

CCCTB – direktivforslagets generelle misbrugsbestemmelse

Anvendelsesområdet for bestemmelsen og de danske begreber *skattetænkning*, *skatteunddragelse* og *skattesvig* i forhold hertil

Afhandlingen er udarbejdet af

Nicklas Schreiber Nielsen,
Studienummer: 2012-3891

Katrine Guldager Larsen,
Studienummer: 2012-3908

Vejleder

Thomas Rønfeldt

Indholdsfortegnelse

1	ABSTRACT	4
2	INDLEDNING	6
3	AFGRÆNSNING	8
4	METODE	10
5	DIREKTIVFORSLAGETS FORMÅL	12
5.1	NØDVENDIGHEDEN AF IMPLEMENTERING I EN TOTRINSFASE.....	12
5.2	NØDVENDIGHEDEN AF ÉT FÆLLES SYSTEM	13
5.2.1	<i>Selskabsbetragtningen</i>	13
5.2.2	<i>Medlemsstatsbetragtningen</i>	16
6	DIREKTIVFORSLAGETS INDHOLD	19
6.1	ANVENDELSESOMRÅDET	19
6.2	KONSOLIDERING.....	19
6.2.1	<i>Koncerninterne transaktioner</i>	20
6.2.2	<i>Transaktioner mellem tilknyttede selskaber</i>	21
6.3	FORDELING AF DET FÆLLES KONSOLIDEREDE SKATTEGRUNDLAG	21
6.4	BEKÆMPELSE AF MISBRUG	24
6.4.1	<i>Direktivets misbrugskapitel</i>	24
6.4.2	<i>Øvrige værn</i>	25
7	KONSEKVENSERNE VED CCCTB-BESKATNING	27
7.1	OVERSKUDSFLYTNING.....	27
7.1.1	<i>Scenarium 1: Ligelige fordeling af driftsaktiviteter i koncernselskaberne</i>	28
7.1.2	<i>Scenarium 2: Differentieret fordeling af driftsaktiviteter i koncernselskaberne</i>	29
7.1.3	<i>Scenarium 3: Øget omsætning i datterselskabet i Tyskland</i>	30
7.2	UNDERSKUDSUDLIGNING	31
7.2.1	<i>Scenarium 1: Underskud i Tyskland</i>	31
7.2.2	<i>Scenarium 2: Underskud i Bulgarien</i>	32
8	UDFORDRINGERNE VED CCCTB-BESKATNING	35
8.1	FORDELINGSNØGLEN	35
8.1.1	<i>Differentierede skattesatser – et incitament til skatteplanlægning</i>	35
8.1.2	<i>Differentierede skattesatser – "race to the bottom"</i>	37
8.1.3	<i>Delkonklusion</i>	37
8.2	UDFORDRINGER VEDRØRENDE FORTOLKNING OG KORREKT IMPLEMENTERING	37
8.2.1	<i>Valget af retsakt og karakteren af de materielle bestemmelser</i>	38

8.2.2	<i>One stop shop-princippet</i>	40
8.3	UDFORDRINGER VEDRØRENDE LØBENDE REGULERING	42
9	SKATTETÆNKNING, SKATTEUNDDRAGELSE OG SKATTESVIG	44
9.1	SKATTEUNDDRAGELSE	45
9.1.1	<i>Direkte interessefællesskab</i>	45
9.1.1.1	UfR 2000.393 H	45
9.1.1.2	UfR 2014.2742 H	47
9.1.1.3	Sammenfatning	49
9.1.2	<i>Interessefællesskab i skattemæssig henseende</i>	49
9.1.2.1	UfR 1996.1148 H	50
9.1.2.2	UfR 2006.818 H	51
9.1.3	<i>Delkonklusion</i>	53
9.2	SKATTESVIG	54
9.2.1	<i>Manglende selvangivelse – TfS 1992, 32</i>	55
9.2.2	<i>Fiktiv fakturering – TfS 1998, 317</i>	56
9.3	SKATTETÆNKNING	57
10	MISBRUG	59
10.1	DET EU-RETLIGE MISBRUGSBEGREB	59
10.1.1	<i>Det traktatfæstede misbrugsbegreb</i>	59
10.1.2	<i>Misbrugsbegreberne i sekundære retsakter</i>	61
10.2	DIREKTIVETS MISBRUGSBEGREB	62
10.2.1	<i>Misbrugsbestemmelsens ordlyd</i>	62
10.2.2	<i>Det tidligere direktivforslag</i>	63
10.2.3	<i>Ikke-reelle arrangementer</i>	63
10.3	MISBRUGSBEGREBET I FORHOLD TIL SKATTETÆNKNING, SKATTEUNDDRAGELSE OG SKATTESVIG	65
10.3.1	<i>Skatteunddragelse i forhold til misbrug</i>	65
10.3.2	<i>Skattesvig i forhold til misbrug</i>	67
10.3.3	<i>Skattetænkning i forhold til misbrug</i>	67
11	KONKLUSION	69
12	LITTERATUR- OG DOMSFORTEGNELSE	72
12.1	FAGBØGER	72
12.2	DIREKTIVFORSLAG OG FORARBEJDER	72
12.3	ARTIKLER	73
12.4	DOMME	73

1 Abstract

This master thesis in law concerns The Commission's Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). The reasons for the proposal is *firstly* to improve the internal market. *Secondly* the proposal aims to prevent cross border tax avoidance. At this point cross border companies exploits differences in the national tax systems to minimise taxation. Furthermore, transfer pricing rules are applied to shift profit to member states with favourable tax rates. This master thesis aims to disclose the scope of the general anti-abuse rule of the Directive.

The disclosure of the scope of the general anti-abuse rule seems relevant regarding the fact that the Directive represents a new common taxation system, which substitutes already known tax systems. The scope of the effects of the anti-abuse rule is currently unclear, why it is necessary to make use of other already known anti-abuse rules to interpret the general rule of the Directive. In addition, the Directive contains several specific anti-tax avoidance measures, for instance when it comes to hybrid mismatches or controlled foreign companies. The general anti-abuse rule must necessarily be seen in coherence with these specific measures. In continuation hereof, it is ascertained, that the general rule seeks to fill in gaps, which are not covered by the specific measures.

The Danish tax legislation does not contain a general anti-abuse rule, which entails that tax avoidance merely is decided by Danish tax authorities and court of law. In accordance to case law on tax avoidance three terms show through: *tax planning*, *tax evasion* and *tax fraud*. Tax planning is defined as a loyal exploitation of tax rules combined with a loyal specification of tax return. Tax evasion is defined as a disloyal exploitation of tax rules combined with a loyal specification of tax return. Finally, tax fraud is defined as both a disloyal exploitation of tax rules as well as specification of tax return.

In relation to the general anti-abuse rule of the Directive three cumulative terms must be qualified to declare abuse. *Firstly*, an arrangement or series of arrangements must have been put in place for the essential purpose of obtaining a tax advantage. *Secondly*, the advantage defeats the object or purpose of the Directive. *Thirdly*, the arrangement or series of arrangements are not genuine, having regard to all relevant facts and circumstances. The assessment of the terms is similar to the terms known from EU case law in general. The assessment of the arrangements according to the Directive is based on the elements of the apportionment formula; sales, employees and assets.

The elements of the apportionment formula are fairly similar to the terms, when assessing arrangements according to EU case law.

Regarding the Danish terms *tax evasion* and *tax fraud*, it is noted that the terms have some points of resemblance to the assessment of anti-abuse in relation to the general rule of the Directive. However, the terms are not identical, and especially tax fraud differentiates. *Tax planning* cannot be considered as abuse, for the very reason that tax planning is based on valid commercial reasons.

2 Indledning

Denne kandidatafhandling tager udgangspunkt i Europa Kommissionens forslag til et direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag: *A Common Consolidated Corporate Tax Base* (herefter forkortet CCCTB). Forslaget er senest genfremsat d. 25. oktober 2016. På nuværende tidspunkt er der 28 forskellige skattesystemer og skattesatser inden for EU. Som følge af øget kompleksitet af transaktioner generelt, herunder grænseoverskridende handel, medfører forskellene i skattesystemerne en række uhensigtsmæssigheder. Som eksempler på disse uhensigtsmæssigheder kan nævnes hybride mismatches, som kan opstå ved udnyttelse af forskellene i de respektive medlemsstaters skattemæssige kvalifikationer af bestemte indkomsttyper og fradragsberettigede udgiftstyper. Dette kan resultere i at der opnås dobbelt ikke-beskatning, dobbelt-fradrag eller fradrag uden medregning. Ligeledes er det en direkte konsekvens af forskellighederne i skattesystemerne, at der opstår dobbeltbeskatning, da der i skattesystemerne er en divergerende brug af henholdsvis globalindkomst- og kildeindkomstprincippet.¹ Foruden uhensigtsmæssighederne ved forskellige skattelovgivninger indenfor EU, ses det i højere grad, at transfer pricing-reglerne ikke længere fungerer optimalt, da det økonomiske miljø inden for EU globaliseres og mobiliseres, hvorved kompleksiteten i selskabsstrukturerne medfører en øget adgang til overskudsflytning.² Transfer pricing er et anerkendt princip indenfor EU, hvorefter koncernforbundne selskaber skal afregne interne transaktioner til armslængde-priser. I teorien medfører transfer pricing-reglerne, at koncernforbudne selskaber sidestilles med enkeltstående selskaber. Dog forekommer det i praksis, at de koncernforbudne selskaber, givet interessefællesskabet, udnytter reglerne til at flytte indkomst til de medlemsstater, hvor det er skattemæssigt fordelagtigt.

På baggrund af de ovenstående uhensigtsmæssigheder kan det konstateres, at der er behov for fornyelse af de gældende systemer, således at selskabernes risiko for dobbeltbeskatning elimineres og medlemsstaterne ikke mister beskatningsgrundlag. CCCTB'et er ét af de initiativer, der skal afhjælpe disse uhensigtsmæssigheder. Direktivet indeholder fælles regler for opgørelse af selskabers skattepligtige indkomst, og erstatter i høj grad de nationale regler på området, i det omfang selskaberne er omfattet af direktivet. Koncernforbundne selskabers indkomst konsolide-

¹ Wolfgang Schön m.fl., *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008 s. 24.

² *Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag*, COM(2016) 685 final, s. 2

res, og indkomsten fordeles med udgangspunkt i en fordelingsnøgle, således at der er sammenhæng mellem beskatningen og den fysiske placering af den indkomstskabende aktivitet. Et andet element i direktivet er, at transfer pricing-reglerne elimineres i forhold til koncernforbudne selskaber, da de interne transaktioner ikke indgår i den samlede skattepligtige indkomst. Direktivet begrænser ikke medlemsstaternes ret til at fastsætte skattesatserne, hvorfor der stadig kan være et incitament for, at selskaberne spekulerer i placeringen af de indkomstskabende aktiviteter. Hvor det før har været muligt at anvende transfer pricing til at flytte overskud, vil det som følge af CCCTB-systemet være nødvendigt at omorganisere de pågældende elementer i fordelingsnøglen, således at disse placeres i en medlemsstat med en fordelagtig skattesats.

Kandidatbehandlingsarbejdstese er *for det første* at undersøge anvendelsesområdet for direktivforslagets generelle misbrugsbestemmelse. *For det andet* foretages en behandling af de danske begreber *skattetænkning*, *skatteunddragelse* og *skatte-svig* med henblik på at undersøge, i hvilket omfang disse begreber er omfattet af bestemmelsen.

Det kan ikke udelukkes, at CCCTB-systemet vil afværge nogle af de u hensigtsmæssigheder vedrørende nuværende skattesystemer, særligt i forhold til adgangen til overskudsflytning ved udnyttelse af transfer pricing-reglerne. Baggrunden for det ovenfor anførte undersøgelsesområde er tesen om, at en utilstrækkelig misbrugsbestemmelse kan medføre, at grænseoverskridende koncerner blot ad andre veje fører en aggressiv skatteplanlægning, hvorved de fællesskabsretlige fordele ved systemet fortabes.

