/datterselskabsdirektivet, s. 2 [↑](#footnote-ref-5)
6. Neergaard og Nielsen, 2010, s. 101 [↑](#footnote-ref-6)
7. Se bl.a. Engsig Sørensen og Runge Nielsen, 2013, s. 122 [↑](#footnote-ref-7)
8. Engsig Sørensen og Runge Nielsen, 2014, s. 107 [↑](#footnote-ref-8)
9. Neergaard og Nielsen, 2010, s. 157 [↑](#footnote-ref-9)
10. Engsig Sørensen og Runge Nielsen, 2014, s. 107 [↑](#footnote-ref-10)
11. Engsig Sørensen og Runge Nielsen, 2013, s. 123 [↑](#footnote-ref-11)
12. Engsig Sørensen og Runge Nielsen, 2014, s. 107 [↑](#footnote-ref-12)
13. Neergaard og Nielsen, 2010, s. 118 [↑](#footnote-ref-13)
14. Blume, 2004, s. 195 [↑](#footnote-ref-14)
15. Se om proportionalitetsprincippet Poulsen, SU 2011, 485 [↑](#footnote-ref-15)
16. Engsig Sørensen og Runge Nielsen, 2013, s. 234-235 [↑](#footnote-ref-16)
17. Engsig Sørensen og Runge Nielsen, 2013, s. 241 [↑](#footnote-ref-17)
18. Neergaard og Nielsen, 2010, s. 302 [↑](#footnote-ref-18)
19. Neergaard og Nielsen, 2010s. 302-303 [↑](#footnote-ref-19)
20. Engsig Sørensen og Runge Nielsen, 2013, s. 248 [↑](#footnote-ref-20)
21. Engsig Sørensen og Runge Nielsen, 2013, s. 241 [↑](#footnote-ref-21)
22. Se i det hele Rønfeldt, 2013 [↑](#footnote-ref-22)
23. Se f.eks. EU-ret Neergaard og Nielsen, 2010, s. 190 og sag C-212/97 – Centros, præmis 24-25 [↑](#footnote-ref-23)
24. Knudsen og Pham, s. 34 og den heri nævnte litteratur [↑](#footnote-ref-24)
25. Engsig Sørensen, SU 2008, 84, s. 5 [↑](#footnote-ref-25)
26. Forslag til Rådets direktiv om ændring af moder/datterselskabsdirektivet, s. 6 [↑](#footnote-ref-26)
27. Se bl.a. Engsig Sørensen, SU 2008, 84, s. 5 [↑](#footnote-ref-27)
28. C-33/74, Van Binsbergen, præmis 13 [↑](#footnote-ref-28)
29. C-39/75, Coenen, præmis 9 [↑](#footnote-ref-29)
30. C-39/75, Coenen, præmis 10 [↑](#footnote-ref-30)
31. C-115/78, Knoors, præmis 25 [↑](#footnote-ref-31)
32. Forslag til afgørelse, sag C-229/83, Leclerc, s. 13 [↑](#footnote-ref-32)
33. C-229/83, Leclerc, præmis 26-27 [↑](#footnote-ref-33)
34. C-39/86, Lair, præmis 43 [↑](#footnote-ref-34)
35. C-79/85, Segers, præmis 16-17 [↑](#footnote-ref-35)
36. C-441/93, Pafitis, præmis 67 [↑](#footnote-ref-36)
37. C-8/92, General Milk Products, præmis 13 og 14 [↑](#footnote-ref-37)
38. C-8/92, General Milk Products, præmis 21 [↑](#footnote-ref-38)
39. C-206/94, Paletta, præmis 24 [↑](#footnote-ref-39)
40. C-206/94, Paletta, præmis 25 [↑](#footnote-ref-40)
41. C-212/97, Centros, præmis 24 [↑](#footnote-ref-41)
42. C-212/97, Centros, præmis 25 [↑](#footnote-ref-42)
43. C-212/97, Centros, præmis 26-27 [↑](#footnote-ref-43)
44. Forslag til afgørelse, C-212/97, Centros, pkt. 20 [↑](#footnote-ref-44)
45. C-212/97, Centros, præmis 29 [↑](#footnote-ref-45)
46. C-28/95, Leur Bloem, præmis 40-41 [↑](#footnote-ref-46)
47. C-28/95, Leur Bloem, præmis 44 [↑](#footnote-ref-47)
48. C-28/95, Leur Bloem, præmis 47 [↑](#footnote-ref-48)
49. Meddelelse fra Kommissionen, 2007 [↑](#footnote-ref-49)
50. Meddelelse fra Kommissionen, 2007 ,s. 3 [↑](#footnote-ref-50)
51. C-261/95, ICI, præmis 19 [↑](#footnote-ref-51)
52. C-264/96, ICI, præmis 24 [↑](#footnote-ref-52)
53. C-264/96, ICI, præmis 24-26 [↑](#footnote-ref-53)
54. C- 110/99, Emsland-Stärke, præmis 51 [↑](#footnote-ref-54)
55. C-110/99, Emsland-Stärke, præmis 52 [↑](#footnote-ref-55)
56. C-110/99, Emsland-Stärke, præmis 53 [↑](#footnote-ref-56)
57. Forslag til afgørelse, C-110/99, Emsland-Stärke [↑](#footnote-ref-57)
58. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, præmis 17 og forslag til afgørelse, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, pkt. 87: ”Den tyske regering har også anført, at bestemmelsen i § 8a er begrundet som en foranstaltning, der skal hindre misbrug.” [↑](#footnote-ref-58)
59. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, præmis 37-38 [↑](#footnote-ref-59)
60. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, præmis 34 [↑](#footnote-ref-60)
61. C-436/00, X og Y, præmis 40 [↑](#footnote-ref-61)
62. C-436/00, X og Y, præmis 41-42 [↑](#footnote-ref-62)
63. C-436/99, X og Y, præmis 45 [↑](#footnote-ref-63)
64. C-436/99, X og Y, præmis 56 [↑](#footnote-ref-64)
65. C-436/99, X og Y, præmis 61-62 [↑](#footnote-ref-65)
66. C-167/01, Inspire Art, præmis 132 [↑](#footnote-ref-66)
67. C-167/01, Inspire Art, præmis 136 [↑](#footnote-ref-67)
68. C-167/01, Inspire Art, præmis 139 [↑](#footnote-ref-68)
69. C-446/03, Marks & Spencer, præmis 37 [↑](#footnote-ref-69)
70. C-446/03, Marks & Spencer, præmis 51 [↑](#footnote-ref-70)
71. C-446/03, Marks & Spencer, præmis 57 [↑](#footnote-ref-71)
72. Se eksempelvis Rønfeldt, 2013, s. 178 [↑](#footnote-ref-72)
73. C-255/02, Halifax, præmis 69-70 [↑](#footnote-ref-73)
74. C-255/02, Halifax, præmis 74 [↑](#footnote-ref-74)
75. C-255/02, Halifax, præmis 98 [↑](#footnote-ref-75)
76. Kommissionens Meddelelse, 2007, s. 4 [↑](#footnote-ref-76)
77. Kommissionens Meddelelse, 2007, s. 9 [↑](#footnote-ref-77)
78. C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 35 [↑](#footnote-ref-78)
79. C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 36 [↑](#footnote-ref-79)
80. C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 37 [↑](#footnote-ref-80)
81. C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 50 [↑](#footnote-ref-81)
82. C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 51 [↑](#footnote-ref-82)
83. C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 52 [↑](#footnote-ref-83)
84. C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 55 [↑](#footnote-ref-84)
85. C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 64 [↑](#footnote-ref-85)
86. C-524/04, Thin Cap, præmis 22 [↑](#footnote-ref-86)
87. C-524/04, Thin Cap, præmis 63 [↑](#footnote-ref-87)
88. C-524/94, Thin Cap, præmis 71-82 [↑](#footnote-ref-88)
89. C-321/05, Kofoed, præmis 36 [↑](#footnote-ref-89)
90. C-321/05, Kofoed, præmis 38-39 [↑](#footnote-ref-90)
91. C-321/05, Kofoed, præmis 38 [↑](#footnote-ref-91)
92. C-321/05, Kofoed, præmis 44 [↑](#footnote-ref-92)
93. C-105/07, Lammers & Van Cleeff, præmis 27 [↑](#footnote-ref-93)
94. C-105/07, Lammers & Van Cleeff, præmis 28 [↑](#footnote-ref-94)
95. C-105/07, Lammers & Van Cleeff, præmis 30 [↑](#footnote-ref-95)
96. C-330/07, Jobra, præmis 35 [↑](#footnote-ref-96)
97. C-330/07, Jobra, præmis 35-37 [↑](#footnote-ref-97)
98. C-182/08, Glaxo Wellcome, præmis 76 [↑](#footnote-ref-98)
99. C-182/08, Glaxo Wellcome, præmis 81 [↑](#footnote-ref-99)
100. C-182/08, Glaxo Wellcome, præmis 88 [↑](#footnote-ref-100)
101. C-182/08, Glaxo Wellcome, præmis 89 [↑](#footnote-ref-101)
102. C-182/08, Glaxo Wellcome, præmis 99 [↑](#footnote-ref-102)
103. Forslag til afgørelse, C-182/08, Glaxo Wellcome, pkt. 174 [↑](#footnote-ref-103)
104. C-126/10, Foccia, præmis 37-38 [↑](#footnote-ref-104)
105. C-126/10, Foccia, præmis 50 [↑](#footnote-ref-105)
106. C-282/12, Itelcar, præmis 33-34 [↑](#footnote-ref-106)
107. Se eksempelvis Rønfeldt: 2013 1, s. 219. [↑](#footnote-ref-107)
108. Forslag til Rådets Direktiv om moder/datterselskabsdirektivet, s. 2 [↑](#footnote-ref-108)
109. Forslag til Rådets Direktiv om moder/datterselskabsdirektivet, s. 10 [↑](#footnote-ref-109)
110. EØSU’s udtalelse, 2015, anbefaling 1.5 [↑](#footnote-ref-110)
111. Rådets Direktiv (EU) 2015/121 af 27. januar 2015 [↑](#footnote-ref-111)