3 Afgrænsning

Det følgende afsnit har til formål at belyse, hvordan afhandlingen afgrænses fra øvrige tilgrænsende emner. De følgende afgrænsninger er foretaget ud fra en betragtning om emnernes relevans i forhold til kandidatafhandlingens arbejdstese, samt under hensyn til afhandlingens omfang.

Der vil i kandidatafhandlingen foretages en behandling af nogle af direktivforslagets materielle bestemmelser, herunder vedrørende konsolidering, fordeling af skattegrundlaget og bekæmpelse af misbrug. Direktivforslaget indeholder desuden detaljerede fælles regler for opgørelse af skattegrundlaget, herunder vedrørende indtægter, udgifter og afskrivninger. Der foretages en afgrænsning for behandling af disse regler, da disse ikke væsentligt afviger fra allerede kendte principper i henhold til dansk ret. Desuden forudsætter den videre behandling af direktivforslagets generelle misbrugsbestemmelse ikke en gennemgang af opgørelsesreglerne.

Det skal bemærkes, at skattelovgivningen generelt udspringer af politiske betragtninger. Den følgende behandling af direktivforslaget har ikke til formål at foretage en vurdering af, hvorvidt beskatning baseret på allokering af koncerners skattegrundlag på baggrund af en fordelingsformel er mere retfærdig end beskatning efter nuværende skattesystemer på området, herunder særligt i forhold til transfer pricing-regler. Dog skal det i denne henseende inddrages, at det findes relevant at undersøge, om beskatningssystemet efter direktivforslaget er mere effektivt i forhold til nuværende skattesystemer, særligt hvad angår ønsket om at undgå grænseoverskridende koncerners aggressive skatteplanlægning.

Direktivforslaget er blot ét af flere initiativer på området som skal værne mod aggressiv skatteplanlægning. I den følgende behandling af direktivforslaget vil der som udgangspunkt ikke blive inddraget øvrige initiativer, herunder BEPS. Dog findes det relevant af inddrage initiativer, såfremt disse er komplementære til forslaget, for eksempel direktiv 2016/1164.

Vedrørende selve direktivforslagets ikrafttræden, skal det bemærkes at CCCTB-systemet er reguleret i to separate direktiver. Det første direktiv indeholder fælles regler om opgørelse af skattegrundlaget, hvorimod reglerne vedrørende konsolidering og allokering reguleres i det efterfølgende direktiv. Behandlingen af direktivforslagene foretages ud fra en forudsætning om, at direktiverne ikke skal anses som to stand alone-direktiver, ligesom der tages udgangspunkt i det tidspunkt, hvor begge direktiver er endeligt vedtaget og trådt i kraft, samt at direktiverne vedtages i sin nuværende form.

Da CCCTB-systemet er et sambeskatningssystem, kan dette sammenlignes med eksisterende sambeskatningssystemer. De danske regler om international sambeskatning i henhold til selskabsskattelovens § 31 A er valgfrie, og kan for en del koncerner anses for ufordelagtige. Det antages, at en del grænseoverskridende koncerner, før overgangen til CCCTB-systemet, beskattes som separate enheder, hvorfor der foretages en afgrænsning fra en sammenligning mellem sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A og CCCTB-beskatning.

Kandidatafhandlingens behandling af direktivforslagets misbrugsbestemmelse forudsætter en inddragelse af dansk retspraksis vedrørende skatteunddragelse. I denne forbindelse tages der udgangspunkt i unddragelse opstået på baggrund af dispositioner mellem interesseforbudne parter, da direktivforslaget udgør et sambeskatningssystem. Herved foretages en afgrænsning fra skatteunddragelse opstået uden for interessefællesskaber.

4 Metode

Det følgende afsnit har til formål at belyse, hvilke metoder der skal anvendes ved udarbejdelsen af kandidatafhandlingen. Da afhandlingen omhandler et endnu ikke vedtaget direktivforslag, har arbejdet med forslaget givet anledning til en række metodiske problemstillinger – herunder særligt i forbindelse med analysen af direktivforslagets misbrugsbestemmelse.

Kandidatafhandlingens redegørende del indeholder for det første en deskriptiv behandling af direktivforslaget formål og indhold. I denne forbindelse er begrundelsen for forslaget, forslagets præambler samt ordlyden af bestemmelserne inddraget. Afdækningen af formålet og indholdet skal blandt andet danne baggrund for analysen af direktivets misbrugsbestemmelse, da bestemmelsen skal fortolkes i overensstemmelse med både formålet med og indholdet af det beskatningssystem, som bestemmelsen skal fungere som en del af. Derudover afdækkes en række konsekvenser af direktivforslaget, der af illustrative hensyn tager udgangspunkt i en række til formålet udarbejdede taleksempler. Afslutningsvist indeholder den deskriptive del en belysning af en række udfordringer, der er forbundet med direktivforslaget. Belysningen heraf tager afsæt i relevante faglige artikler på området.

Kandidatafhandlingens analyserende del tager udgangspunkt i en retsdogmatisk analyse af, hvilke principper, der i henhold til dansk ret, skal lægges vægt på i forbindelse med *skattetænkning*, *skatteunddragelse* og *skattesvig*. Ved behandlingen af begreberne er der inddraget retspraksis, der særligt belyser disse begreber, ligesom valget af relevant praksis er foretaget ud fra dommenes præjudikatmæssige værdi. På nuværende tidspunkt findes der ikke retspraksis som afdækker, hvilke principper der er afgørende ved anvendelsen af *direktivforslagets misbrugsbestemmelse*, da der, som tidligere nævnt, er tale om et endnu ikke vedtaget direktivforslag. For at kunne fortolke på direktivforslagets misbrugsbestemmelse, er det fundet relevant at foretage en retsdogmatisk analyse af *øvrige misbrugsbegreber inden for EU-retten*. Behandlingen af disse begreber tager udgangspunkt i relevant praksis afsagt af Den Europæiske Domstol (EUD) og misbrugsbestemmelser i sekundære retsakter. Ved inddragelsen af EUD-praksis og ordlyden af de sekundære retsakter, afdækkes det, hvilke principper der er afgørende for vurderingen af misbrug i EU-retlig henseende. De øvrige misbrugsbegreber inden for EU-retten skal danne baggrund for en komparativ analyse af disse begreber og direktivforslagets misbrugsbestemmelse. De afgørende principper inden for det EU-retlige misbrugsbegreb sammenholdes med ordlyden af direktivforslagets misbrugsbestemmelse for at undersøge, om der kan drages paralleller mellem anvendelsesområderne. Det er væsentligt at pointere, at den komparative analyse skal foretages med respekt

for formålet med og indholdet af det beskatningssystem, som misbrugsbestemmelsen skal fungere som en del af. Den komparative analyse kombineres derved med en formålsfortolkning. Afslutningsvist foretages en komparativ analyse af det EU-retlige misbrugsbegreb og de danske begreber skattetænkning, skatteunddragelse og skattesvig for at undersøge, hvorvidt disse begreber har samme anvendelsesområde – og i benægtende fald, hvorledes begreberne adskiller sig fra hinanden.

5 Direktivforslagets formål

I det følgende afsnit vil der redegøres for de bagvedliggende formål, som danner baggrunden for udstedelsen af forslaget til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag. Helt overordnet er formålet med direktivforslaget at indføre et fælles regelsæt inden for selskabsskatteområdet, for derved at give bedre muligheder for at drive virksomhed i det indre marked.³ Derudover skal forslaget medføre en mere fair beskatning – herunder afhjælpe de forhindringer, der skaber forvridninger og hermed hæmmer det indre markedes rette funktion.⁴

For at kunne foretage en behandling af selve kandidatafhandlingens arbejdstese, findes det nødvendigt at inddrage de tanker og overvejelser, som i sidste ende har ført til nødvendigheden af udstedelsen af direktivet. Selvom afhandlingen centrerer sig omkring misbrugsproblematikken, vil der ligeledes blive inddraget formålsbetragtninger, som ikke direkte knytter sig til netop denne problemstilling. Dette skal bidrage til at give et helhedsindtryk af det system, som direktivforslaget repræsenterer.

For at kunne foretage en belysning af netop dette, findes det relevant at inddrage henholdsvis bemærkningerne og præamblerne til direktivforslagene, der regulerer første og anden fase af implementeringen, samt Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet om opbygning af et fair, konkurrencedygtigt og stabilt selskabsskattesystem i EU. For så vidt angår behandlingen af direktivforslaget tages der primært udgangspunkt i bemærkningerne til direktivforslaget vedrørende første fase, da bemærkningerne i dette direktivforslag i overvejende grad er videreført til direktivforslaget vedrørende anden fase, jf. også nedenfor om bevæggrundene for den faseopdelte implementering. I naturlig forlængelse af dette afsnit behandles de materielle bestemmelser i direktivforslaget, som skal fungere som redskaber til opnåelse af de belyste formål.

5.1 Nødvendigheden af implementering i en totrinsfase

Direktivforslagene, som der arbejdes med i afhandlingen, er en relancering af et tilsvarende direktivforslag tilbage fra 2011. Forslaget om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag var i sin daværende udformning et robust og ambitiøst forslag, men omfanget af forslaget medførte, at forhandlingerne i Rådet gik i stå. Det blev klart, at forslaget givetvis ikke ville blive vedtaget i

³ COM(2016) 685 final, s. 2

⁴ COM(2016) 685 final, s. 4

sin helhed uden en niveaudelt fremgangsmåde. Særligt forslaget konsolideringselement har været udførligt debatteret og dette medfører en risiko for, at der spændes ben for systemets øvrige elementer. I denne henseende er det fundet nødvendigt, at der i første omgang skabes enighed om et sæt obligatoriske regler for det fælles selskabsskattegrundlag, hvorved selve konsolideringsarbejdet udskydes. At der anvendes en niveaudelt fremgangsmåde i arbejdet med direktivforslaget ændrer ikke ved, at Kommissionen fremsætter to forslag samtidigt. Implementeringen i form af en totrinsfase består i, at der i første trin fokuseres på skabe et regelsæt om et fælles selskabsskattegrundlag – det andet trin vedrører selve konsolideringen. Uagtet at der foretages en niveauopdeling er det særligt vigtigt, at der stadig er et fokus på selve konsolideringen, da håndteringen af skattemæssige hindringer bedst kan varetages inden for en konsolideret koncern. Det andet trin i forbindelse med relanceringen må altså ikke blive overset eller hensat – arbejdet med det første trin skal blot være på plads først. Selve relanceringen af direktivforslaget giver ligeledes mulighed for at revidere det oprindelige forslag fra 2011 og derved sikre, at det nye direktivforslag er modstandsdygtigt over for de nye udfordringer, der måtte være i det globale skattemiljø. Denne mulighed har udmøntet sig i, at det relancerede direktiv indeholder en række forskelle i forhold til det oprindelige direktiv. Som eksempler herpå er for eksempel det forhold, at regelsættet er blevet gjort obligatorisk for en række selskaber – altså er der nu tale om en delvist obligatorisk ordning. Derudover er der indført regler, som skal medføre en mindskelse af selskabers gældsfinansiering, samtidig med at der indføres et bonusfradrag for forskning og udvikling.⁵

5.2 Nødvendigheden af ét fælles system

Hvad angår selve udfordringerne på området, kan disse opdeles og behandles ud fra både en selskabstragning og medlemsstatsbetragtning. En del af de udfordringer, som netop findes på området tager udgangspunkt i det faktum, at der på nuværende tidspunkt er 28 medlemsstater i EU – hvilket samtidig medfører, at der er 28 forskellige skattesystemer, som skal tages i betragtning ved selskabers drift af virksomhed inden for det indre marked.

5.2.1 Selskabstragningen

For det første opstår der udfordringer vedrørende de selskaber, som ønsker at drive grænseoverskridende erhvervsmæssig virksomhed, da der som ovenfor anført findes 28 selskabsskattesystemer, som selskaberne ved deres drift skal forholde sig til.⁶ Hvor bebyrdende dette i sagens natur

⁵ COM(2016) 685 final, s. 3 og Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet, *Opbygning af et fair, konkurrencedygtigt og stabilt selskabsskattesystem i EU*, COM(2016) 682 final, s. 4-5

⁶ COM(2016) 685 final, præambel 1

er for selskaberne afhænger af, i hvor mange medlemsstater selskaberne driver erhvervsmæssig virksomhed. Det faktum, at selskaberne ved deres drift på én og samme tid skal forholde sig til adskillelige selskabsskattesystemer medfører høje complianceomkostninger i forbindelse med den grænseoverskridende erhvervsmæssige virksomhed. Ud fra denne betragtning søges der i forbindelse med direktivforslaget en forenklet og målrettet regulering på området for derved gøre det lettere for selskaberne at udføre den grænseoverskridende aktivitet.⁷ De complianceomkostninger der afholdes ved overholdelsen af de forskellige skatteregler inden for det indre marked, udgør selvsagt en stor byrde for selskaberne, hvorfor en nedbringelse heraf vil medføre en stor fordel for selskaberne. Det estimeres, at complianceomkostningerne udgør cirka 2 % af den betale skat for store selskaber – heroverfor cirka 30 % for små og mellemstore selskaber.⁸ Set ud fra en selskabsbetragtning ønskes den grænseoverskridende erhvervsmæssige aktivitet inden for EU både forenklet samtidig med at det skal være forbundet med færre omkostninger, hvorved det bliver mere attraktivt for selskaberne at drive virksomhed inden for det indre marked. Dette medfører en styrkelse af etableringsretten og dermed det indre marked.

Foruden den fordel at selskaberne under CCCTB-systemet vil opleve en formindskelse af deres samlede complianceomkostninger, medfører systemet også en række andre fordele, der skal fremme den grænseoverskridende erhvervsmæssige aktivitet. Da direktivforslaget indfører et fælles regelsæt for opgørelsen af selskabsskattegrundlaget, samtidig med at koncernselskaberne skal lade de respektive selskabsskattegrundlag konsolidere, medfører dette også at der gives mulighed for at fradrage underskud i et selskab i én medlemsstat i et overskud oppebåret i et selskab i en anden medlemsstat. På denne måde opnår de grænseoverskridende selskaber samme mulighed for fradrag for underskud som rent nationale selskaber.⁹ Der er altså ikke i tilsvarende grad denne mulighed i forhold til nuværende systemer på området. Som det tidligere er gennemgået i afsnittet vedrørende implementeringen af direktivet vil selve konsolideringen af selskaberne først indtræde i anden fase – muligheden for grænseoverskridende fradrag for underskud er en naturlig følge af selve konsolideringen. For at kompensere selskaberne indtil anden fase indledes, indføres der en mekanisme, hvorved der gives mulighed for grænseoverskridende fradrag for underskud med efterfølgende genbeskatning.¹⁰

⁷ COM(2016) 685 final, præambel 3

⁸ COM(2016) 685 final, s. 8.

⁹ COM(2016) 682 final, s. 5.

¹⁰ COM(2016) 685 final, s. 3

Som det er beskrevet ovenfor ønskes det at gøre det mere attraktivt at drive grænseoverskridende erhvervmæssig aktivitet inden for det indre marked. I denne forbindelse letter CCCTB-systemet den likviditetsmæssige belastning, som er forbundet med at drive denne form for erhvervmæssig aktivitet – set i forhold til rent national erhvervmæssig aktivitet. For yderligere at øge incitamentet for investeringer i det indre marked, indfører CCCTB-systemet også en række fradrag i denne henseende.

Reglerne om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag omfatter også fradrag for vækst og investering, samt for udgifter til forskning og udvikling, i det omfang selskaberne er omfattet af systemet. For så vidt angår fradraget for vækst og investering medfører dette, at skævvridninger i finansieringsmulighederne mindskes, da gælds- og egenkapitalfinansiering ligestilles i forhold til fradragsmuligheden.¹¹ På nuværende tidspunkt ses det, at de nationale selskabsskattesystemer tilskynder til låntagning, da der gives fradrag for rentebetalinger – dog gives der ikke samme mulighed for fradrag ved egenkapitalfinansiering. Denne ordning er ikke fordelagtig ud fra den betragtning, at selskaberne tilskyndes til at stifte gæld, hvilket medfører at selskaberne bliver sårbare.¹² For så vidt angår fradraget for udgifter til forskning og udvikling, indføres dette ud fra den betragtning, at forskning og udvikling øger både vækst og konkurrenceevne. I denne forbindelse ydes et EU-dækkende skattefradrag for udgifter i selskaber, som investerer i reelle forskningsaktiviteter. Fradragsmuligheden ydes særligt med henblik på at støtte nystartede virksomheder, som dermed gives mulighed for at vokse.¹³ Det faktum, at der skal være tale om reelle forskningsaktiviteter leder hen mod, at der som led i CCCTB-systemet ønskes at værne mod misbrug.

Som det ses vil de fælles regler, som direktivforslaget repræsenterer, medføre en række fordele for de grænseoverskridende selskaber. Det skønnes i denne henseende også, at forslaget vil have positive økonomiske virkninger for selskaberne. Særligt i forhold til henholdsvis muligheden for grænseoverskridende underskudsudligning og fradraget for vækst og investeringer øges investeringerne med 3,6 % og 0,5 %. Helt overordnet vil direktivforslaget øge væksten med 1,3 %. Hvad angår selskabernes complianceomkostninger skønnes disse at falde med 10 % ud fra et tidsmæssigt aspekt og 2,5 % ud fra et omkostningsaspekt.¹⁴

¹¹ COM(2016) 685 final, s. 8

¹² COM(2016) 682 final, s. 9

¹³ COM(2016) 682 final, s. 8

¹⁴ COM(2016) 685 final, s. 8

5.2.2 Medlemsstatsbetragtningen

For det andet ønskes der også at afhjælpe en række udfordringer set ud fra en medlemsstatsbetragtning. Ligesom det er en udfordring for selskaberne for så vidt angår de 28 forskellige skattesystemer, medfører dette samtidig en række udfordringer på medlemsstatsniveau. Det faktum, at der er forskellige skattesystemer inden for det indre marked medfører, at selskabernes skatteplanlægning bliver mere kompliceret i takt med at denne udvikler sig på tværs af grænserne. Dermed sagt udnytter selskaberne forskellighederne i medlemsstaternes skattesystemer for at opnå en reduktion i det skyldige skattetilsvær.¹⁵ Det er netop samspillet mellem disse forskelligartede skattesystemer, som åbner en mulighed for selskabernes misbrug.¹⁶ Selskabernes misbrug af det indre marked på dets nuværende stadium ses særligt i to situationer, der beskrives nedenfor.

Det ses for eksempel, at beskatningen af selskabernes indkomst i høj grad forekommer på nationalt niveau – dette er dog en problemstilling, da det økonomiske miljø inden for det indre marked i stigende grad bliver mere globaliseret og mobilt, hvorfor der er mulighed for vilkårligt at flytte rundt på overskud.¹⁷ For at værne mod netop denne form for indkomstflytning ønskes det også, at koncerninterne transaktioner ikke længere skal medregnes i koncernens samlede selskabsskattegrundlag, hvorved der ikke ved transfer pricing kan flyttes rundt på overskud. Fastsættelse af interne afregningspriser udgør ca. 70 % af al overskudsoverførsel.¹⁸ I stedet er det et af formålene med direktivforslaget at selskaberne skal betale skat i den medlemsstat, hvor overskuddet genereres.¹⁹ Denne allokering af overskuddet foretages med udgangspunkt i en formel, der er baseret på tre ligeligt vægtede faktorer – henholdsvis aktiver, arbejdskraft og omsætning.²⁰

Foruden at uoverensstemmelserne mellem skattereglerne inden for det indre marked åbner mulighed for flytning af overskud, medfører det samtidig også muligheden for koncerners aggressive skatteplanlægning. Når der på medlemsstatsniveau udarbejdes skatteregler, der ikke forholder sig til selskabernes grænseoverskridende aktiviteter, opstår der uoverensstemmelser mellem de nationale selskabsskatteordninger. Dette kan både være uhensigtsmæssigt for selskaberne i form af, at en given indkomst bliver dobbeltbeskattet, men det kan også medføre en forvridding af det

¹⁵ COM(2016) 685 final, præambel 1

¹⁶ COM(2016) 685 final, s. 5

¹⁷ COM(2016) 685 final, s. 2

¹⁸ COM(2016) 682 final, s. 7

¹⁹ COM(2016) 685 final, præambel 2.

²⁰ COM(2016) 685 final, s. 2

indre markedes funktion, såfremt skatteplanlægningen medfører at en given indkomst dobbelt ikke-beskattes.²¹

Det ses, at uoverensstemmelserne mellem de nationale selskabsskatteordninger kan medføre uenighed mellem medlemsstaterne i forhold til, hvem der har beskatningsretten til et givent overskud, hvorfor selskaber risikerer at blive beskattet af det samme overskud to gange – eller endda flere gange. Særligt vedrørende denne problemstilling medfører direktivforslaget at de omfattede selskaber ikke længere vil opleve udfordringen vedrørende dobbeltbeskatning, da et fælles regelsæt og allokering med udgangspunkt i fordelingsnøglen medfører, at det er klart, hvor et givet overskud skal placeres og derved beskattes.²²

Uden at foretage en nærmere redegørelse for de materielle bestemmelser i direktivforslaget, som dog vil foretages senere i afhandlingen, skal det nævnes, at der i forbindelse med forslaget opstilles en række værn, som netop skal hindre selskabernes misbrug. Forslaget indeholder både misbrugsbestemmelser, som skal værne mod helt specifikke situationer, herunder en switch overklausul, der er rettet mod indkomst fra tredjelande og regler rettet mod CFC-indkomst. Den generelle misbrugsbestemmelse, som er reguleret i artikel 58 i direktivforslaget vedrørende første fase, supplerer de specifikke værnsbestemmelser.²³

Det har været et gennemgående tema i dette afsnit, at en af de største udfordringer vedrørende det nuværende system er, at der er uoverensstemmelser i medlemsstaternes skattesystemer, som selskaberne kan udnytte i forbindelse med aggressiv skatteplanlægning. Ud fra denne betragtning kan det slutes, at indførelsen af ét fælles skattesystem kan være med til at nedsætte muligheden og incitamentet for at koncerner inden for EU foretager denne form for skatteplanlægning. Det er ligeledes et formål med direktivforslaget, at direktivforslaget gøres obligatorisk for en bestemt gruppe selskaber på grundlag af deres størrelse, for derved at opnå målet om et fair skattesystem.²⁴ Regelsættet medfører, at de omfattede selskaber skal lade deres indkomstgrundlag konsolidere, hvorved det ikke længere er muligt for eksempel at manipulere med interne afregningspriser. Det er klart, at selve konsolideringen af koncernens indkomstgrundlag er et vigtigt element for at undgå aggressiv skatteplanlægning. Men den blotte omstændighed, at der indføres et fælles regelsæt for opgørelsen af selskabsskattegrundlaget, vil ligeledes medføre at nogle former for

²¹ COM(2016) 685 final, s. 2

²² COM(2016) 682 final, s. 6.

²³ COM(2016) 685 final, s. 12 og præambel 15 og 16

²⁴ COM(2016) 685 final, s. 9

overskudsoverførsler bringes til ende, fordi der ikke længere vil være mulighed for at udnytte uoverensstemmelserne i de forskellige skattesystemer.²⁵ Dette fordrer selvfølgelig at regelsættet håndhæves ens på medlemsstatsniveau, således at der ikke på ny opstår uoverensstemmelser, som kan udnyttes, jf. nærmere herom i det særskilte afsnit vedrørende CCCTB-systemets udfordringer.

Foruden at direktivforslaget skal medføre en øget mulighed for at komme selskabers misbrug til livs, medfører dette samtidig også en administrativ lettelse for skatteforvaltningerne i medlemsstaterne. Som det tidligere er beskrevet, medfører direktivforslaget at koncernerne ikke vilkårligt ved fastsættelse af interne afregningspriser kan flytte rundt på overskud. Dette medfører samtidig at skatteforvaltningerne i mindre grad skal beskæftige sig med spørgsmål vedrørende netop interne afregningspriser. Som følge af forslaget skal koncerners skatteforhold behandles i den medlemsstat, hvor moderselskabet er placeret. Der skal dog inddrages den betragtning, at direktivforslaget ikke er gjort obligatorisk for alle selskaber, hvorfor de nationale skatteforvaltninger på den anden side også kan opleve ekstra complianceomkostninger ved både at skulle administrere reglerne i direktivforslaget og de nationale regelsæt på området.²⁶

Det har ligeledes været tanken, at indførelsen af ét fælles regelsæt skal fjerne medlemsstaternes incitament til at foretage skadelig skattekonkurrence. Forslaget medfører, at medlemsstaterne ikke længere skal fokusere på at afdække mobile beskatningsgrundlag, da CCCTB-systemet medfører, at beskatningen nu i højere grad kommer til at afspejle, hvor den reelle økonomiske aktivitet er placeret.²⁷

²⁵ COM(2016) 685 final, s. 8

²⁶ COM(2016) 685 final, s. 9

²⁷ COM(2016) 682 final, s. 7

6 Direktivforslagets indhold

Dette afsnit har til formål at give et overblik over direktivforslagets indhold. Der er tale om en regulering, som erstatter nuværende nationale regler om selskabsbeskatning, hvorfor reglernes indhold og væsentligste afvigelser fra de danske regler skal beskrives. Der vil ikke være tale om en specifik gennemgang af samtlige bestemmelser, men nærmere en beskrivelse af reglernes indhold og omfang. Der tages udgangspunkt i de elementer i direktivet, som findes særligt relevante i forhold til den senere behandling af den generelle misbrugsbestemmelse.

6.1 Anvendelsesområdet

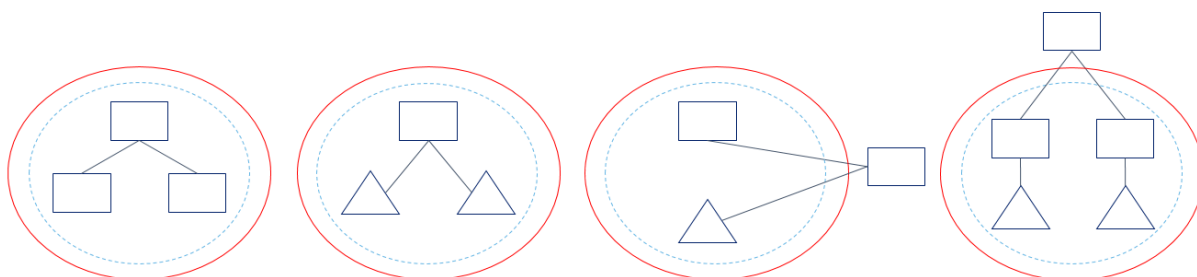
Direktivforslaget er obligatorisk for selskaber, som opfylder følgende kumulative betingelser. *For det første*, skal virksomheden være organiseret som et selskab i en af de i bilag I anførte former. *For det andet*, skal selskabet være omfattet af de i bilag II anførte selskabsskatter. *For det tredje*, skal de samlede konsoliderede indtægter udgøre mindst 750.000.000 EUR. *For det fjerde*, skal selskabet kunne karakteriseres som enten et moderselskab, et kvalificeret datterselskab eller et hovedselskab. Det skal i denne henseende bemærkes, at CCCTB-systemet er valgfrit for så vidt angår selskaber, der opfylder de to første betingelser. Tilvalget af CCCTB-systemet har en bindingsperiode på fem skatteår.²⁸

6.2 Konsolidering

Når begge direktiver er vedtaget og trådt i kraft, vil koncerner efter dette direktiv skulle konsolidere deres skattegrundlag. Der skal derfor gives et overblik over, hvem der skal konsolidere sig samt hvilke konsekvenser, dette vil medføre.

De selskaber, der påvirkes af reglerne om konsolidering er koncernmedlemmer, der er hjemmehørende indenfor EU. I tilfælde hvor en koncern er placeret i såvel medlemsstater som tredjelande, gælder konsolideringsreglerne for de medlemmer, der er hjemmehørende indenfor fællesskabet, uanset at deres moderselskab eller hovedselskab er placeret i et tredjeland. Nedenfor ses en figur, som illustrerer nogle af disse konsolideringsscenarier. Den røde ring symboliserer selskaber, der skal konsolidere skattegrundlagene. Selskaber og faste driftsteder indenfor den stiplede blå ring er hjemmehørende i en medlemsstat.

²⁸ COM(2016) 685 final, artikel 2



Figur 1: Konsolideringsscenarier

Ved datterselskaber forstås i direktivets forstand, et selskab, hvor moderselskabet a) råder over mere end 50 % af stemmerettighederne, eller b) ejer mere end 75 % af kapitalen, eller c) har mere end 75 % af rettighederne til overskud.

Det skal i øvrigt bemærkes, at skattesubjekter, der er under konkursbehandling eller likvidation ikke kan blive medlem af en koncern. Skattesubjekter der erklæres konkurs eller likvideres, skal ligeledes straks forlade koncernen.²⁹

De pågældende medlemmer af koncernen skal konsolidere deres skattegrundlag. Det vil sige, at de individuelle skattegrundlag opgøres til et samlet skattegrundlag. Det opgjorte skattegrundlag indleveres til én skatteadministration, og selve beskatningen beregnes ud fra en fordelingsnøgle. Beskatningen er derved ikke direkte afhængig af det enkelte selskabs resultat, men derimod selskabets aktiviteter, som indgår i fordelingsnøglen. På denne måde har koncernen mulighed for at udligne tab med det samme i stedet for at fremføre det til senere år for pågældende underskudsgivende selskab. Dette medfører en naturlig likviditetsmæssig fordel for koncernen. Såfremt koncernens konsoliderede skattegrundlag er negativt, skal det fremføres og modregnes til senere års overskud. Hvis det konsoliderede skattegrundlag er positivt, fordeles skattegrundlaget til beskatning i henhold til fordelingsnøglen.

6.2.1 *Koncerninterne transaktioner*

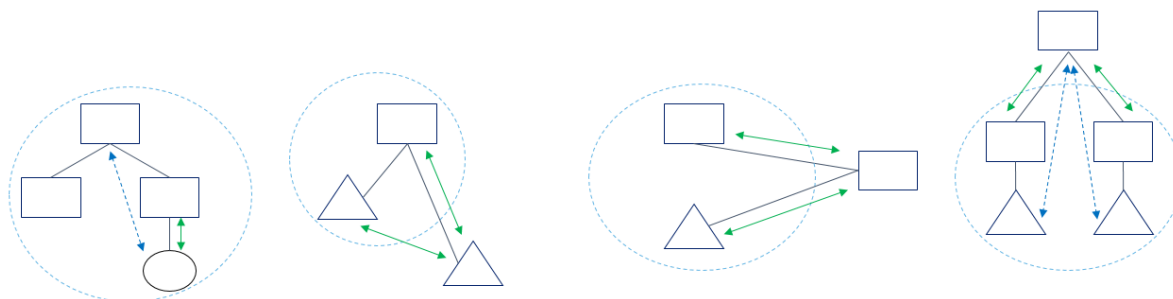
Et af de bærende elementer ved CCCTB-beskatningen er eliminering af koncerninterne transaktioner. Når skattegrundlaget opgøres, skal der bortses fra gevinster og tab vedrørende koncerninterne transaktioner. Koncernen skal således ikke længere afregne internt til armslængdepriser, hvorved koncernen ikke ved hjælp af transfer pricing kan flytte overskud rundt i koncernen med

²⁹ Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag, COM(2016) 683 final, artikel 5 og 6

henblik på at minimere beskatningen. Elimineringen af transfer pricing indenfor koncernen medfører desuden, at koncernen ikke længere skal bruge ressourcer på at dokumentere den interne afregning. Det skal dog bemærkes, at alle koncerninterne transaktioner i medfør af CCCTB'et stadig skal registreres.³⁰

6.2.2 Transaktioner mellem tilknyttede selskaber

Transaktioner mellem tilknyttede selskaber skal prisafregnes i henhold til armslængdeprincippet. Ved begrebet tilknyttede virksomheder, forstås en virksomheds deltagelse i en anden virksomhed – dog uden at der foreligger koncernforbindelse eller at koncernforbindelsen er mellem et hjemmehørende selskab og et ikke-hjemmehørende selskab. Der er nærmere bestemt tale om relationen til enten et ikke-skattesubjekt eller et skattesubjekt, som ikke indgår i den samme koncern, et fast driftssted i tredjeland eller et ikke-hjemmehørende hovedselskab til et hjemmehørende fast driftssted. Nedenstående figur illustrerer nogle af de eksempler, der kan være på tilknyttede selskaber. De blå cirkler indrammer den del af koncernen, der er beliggende indenfor EU. De grønne pile illustrerer, at der er direkte kontrol med en anden enhed, hvorfor virksomhederne er tilknyttede. De blå pile illustrerer ligeledes tilknyttede virksomheder, blot på baggrund af indirekte kontrol.



Figur 2: Scenarier med tilknyttede selskaber

Relationen kan bestå i besiddelse af mere end 20 % af stemmerettighederne, besiddelse af mere end 20 % af kapitalen eller i deltagelsen i ledelsen af den tilknyttede virksomhed.³¹

6.3 Fordeling af det fælles konsoliderede skattegrundlag

Det konsoliderede skattegrundlag fordeles mellem de forskellige koncernmedlemmer ud fra nedenstående fordelingsformel. Dette medfører, at hvert medlem bliver beskattet i henhold til deres

³⁰ COM(2016) 683 final, artikel 9

³¹ COM(2016) 685 final, artikel 56 og 57

andel af koncernens omsætning, arbejdskraft og aktiver – uanset om medlemmet er overskudsgivende eller underskudsgivende, da underskuddet er fratrukket det konsoliderede skattegrundlag inden selve fordelingen. Når medlemmets andel af skattegrundlaget er beregnet, bliver denne andel multipliceret med skattesatsen, som er gældende i medlemmets medlemsstat.

$$\text{Andel } A = \frac{1}{3} * \frac{\text{omsætning } A}{\text{omsætning } K} + \frac{1}{3} * \left(\frac{1}{2} \frac{\text{lønudg. } A}{\text{lønudg. } K} + \frac{1}{2} \frac{\text{antal ansatte } A}{\text{antal ansatte } K} \right) + \frac{1}{3} * \frac{\text{aktiver } A}{\text{aktiver } K} * \text{Kons.skattegr.}^{32}$$

Arbejdskraftfaktoren består ligeligt af lønudgifter og antallet af ansatte. Ansatte skal som udgangspunkt allokere til det koncernmedlem, de modtager løn fra. Hvis ansatte faktisk arbejder for et andet koncernmedlem, end det koncernmedlem der udbetaler løn, skal såvel den ansatte som lønudgiften allokere til det koncernmedlem, der faktisk modtager arbejdet. Reglen gælder dog kun, såfremt beskæftigelsen varer i en sammenhængende periode på minimum 3 måneder og de ansatte udgør minimum 5 % af det samlede antal ansatte hos det koncernmedlem, de modtager løn fra. Der er således et mindre spillerum for, at man kan udlåne personale til andre koncernmedlemmer uden, at dette medfører allokering til det modtagende medlem, når udlånet sker over en kortere periode eller der er tale om en mindre andel ansatte hos det udlånende koncernmedlem. Omvendt værner reglen mod, at der spekuleres i, at ansatte formelt er ansat af og modtager løn fra et koncernmedlem beliggende i en medlemsstat med lavere skattesats, når de ansatte faktisk udfører deres arbejde ved et andet koncernmedlem. Derudover er der indsat et værn vedrørende allokeringen i forhold til, hvorvidt man ansætter personale. Ansatte i fordelingsnøglen forstand omfatter andre personer, som ikke direkte er ansat af et koncernmedlem, men som udfører de samme opgaver som de ansatte. Formlen kunne alternativt have indeholdt en andel af ansatte eller lønudgiften, men når disse elementer vægtes lige højt i arbejdskraftfaktoren, udlignes til dels de forskelle, der er i lønniveauer medlemsstaterne imellem³³

Aktivfaktoren består af gennemsnitsværdien af samtlige materielle anlægsaktiver, uanset om disse ejes, lejes eller leases. Dog skal koncerninterne leasede eller lejede aktiver ikke indgå. Aktivet indgår for det koncernmedlem, der er økonomisk ejer af aktivet, eller såfremt denne ikke kan identificeres, for den retmæssige ejer. Såfremt et andet koncernmedlem end den økonomiske ejer, faktisk benytter aktivet, skal aktivet medregnes for dette benyttende medlem. Dette er under forudsætning af, at det benyttede aktiv udgør mere end 5 % af værdien af det benyttende medlems

³² COM(2016) 683 final, artikel 28

³³ COM(2016) 683 final, artikel 32 og 33

samtlige aktiver. Ligesom tilfældet er med arbejdskraften, er der således indlagt et spillerum til, at koncernmedlemmer kan udlåne aktiver til hinanden i et begrænset omfang, før det medfører allokering af aktiverne til de pågældende lånende medlemmer. Der er desuden indlagt et værn i systemet i forhold til overførsel af aktiver i forbindelse med virksomhedsomstruktureringer. Såfremt der mellem koncernmedlemmer indenfor en periode på to år, overføres stort set alle aktiver tilhørende et skattesubjekt, skal aktiverne i en periode på minimum 5 år fortsat tilregnes dette overførende koncernmedlem. Såfremt det overførende medlem efter overførsel ikke længere eksisterer eller ikke længere har fast driftssted i den medlemsstat, hvor aktiverne blev overført fra, anses det overførende medlem for fortsat at være hjemmehørende i medlemsstaten. Uanset om man i koncernen vil overføre (samtlige) aktiver til et andet koncernmedlem indenfor eller udenfor EU, skal dette således ske over en periode på mere end to, såfremt man vil undgå en kunstig allokering til det koncernmedlem/den medlemsstat, hvor aktiverne oprindeligt var placeret.³⁴

Omsætningsfaktoren består af den samlede omsætning, der kan henføres til et koncernmedlem, inklusive faste driftssteder som (kunstigt) anses for at eksistere, selvom man har flyttet aktiverne herfra. Omsætningen består af provenu af alt salg af varer og al levering af tjenester efter rabatter og returneringer. Fritagne indtægter, renter, royalties og provenu vedrørende afhændelse af anlægsaktiver indgår ikke i omsætningsfaktoren. Ligeledes indgår koncerninterne salg af varer og levering af tjenesteydelser ikke i omsætningsfaktoren. For så vidt angår *varer*, skal omsætningen ved salg allokere til det koncernmedlem, der er beliggende i den medlemsstat, hvor leveringen slutter. Hvis dette sted ikke kan identificeres, skal omsætningen medregnes til koncernmedlemmet, der er beliggende, der hvor varen sidst var lokaliseret. Hvis der ikke er et koncernmedlem beliggende på leveringsstedet, eller hvis der leveres til et tredjeland, skal omsætningen indgå for alle koncernmedlemmer i forhold til deres arbejdskraft- og aktivfaktor. For så vidt angår levering af *tjenester*, skal omsætningen allokere til det koncernmedlem, der er beliggende der, hvor tjenesten fysisk udføres eller faktisk leveres. Ligesom for varernes vedkommende fordeles omsætningen ud på de øvrige koncernmedlemmer i henhold til arbejdskraft- og aktivfaktor, såfremt der ikke er et koncernmedlem beliggende på leveringsstedet, eller såfremt der leveres til et tredjeland. Hvis der er mere end et koncernmedlem i den medlemsstat, hvor varen leveres eller tjenesten udføres, skal omsætningen indgå for alle koncernmedlemmer, der er beliggende i pågældende medlemsstat i forhold til deres arbejdskraft- og aktivfaktorer. Når omsætningen fra salg af varer og tjenesteydelser skal allokere til det koncernmedlem, der er beliggende i den medlemsstat,

³⁴ COM(2016) 683 final, artikel 34 og 35

hvor leveringen slutter, hindres det, at koncernen koncentrerer salgsaktiviteter i salgsselskaber i medlemsstater med lave skattesatser for at allokere store andele af skattegrundlaget til de pågældende medlemsstater.

Det skal bemærkes, at Kommissionen har bemyndigelse til at vedtage retsakter med detaljerede regler for beregningen af arbejdskraft-, aktiv- og omsætningsfaktorerne, allokeringen af ansatte og lønudgifter, aktiver og omsætning til den respektive faktor samt værdiansættelse af aktiver.³⁵

Når det konsoliderede skattegrundlag er fordelt mellem koncernmedlemmerne, er der enkelte poster, der kan fradrages direkte i medlemmets andel. Der er primært tale om en slags særunderskud, som koncernmedlemmet har oparbejdet inden indtræden i koncernen.³⁶

6.4 Bekæmpelse af misbrug

Direktivet indeholder en række værn, der skal sikre, at beskatningen faktisk sker, som det er tiltænkt med direktivet. Dels finder man et kapitel 9 om bekæmpelse af misbrug, og dels er der lagt værn ind løbende i direktivet, for eksempel i forhold til ind- og udtræden af direktivet, switch-over, exitbeskatning osv. I dette afsnit gives et overblik over de værnsregler, der skal sikre, at beskatningen sker i henhold til direktivets formål.

6.4.1 Direktivets misbrugskapitel

Den generelle misbrugsregel er udformet således, at der ved opgørelsen af skattegrundlaget skal ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål at opnå en skattefordel, og som ikke er reelle. Arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål at opnå en skattefordel, anses ikke for reelle, når de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.³⁷

Direktivets CFC-værn er udformet således, at det kontrollerede udenlandske selskab skal svare skat af ikke-udloddet indkomst, når denne stammer fra nærmere angivet mobile indkomster og når betingelserne i øvrigt er opfyldt. Et *kontrolleret udenlandsk selskab* er en enhed eller et fast driftssted, hvis overskud ikke er skattepligtigt eller hvis overskud er skattefritaget i den medlemsstat, som hovedkontoret er beliggende i, når; skattesubjektet selv eller sammen med sine tilknyttede selskaber har over 50 % af stemmerettighederne eller ejerskab over mere end 50 % af kapitalen eller har ret til at modtage mere end 50 % af overskuddet i pågældende enhed. Derudover

³⁵ COM(2016) 683 final, artikel 37, 38 og 22

³⁶ COM(2016) 683 final, artikel 44 og 45

³⁷ COM(2016) 685 final, artikel 58

skal den reelle selskabsskat, som enheden eller det permanente driftssted betaler være lavere end forskellen på den selskabsskat, der ville være pålagt efter dette system og den reelle selskabsskat, som enheden betaler.³⁸ Det vil sige, at direktivet tager udgangspunkt i en form for minimumsbeskatning i forhold til direktivet. Hvis enheden efter dette system skulle have betalt 25 % i selskabsskat, men reelt betaler 10 %, vil enheden være omfattet af CFC-reglen (hvis de øvrige betingelser er opfyldt), idet der reelt betales mindre i skat end forskellen mellem det der betales, og det der skulle være betalt efter systemet. Omvendt vil enheden ikke være omfattet af værnsreglen, såfremt der efter direktivet skulle være betalt 25 % i selskabsskat og enheden reelt betaler 15 %, da man i dette tilfælde betaler mere i skat, end forskellen. Definitionen af *mobile indkomster*, svarer i hovedtræk til de indkomstformer, som anses for mobile indkomster i henhold til nuværende systemer, jf. direktivforslagets artikel 59, stk. 2.

I misbrugskapitlet findes desuden et værn mod hybride mismatch. Hybride mismatch opstår som følge af en udnyttelse af forskellige landes skattelovgivninger, og de teknikaliteter, der findes heri. Da dette direktiv indeholder fælles regler om opgørelse af skattegrundlaget – må reglen primært tage sigte på situationer, hvor 1) der er transaktioner mellem koncernforbundne selskaber i forskellige medlemsstater inden konsolideringsfasen eller 2) der er transaktioner, der involverer tredjelande. Reglen skal beskytte mod tre scenarier; *dobbelt fradrag*, *fradrag uden medregning* og *dobbelt ikke-beskatning*. Der er således en præcisering af, hvordan medlemsstaterne skal forholde sig i de givne situationer – altså hvilken medlemsstat, der har beskatningsretten.³⁹

6.4.2 Øvrige værn

Foruden bestemmelserne i direktivforslagets misbrugskapitel er der indlagt nogle øvrige værn, som skal sikre, at beskatningen sker i henhold til direktivets formål. Såfremt selskaber ikke er obligatorisk omfattet af systemet, men positivt tilvælger dette i henhold til artikel 2, er de omhandlende selskaber bundet af valget i en periode på fem skatteår.⁴⁰ Reglen medfører, at det ikke er muligt for selskaber at spekulere i at indtræde og udtræde af systemet alt efter hvornår, det er fordelagtigt at være omfattet eller ej. Tilsvarende princip kendes fra reglerne om international sambeskatning, hvor et tilvalg binder koncernen i 10 år, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3. I direktivforslaget er desuden indlagt en bestemmelse om exitbeskatning, der sikrer beskatning af en fikseret avance, når aktiver flyttes ud af en medlemsstat. Bestemmelsen finder anvendelse

³⁸ COM(2016) 685 final, artikel 59

³⁹ COM(2016) 685 final, artikel 61

⁴⁰ COM(2016) 685 final, artikel 2, stk. 3

uanset, om aktiverne flyttes til en enhed i en anden medlemsstat eller til en enhed i et tredjeland.⁴¹ Exitbeskatningen som et værn kendes ligeledes fra nuværende skattesystemer og opretholder en vis ligevægt i beskatningsordenen, når den medlemsstat, der mister beskatningsretten har mulighed for at beskatte en fikseret avance. Selvom beskatningsretten i nogle tilfælde forbliver inden for EU, skal der stadig ske exitbeskatning inden for CCCTB-systemet. Dette skal ses i sammenhæng med fordelingsnøglens aktivfaktor, hvorved selskaberne hindres i vilkårligt at kunne flytte rundt på aktiver for derved at nedsætte det samlede skattetilsvær. Afslutningsvis skal det bemærkes, at direktivforslaget indeholder en switch-over-klausul, der i visse tilfælde regulerer de ellers skattefrie indtægter, som et hjemmehørende selskab modtager fra en enhed i et tredjeland. I henhold til artikel 8 litra c) og d) er udbytteudlodninger og provenu ved afhændelse af andele skattefrie for det hjemmehørende selskab, når der har været opretholdt et ejerskab på minimum 10 % i minimum 12 måneder. I henhold til switch-over-klausulen skal disse indtægter dog indgå i skattegrundlaget, såfremt den ikke-hjemmehørende enhed er underlagt en selskabsskattesats, der er lavere end halvdelen af den selskabsskattesats, som det hjemmehørende selskab er underlagt. Der er dog mulighed for lempelse for den skat, der er betalt i tredjelandet.⁴² Bestemmelsen fungerer som et værn mod, at de skattefrie indtægter kun er beskattet i et begrænset omfang i oprindelseslandet. Såfremt der ikke var indlagt dette værn i systemet, ville der være et naturligt incitament til at placere datterselskaber i tredjelands med lave skattesatser. Et tilsvarende værn kendes ikke fra de danske beskatningsregler vedrørende skattefrie udbytter.

⁴¹ COM(2016) 685 final, artikel 29

⁴² COM(2016) 685 final, artikel 53

7 Konsekvenserne ved CCCTB-beskatning

Såfremt direktivet vedtages i sin nuværende form, vil dette medføre nogle skattemæssige konsekvenser for de omfattede selskaber. Konsekvenserne vil alt andet lige være afhængig af, hvordan koncernen er organiseret. Dette afsnit skal illustrere nogle af de væsentligste forskelle der er i forhold til de nuværende systemer på området og selve CCCTB-systemet – herunder eliminering af koncernernes adgang til overskudsflytning, samt muligheden for underskudsudligning. De scenarier, der præsenteres i det følgende baseres på to forskellige beskatningsmetoder, *dels* hvor koncernens medlemmer beskattes individuelt af driftsoverskud, og *dels* hvor koncernmedlemmernes driftsoverskud beskattes ud fra CCCTB-reglerne, hvorved der sker konsolidering af driftsoverskuddet og allokering som følge af fordelingsnøglen. For at gøre eksemplerne så illustrative som muligt i forhold til effekterne af CCCTB-beskatningsreglerne, foretages der en afgrænsning fra reglerne om international sambeskatning. Til brug for belysningen af konsekvenserne vil der blive præsenteret en række scenarier, der tager udgangspunkt i en fiktiv koncern. Koncernen består af et moderselskab i Bulgarien og datterselskaber i Holland, Danmark og Tyskland. Det forudsættes, at selskaberne er omfattet af konsolideringsbegrebet i henhold til direktivet. Det forudsættes desuden, at selskabsskattesatserne er henholdsvis 10 % i Bulgarien, 25 % i Holland, 22 % i Danmark og 30 % i Tyskland.⁴³

7.1 Overskudsflytning

Som det tidligere er beskrevet i forbindelse med direktivforslagets formål, søges det at forhindre koncerner inden for EU i at flytte rundt på overskud, således at beskatningen sker, hvor de erhvervsmæssige aktiviteter fysisk er placeret. De følgende scenarier vil ud fra taleksempler illustrere, hvilke konsekvenser den fiktive koncern vil opleve i forbindelse med, at det ikke længere er muligt at flytte rundt på overskud, som det hidtil har været tilfældet. Ved gennemgangen af scenarierne foretages en afgrænsning fra CFC- og rentebegrænsningsregler, idet formålet udelukkende er at illustrere den forskel, systemet medfører i forhold til koncernens overskudsflytning. Desuden forudsættes at royalty-betalingerne beskattes i moderselskabets medlemsstat og at moderselskabets begrænsede skattepligt til de øvrige medlemsstater ophæves.

I det følgende eksempel vedrørende overskudsflytning, tages der udgangspunkt i, at koncernens immaterielle aktiver i form af patenter er placeret hos moderselskabet, som ligeledes bærer risici

⁴³ Skatteministeriet, *Ti selskaber står for en tredjedel af selskabsskatten*, Skatteøkonomisk analyse, 18. januar 2017 s. 5

forbundet hermed. Datterselskaberne producerer og sælger produkter på licens og kan opnå en omsætning på 5 % over royaltybetalingerne til moderselskabet. Der er således tale om en model, hvor overskuddet justeres af royaltybetalingerne. Derved flyttes størstedelen af koncernens overskud til beskatning hos moderselskabet med lav beskatning til følge. I det følgende vil der tages udgangspunkt i en række taleksempler, der skal belyse den skattemæssige forskel på nuværende skattesystemer og CCCTB-systemet. Ligeledes illustreres den skattemæssige effekt af aktiviteterne fysiske placering.

7.1.1 Scenarium 1: Ligelige fordeling af driftsaktiviteter i koncernselskaberne

Scenariet bygger på den forudsætning, at der er en ligelig fordeling af driftsaktiviteter i samtlige koncernselskaber. Driftsaktiviteter skal i denne sammenhæng forstås som elementerne i fordelingsnøglen, herunder omsætning, ansatte og aktiver.

	Skattesatser	Royalty-betalinger	Omsætning + 5 %	Skattegrundlag	Skatteværdi (nuværende)
Bulgarien	10 %	3.825.000 kr.		3.825.000 kr.	382.500 kr.
Holland	25 %	-1.275.000 kr.	1.338.750 kr.	63.750 kr.	15.938 kr.
Danmark	22 %	-1.275.000 kr.	1.338.750 kr.	63.750 kr.	14.025 kr.
Tyskland	30 %	-1.275.000 kr.	1.338.750 kr.	63.750 kr.	19.125 kr.
I alt					431.588 kr.

Tabel 1: Beskatning efter nuværende systemer ved ligeligt fordelte driftsaktiviteter

Som det fremgår af tabellen, bliver en del af datterselskabernes overskud flyttet til Bulgarien, idet selskaberne har royalty-betalinger til moderselskabet. På den måde flyttes størstedelen af skattegrundlaget til den lavere beskatning i Bulgarien fra den lidt højere beskatning i datterselskabslandene. Ifølge CCCTB-systemet skal koncernselskaberne konsolidere deres skattegrundlag, hvorefter det samlede konsoliderede skattegrundlag allokeres ud til de medlemsstater, hvor koncernen driver erhvervsmæssig aktivitet. Desuden medfører systemet, at der ved opgørelsen af det konsoliderede skattegrundlag ses bort fra koncerninterne transaktioner, som i dette tilfælde består af royalty-betalingerne. Det følgende taleksempl tager udgangspunkt i de samme forudsætninger som præsenteret ovenfor, dog med beskatning efter CCCTB-systemet.

	Skatte- Satser	Omsætning + 5 %	Skatte- grundlaget	Andel af skat- tegrundlag	Skatteværdi (CCCTB)
Bulgarien	10 %			25 %	100.406 kr.
Holland	25 %	1.338.750 kr.	1.338.750 kr.	25 %	251.016 kr.
Danmark	22 %	1.338.750 kr.	1.338.750 kr.	25 %	220.894 kr.
Tyskland	30 %	1.338.750 kr.	1.338.750 kr.	25 %	301.219 kr.
I alt			3.825.000 kr.		873.534 kr.

Tabel 2: Beskatning efter CCCTB-systemet ved ligeligt fordelte driftsaktiviteter

I taleksemplet ovenfor er royaltybetalingerne udeladt, da disse ikke har betydning for skattegrundlaget ifølge CCCTB-systemet, da de koncerninterne transaktioner elimineres. Dette medfører, at der allokeres en andel af skattegrundlaget til Bulgarien, selvom det bulgarske moderselskab ikke oppebærer omsætning, når der ses bort fra de interne royaltybetalinger. Ved en sammenligning af de to taleksempler ses der en forskel i skatteværdien på 441.947 – altså over en fordobling. Denne markante forskel i skattegrundlaget kan forklares ud fra den betragtning, at koncernen i høj grad foretager overskudsflytning ved de interne transaktioner. I forhold til andelen af skattegrundlaget er der foretaget en allokering på baggrund af ligelede andele af driftsaktiviteter. Da moderselskabet i Bulgarien ikke genererer ekstern omsætning, vil der i det følgende taleksempl illustreres en mere realistisk fordeling af skattegrundlaget.

7.1.2 Scenarium 2: Differentieret fordeling af driftsaktiviteter i koncernselskaberne

Koncernselskabernes omsætning og royaltybetalinger er uændrede. Beskatningen efter de nuværende systemer vil således være 431.588 kr. som illustreret i tabel 1. Det forudsættes i dette eksempel, at moderselskabet ikke har en ligeså stor andel af koncernens aktiver, ansatte og omsætning som de øvrige koncernmedlemmer.

	Skattesatser	Omsætning + 5 %	Skatte- grundlaget	Andel af skattegrund- laget	Skatteværdi (CCCTB)
Bulgarien	10 %			10 %	40.163 kr.
Holland	25 %	1.338.750 kr.	1.338.750 kr.	30 %	301.219 kr.
Danmark	22 %	1.338.750 kr.	1.338.750 kr.	30 %	265.073 kr.
Tyskland	30 %	1.338.750 kr.	1.338.750 kr.	30 %	361.463 kr.
I alt		3.825.000 kr.	3.825.000 kr.		967.916 kr.

Tabel 3: Beskatning efter CCCTB-systemet ved differentierede driftsaktiviteter

Når der i henhold til faktorerne i fordelingsnøglen allokeres en mindre andel af skattegrundlaget til Bulgarien, vil koncernens samlede beskatning forøges. Med denne fordeling af koncernens aktiviteter mellem koncernselskaberne, vil koncernen blive ramt af en endnu højere beskatning,

netop fordi CCCTB-beskatningen tager udgangspunkt i placeringen af driftsaktiviteter. Denne forøgelse af beskatningen skal stadig ses i lyset af, at koncernen forinden CCCTB-beskatningen har været særdeles effektiv i skatteplanlægningen, idet stort set alt overskud beskattes i Bulgarien. Forskellen vil alt andet lige være mindre markant for koncerner, der er knap så aggressive i skatteplanlægningen.

7.1.3 Scenarium 3: Øget omsætning i datterselskabet i Tyskland

Datterselskabet i Tyskland har opnået en øget omsætning, hvorfor royaltybetalingen til moderselskabet ligeledes forøges. Indledningsvist illustreres effekten af den øgede omsætning, når koncernen beskattes efter de nuværende systemer.

	Skattesatser	Royaltybeta- linger	Omsætning + 5 %	Skatte- grundlaget	Skatteværdi (nuværende)
Bulgarien	10 %	4.550.000 kr.		4.550.000 kr.	455.000 kr.
Holland	25 %	-1.275.000 kr.	1.338.750 kr.	63.750 kr.	15.938 kr.
Danmark	22 %	-1.275.000 kr.	1.338.750 kr.	63.750 kr.	14.025 kr.
Tyskland	30 %	-2.000.000 kr.	2.100.000 kr.	100.000 kr.	30.000 kr.
I alt			4.777.500 kr.	4.777.500 kr.	514.963 kr.

Tabel 4: Beskatning efter nuværende systemer ved øget omsætning i datterselskabet i Tyskland

Datterselskabet i Tyskland har opnået en meromsætning på 761.250 kr. Såfremt den tyske omsætning blev beskattet i Tyskland, ville denne meromsætning medføre en merbeskatning på 30 % heraf – altså 228.375 kr. Ved en sammenligning af tabel 4 og tabel 1, kan det dog ses, at meromsætningen kun forøger beskatningen med 83.375 kr. efter nuværende systemer på grund af koncernens optimerede skattestruktur. Dette taleksempel illustrerer én af uhensigtsmæssighederne ved de nuværende skattesystemer, som giver muligheden for overskudsflytning i form af mobile indkomster. Det følgende taleksempel bygger på samme forudsætninger, men tager udgangspunkt i CCCTB-beskatningen. Den øgede omsætning i det tyske datterselskab medfører en anderledes fordeling af driftsaktiviteterne, idet en større andel af henholdsvis omsætning, ansatte og aktiver er placeret i Tyskland.

	Skattesatser	Omsætning + 5 %	Skattegrund- lag	Andel af skattegrund- lag	Skatteværdi (CCCTB)
Bulgarien	10 %			5 %	23.888 kr.
Holland	25 %	1.338.750 kr.	1.338.750 kr.	25 %	298.594 kr.
Danmark	22 %	1.338.750 kr.	1.338.750 kr.	25 %	262.763 kr.
Tyskland	30 %	2.100.000 kr.	2.100.000 kr.	45 %	644.693 kr.
I alt		4.777.500 kr.	4.777.500 kr.		1.230.206 kr.

Tabel 5: Beskatning efter CCCTB-systemer ved øget omsætning i datterselskabet i Tyskland

Koncernens overgang fra nuværende skattesystemer til CCCTB-beskatning vil medføre en merbeskatning på (1.230.306-514-963) 715.244 kr. Det skal dog stadig erindres dels, at koncernen har opbygget en skattemæssig fordelagtig struktur og dels, at koncernen opnår en omsætningsstigning i den skattemæssigt mindst fordelagtige medlemsstat.

Hvis man derimod sammenligner koncernens CCCTB-beskatning før omsætningsstigningen med beskatningen efter den øgede omsætning, kan det ses, at beskatningen stiger med mere end selve skatteværdien af meromsætningen. Ved at sammenligne de to taleksempler kan det særligt fremhæves, at den erhvervmæssige aktivitet bliver afgørende i forhold til CCCTB-systemet. Når det efter nuværende skattesystemer er muligt at flytte overskud mellem f.eks. to koncernmedlemmer, vil de øvrige koncernmedlemmer ikke nødvendigvis opleve en skattemæssig effekt af transaktionen. Når CCCTB-systemets fordelingsnøgle tager udgangspunkt i et medlems andel af skattegrundlaget, vil dette medføre, at en forøgelse eller formindskelse af et koncernmedlems erhvervmæssige aktiviteter tilsvarende påvirker allokeringen til de øvrige koncernmedlemmer.

7.2 Underskudsudligning

Vedtagelsen af direktivforslaget vil medføre, at koncerner får mulighed for underskudsudligning på tværs af medlemsstaterne. I de følgende eksempler vil der som i de forrige tages udgangspunkt i at koncernens medlemmer beskattes individuelt, dog tages koncernens samlede skattebetaling ligeledes i betragtning for at illustrere den skattemæssige effekt af underskuddet. Da der tages udgangspunkt i, at medlemmerne beskattes individuelt, ville de underskudsgivende koncernmedlemmer være nødsaget til at fremføre underskud til senere indkomstår.

7.2.1 Scenarium 1: Underskud i Tyskland

Det følgende taleksempel vil tage udgangspunkt i den samme koncern, som er blevet præsenteret i forbindelse med problemstillingen vedrørende overskudsflytning. Taleksemplet skal belyse, at koncernen efter CCCTB-systemet ikke længere vil kunne få tilsvarende skattemæssige effekt af

underskuddet, da reglerne vedrørende underskudsudligning medfører, at underskuddet i Tyskland fratrækkes skattegrundlaget inden der sker fordeling.

	Skattesatser	Skattegrundlag	Skatteværdi	Andel til fordeling	CCCTB-beskatning
Bulgarien	10 %	2.000.000 kr.	200.000 kr.	25 %	100.000 kr.
Holland	25 %	2.000.000 kr.	500.000 kr.	25 %	250.000 kr.
Danmark	22 %	2.000.000 kr.	440.000 kr.	25 %	220.000 kr.
Tyskland	30 %	- 2.000.000 kr.	- 600.000 kr.	25 %	300.000 kr.
I alt		4.000.000 kr.	540.000 kr.		870.000 kr.

Tabel 6: Beskatning ved ligelig fordeling - underskud i datterselskabet i Tyskland

I eksemplet er skattegrundlaget fordelt ligeligt ud mellem koncernmedlemmerne i forbindelse med CCCTB-beskatningen ud fra en forudsætning om, at faktorerne i fordelingsnøglen er ligeligt fordelt mellem koncernens medlemmer. Såfremt koncernen beskattes efter de nuværende skattesystemer, opnås en stor skatteeffekt af underskuddet i det tyske datterselskab, da skattesatsen er relativt høj. Beskatning efter CCCTB-systemet medfører, at det tyske underskud fratrækkes skattegrundlaget, inden der sker fordeling til beskatning, hvorfor koncernen ikke opnår en tilsvarende skattemæssig værdi af underskuddet, hvilket afspejles i den samlede skattebetaling. I det følgende vil der tages udgangspunkt i et tilsvarende skattegrundlag, men med en differentieret fordeling mellem koncernmedlemmerne, som i højere grad skal afspejle det oparbejdede skattegrundlag.

	Skattesatser	Skattegrundlag	Skatteværdi	Andel til fordeling	CCCTB-beskatning
Bulgarien	10 %	2.000.000 kr.	200.000 kr.	30 %	120.000 kr.
Holland	25 %	2.000.000 kr.	500.000 kr.	30 %	300.000 kr.
Danmark	22 %	2.000.000 kr.	440.000 kr.	30 %	264.000 kr.
Tyskland	30 %	- 2.000.000 kr.	- 600.000 kr.	10 %	120.000 kr.
I alt		4.000.000 kr.	540.000 kr.		804.000 kr.

Tabel 7: Beskatning ved differentieret fordeling - underskud i datterselskabet i Tyskland

Som det fremgår af eksemplet, formindskes den samlede CCCTB-beskatning, når der allokeres en mindre del af skattegrundlaget til det tyske koncernmedlem, som følge af en ændret fordeling af henholdsvis arbejdskraft, omsætning og driftsaktiver.

7.2.2 Scenarium 2: Underskud i Bulgarien

I det følgende taleksempel illustreres det, hvilken betydning det vil have for den samlede skattebetaling, såfremt underskuddet er placeret i moderselskabet i Bulgarien med en lav skattesats.

	Skattesatser	Skattegrundlag	Skatteværdi	Andel til fordeling	CCCTB-beskatning
Bulgarien	10 %	- 2.000.000 kr.	- 200.000 kr.	25 %	100.000 kr.
Holland	25 %	2.000.000 kr.	500.000 kr.	25 %	250.000 kr.
Danmark	22 %	2.000.000 kr.	440.000 kr.	25 %	220.000 kr.
Tyskland	30 %	2.000.000 kr.	600.000 kr.	25 %	300.000 kr.
I alt			1.340.000 kr.		870.000 kr.

Tabel 8: Beskatning ved ligelig fordeling - underskud i moderselskabet i Bulgarien

Såfremt koncernen beskattes efter de nuværende skattesystemer, vil underskuddet i det bulgarske moderselskab have en relativ lille skatteeffekt i kraft af den lave skattesats i Bulgarien i modsætning til taleksemplerne, hvor underskuddet er placeret i Tyskland, og hvor underskuddet har større effekt grundet den højere skattesats i Tyskland. Omvendt ses det, at placeringen af underskuddet ikke påvirker CCCTB-beskatningen, da denne er uændret uanset, om underskuddet hidrører fra det tyske eller det bulgarske koncernmedlem. I tabel 6 og 7 skete en stigning i beskatningen ved overgang til CCCTB-systemet fra nuværende systemer. I nærværende eksempel opnår koncernen ens større skattemæssig effekt af det bulgarske underskud, hvorved den samlede beskatning formindskes ved overgang til CCCTB-systemet. I det følgende illustreres tilsvarende taleksempel, dog med en forudsætning om, at der er en differentieret fordeling mellem koncernmedlemmerne.

	Skattesatser	Skatte-Grundlag	Skatteværdi	Andel til fordeling	CCCTB-beskatning
Bulgarien	10 %	- 2.000.000 kr.	- 200.000 kr.	10 %	40.000 kr.
Holland	25 %	2.000.000 kr.	500.000 kr.	30 %	300.000 kr.
Danmark	22 %	2.000.000 kr.	440.000 kr.	30 %	264.000 kr.
Tyskland	30 %	2.000.000 kr.	600.000 kr.	30 %	360.000 kr.
I alt			1.340.000 kr.		964.000 kr.

Tabel 9: Beskatning ved differentieret fordeling - under i moderselskabet i Bulgarien

Når der tages udgangspunkt i at koncernmedlemmernes andel til beskatning ikke skal fordeles ligeligt, medfører dette at CCCTB-beskatningen forøges, da der allokeres en mindre andel af skattegrundlaget til koncernmedlemmet i Bulgarien. CCCTB-beskatningen er dog stadig mere fordelagtig end beskatning efter nuværende skattesystemer, hvorefter det bulgarske underskud har en relativ lille skatteeffekt.

Set i forhold til de nuværende systemer på området, ses det ved en sammenligning af skatteværdien i scenarium 1 og 2, at denne i høj grad påvirkes af, i hvilken medlemsstat det underskudsgi-

vende koncernmedlem er placeret. I scenarium 1 er skatteværdien 540.000 kr., hvor skatteværdien i scenarium 2 er 1.340.000 kr. Den store forskel i skatteværdierne er et direkte udslag af skattesatsen i den medlemsstat, hvor det underskudsgivende koncernmedlem er placeret. Derimod ses det, at effekten af underskud i henhold til CCCTB-beskatning ikke er afhængig af skattesatsen i det underskudsgivende koncernmedlems medlemsstat, idet der kan opnås en identisk beskatning uanset om underskuddet stammer fra Bulgarien eller Tyskland. Det bliver således afgørende for beskatningen, hvor de erhvervmæssige aktiviteter er placeret uanset, hvor underskuddet stammer fra. Hvor den skattemæssige effekt efter nuværende systemer i høj grad påvirkes af skattesatserne, får dette derimod ikke betydning i henhold til CCCTB-systemet, da underskuddet stammende fra et koncernmedlem fratrækkes skattegrundlaget inden dette allokeres ud til beskatning. Ved en sammenligning af tabel 7 og tabel 9, ses det, at CCCTB-beskatningen ved en differentieret fordeling af driftsaktiviteter medfører en skattemæssig værdi på henholdsvis 804.000 kr., såfremt det tyske datterselskab er underskudsgivende, og 964.000 kr. såfremt det bulgarske moderselskab er underskudsgivende. Forskellen mellem de skattemæssige værdier efter CCCTB-systemet er betydeligt mindre i forhold til de skattemæssige værdier efter de nuværende systemer. Dette illustrerer at CCCTB-beskatningen ikke i samme grad påvirkes af skattesatserne, hvorfor beskatningsformen ikke er så let påvirkelig set i forhold til de nuværende systemer.

8 Udfordringerne ved CCCTB-beskatning

Det er tidligere belyst, at CCCTB-systemet kan afhjælpe nogle af de u hensigtsmæssigheder som følger af de nuværende skattesystemer inden for EU. Det må dog forventes, at systemet medfører en række udfordringer. I det følgende afsnit belyses særligt udfordringer vedrørende fordelingsnøglen, fortolkning og implementering, samt udfordringer vedrørende løbende regulering af regelsættet. Disse udfordringer findes særligt relevante i forhold til skatteplanlægnings- og misbrugsproblematikken.

8.1 Fordelingsnøglen

Som tidligere nævnt medfører de nuværende skattesystemer muligheder for koncerner at flytte overskud rundt i EU ved hjælp af transfer pricing-principperne. Man kan eksempelvis handle internt i koncernen til armslængdepriser, og derved have indflydelse på, i hvilken medlemsstat overskuddet beskattes. CCCTB'et er en harmonisering af skattegrundlaget og medfører ensartet opgørelse i alle medlemsstater, men direktivet medfører ikke en harmonisering af skattesatserne, og medlemsstaterne vil derfor stadig have suveræniteten til at fastsætte disse. Dette afsnit har til formål at skitsere nogle af de udfordringer, der kan være forbundet med implementering af systemet. Der fokuseres navnlig på, om muligheden for forskellige skattesatser blandt medlemsstaterne vil forøge koncerners incitament til skatteplanlægning, samt om systemets vedtagelse vil føre til en øget konkurrence på skattesatserne blandt medlemsstaterne.

8.1.1 Differentierede skattesatser – et incitament til skatteplanlægning

Når de materielle regler for opgørelse af skattegrundlaget harmoniseres, og de koncerninterne transaktioner elimineres, kan koncerner ikke længere flytte overskuddet rundt i EU som hidtil. Dette er dog ikke nødvendigvis ensbetydende med, at man fjerner multinationale koncerners incitament til aggressiv skatteplanlægning. Så længe der er forskellige skattesatser indenfor EU, vil der være et incitament til skatteplanlægning med henblik på at nedbringe den effektive skattesats. Systemet i sig selv skal afhjælpe den aggressive skatteplanlægning, men det er usandsynligt, at koncernernes muligheder for at skatteplanlægge helt elimineres. Dog vil metoden til skatteplanlægningen blive en anden. Når skatteplanlægningen ikke længere kan basere sig på flytning af overskud ved hjælp af transfer pricing eller udnyttelse af hybride mismatches, er der en risiko for, at skatteplanlægning i stedet kommer til at tage udgangspunkt i flytning af de egentlige øko-

nomiske aktiviteter. I stedet for flytning af et ”tomt” overskud, vil skatteplanlægningen formentlig tage afsæt i flytning af faktorerne i fordelingsnøglen; *omsætning, ansatte og aktiver*.⁴⁴ Ved at flytte disse faktorer til medlemsstater med lave selskabsskattesatser, vil en større andel af skattegrundlaget allokere hertil, hvorved den effektive beskatning minimeres. Hvis dette bliver den fremtidige skatteplanlægning, vil effekten for de berørte medlemsstater formentlig være større, end efter de nuværende regler. Hvis man efter de nuværende skattesystemer har aktiviteter i flere forskellige medlemsstater, men på en mere eller mindre aggressiv vis formår at flytte overskud til beskatning i en medlemsstat med lav beskatning, så vil de økonomiske aktiviteter i de øvrige medlemsstater alligevel bidrage til disse stater økonomi, uanset at det ikke er for så vidt angår skatteprovenu fra de omhandlende selskaber. Hvis man eksempelvis ser på faktoren *ansatte* – så vil disse bidrage i de øvrige medlemsstater til beskæftigelse, skatteprovenu og generelt forbrug. Hvis man derimod flytter faktorerne som led i et nyt paradigme indenfor skatteplanlægning, vil der være risiko for, at reelle økonomiske aktiviteter ”fjernes” fra medlemsstaterne med de højeste selskabsskattesatser.

Det skal dog bemærkes, at hvis man ”flytter” hele aktiviteten fra én medlemsstat til en anden medlemsstat (men en lavere skattesats), vil koncernen ikke kunne få andel i denne første medlemsstats økonomi. Skatteplanlægningen vil formentlig være mere nuanceret end som så, hvorfor man kan forestille sig, at der spekuleres i, hvilke aktiviteter, der skal placeres i hvilke medlemsstater. Man kan eksempelvis forestille sig, at der vil være større incitament til at flytte produktionsenheder til medlemsstater, der både har lave skattesatser og lave lønninger.⁴⁵ På denne måde kan produktionsenheden opnå flere ansatte til samme lønsum, samtidig med at en større andel af skattegrundlaget allokere til denne medlemsstat med lavere skattesats. Der er således større sammenhæng mellem de kommercielle og de skattemæssige overvejelser.

⁴⁴ Alvin T'ng: *The Modern Marketplace, the Rise of Intangibles and Transfer Pricing*, Intertax, Volume 44, Issue 5, 2016

⁴⁵ *Regeringens foreløbige generelle holdning – CCCTB, SU 2016, 328*

8.1.2 *Differentierede skattesatser – ”race to the bottom”*

Når direktivforslaget ikke medfører en harmonisering af selskabsskattesatserne, kan systemet potentielt medføre en øget konkurrence mellem medlemsstaterne på skattesatserne, da medlemsstaternes mulighed for at konkurrere på de materielle opgørelsesregler elimineres.⁴⁶ Nogle medlemsstater har udtrykt ønske om, at direktivforslaget kombineres med en minimumssats.⁴⁷ Hvis en sådan minimumssats blev vedtaget, ville man kunne stoppe medlemsstaternes race to the bottom og derved minimere den indbyrdes skattekonkurrence. Der kan dog sættes spørgsmålstegn ved, om det vil gavne det indre marked, hvis man eliminerer skattekonkurrencen fuldstændigt. Dette skal dog ikke diskuteres nærmere her. Det skal blot bemærkes, at systemet højst sandsynligt vil medføre et øget fokus på de nominelle skattesatser.

Når det som tidligere beskrevet, er et af formålene med direktivet at opnå en større sammenhæng mellem selve værdiskabelsen og beskatningen, bliver det formentlig endnu vigtigere for medlemsstaterne end tidligere at tiltrække selskaber samt at fastholde eksisterende selskaber, da alternativet vil være, at selve de økonomiske aktiviteter udgår fra medlemsstaten. Hvis selskaberne flytter til andre medlemsstater, vil den første medlemsstat derved miste eksempelvis beskatningsretten til de ansatte samt det øvrige økonomiske bidrag, som de fysiske personer bibringer.

8.1.3 *Delkonklusion*

Hvorvidt multinationale koncerner underlagt systemet vil spekulere i at placere ansatte, omsætning og aktiver i skattemæssigt fordelagtige medlemsstater, må tiden vise. Det skal dog bemærkes, at skatteplanlægningen vil skifte karakter, idet den ikke længere kan være udelukkende skattemæssigt begrundet. De omhandlende koncerner må alt andet lige tage de kommercielle overvejelser med i betragtning, hvis skatteplanlægningen tager udgangspunkt i en flytning af selve de økonomiske aktiviteter. Det skal ligeledes erindres, at direktivforslaget indeholder værnsmekanismer, som hindrer den blotte flytning af aktiviteter til andre medlemsstater, hvorfor den omhandlende skatteplanlægning i højere grad må basere sig på langsigtede løsninger og fremtidige investeringer.

8.2 **Udfordringer vedrørende fortolkning og korrekt implementering**

I afhandlingens forrige afsnit er både formålet med direktivforslaget og indholdet af dets materielle bestemmelser blevet gennemgået. Særligt i forbindelse med formålet er der blevet afdækket

⁴⁶ Sandy Bhogal og Kitty Swanson: *EU CCCTB: The potential successes and challenges*, International Tax Review, 15. december 2016

⁴⁷ Anjana Haines: *ECOFIN reacts to EC's corporate tax plans*, International Tax Review, 9. november 2016

en række målsætninger, som skal medføre et mere effektivt selskabsskattesystem inden for EU. Dermed sagt er direktivforslaget som udgangspunkt forbundet med en række fordele for både selskaber og medlemsstater. I naturlig forlængelse heraf medfører forslaget ligeledes en forsimpning af skattesystemerne, når selskaberne i princippet udelukkende skal forholde sig til ét fælles regelsæt og én administrerende skattemyndighed ved deres grænseoverskridende erhvervsmæssige aktivitet inden for EU. Direktivforslaget er et ambitiøst initiativ, hvilket kan afføde, at direktivforslaget medfører en række udfordringer, såfremt det vedtages. I det følgende afsnit belyses potentielle udfordringer i forhold til selve fortolkningen og implementeringen af direktivforslaget.

Ved behandlingen af disse udfordringer vil der i dette afsnit blive lagt vægt på henholdsvis valget af retsakt, karakteren af de materielle bestemmelser i direktivforslaget samt princippet om, at én hovedskattemyndighed skal varetage en grænseoverskridende koncerns samlede skattemæssige anliggender.

8.2.1 Valget af retsakt og karakteren af de materielle bestemmelser

Som det tidligere er belyst, er formålet med CCCTB-systemet at skabe et fælles system for selskabsbeskatning inden for EU – og derved sikre en styrkelse af det indre marked. Det forsøges derved at gøre op med de uoverensstemmelser, som 28 forskellige retssystemer med forskellige retstraditioner medfører.

Som det ligeledes er belyst tidligere, skal det fælles skattesystem særligt værne mod, at koncerner inden for EU ikke foretager aggressiv skatteplanlægning, hvorved der for eksempel ikke kan foretages overskudsflytning, opnås dobbelt ikke-beskatning eller dobbeltfradrag. Samtidig hindres det, at koncernerne dobbeltbeskattes af overskud. For netop at kunne gøre op med disse uoverensstemmelser, som det ses i forhold til nuværende skattesystemer, er det nødvendigt med en harmonisering på området. Særligt i forhold til behovet for en ensartet fortolkning, kan der i to henseender rejses tvivl i relation til, om dette overhovedet vil være muligt på tværs af grænserne. *For det første* medfører forslagens karakter som direktiv, at medlemsstaterne har et vist råderum ved implementeringen af direktivforslaget, hvilket i sig selv kan medføre uoverensstemmelser vedrørende fortolkningen af direktivets bestemmelser. *For det andet* indeholder direktivforslaget

også bestemmelser som direkte henviser til national ret, hvilket i sagens natur også potentielt kan medføre uoverensstemmelser vedrørende medlemsstaternes fortolkning af direktivet.⁴⁸

Udstedelsen af retsaktens i direktivform byder, at medlemsstaterne skal foretage en implementering af direktivet i national ret. Dette kan potentielt medføre uoverensstemmelser i regelsættet på tværs af grænserne, som kan danne baggrund for koncernernes aggressive skatteplanlægning. Det bør derfor søges, i forbindelse med implementeringen af CCCTB-systemet, at der skabes de bedste forudsætninger for, at der sikres en ensartet fortolkning af regelsættet på tværs af grænserne. Såfremt dette ikke lykkes, vil en forskelligartet fortolkning af direktivets bestemmelser medføre, at der opstår uoverensstemmelser, som kan danne baggrund for koncernernes aggressive skatteplanlægning – præcis på samme måde, som det ses i forhold til de nuværende skattesystemer på området. Netop denne udfordring kan tænkes at have været undgået, såfremt regelsættet var udstedt i forordningsform, således at regelsættet ville finde direkte anvendelse i national ret, hvorved der ikke skal ske implementering. Særligt vedrørende denne betragtning kan det læses ud af betænkningerne til direktivforslaget, at man er bekendt med, at blød lovgivning er et risikabelt valg, da det er vigtigt, at regelsættet anvendes ensartet og konsekvens på tværs af grænserne. Dog følger det direkte af Traktat om den Europæiske Unions Funktionsmådes (TEUF) artikel 115, at lovgivning inden for de direkte skatter udelukkende må vedtages i direktivform.⁴⁹

Ved at udstede CCCTB-regelsættet i direktivform sikres medlemsstaterne en vis fleksibilitet i forhold til at tilpasse deres respektive lovgivninger. Der kan dog ikke ses bort fra, at de forskellige skattesystemer også er påvirket af kulturelle forskelle, hvilket kan påvirke implementeringsprocessen.⁵⁰ Denne fleksibilitet kan ligeledes anses for at være et udtryk for, at medlemsstaternes skattemæssige autonomi bevares, hvorved der er bedre forudsætninger for at opnå enstemmighed, hvilket er en nødvendighed, såfremt direktivet skal vedtages. Forskellene i skattesystemerne kan ligeledes tænkes at have indflydelse på fortolkningen af direktivforslagets bestemmelser, hvorved der i sidste ende vil opstå uoverensstemmelser på tværs af grænserne. Det er derfor nødvendigt at forholde sig til de uoverensstemmelser, som retsaktens karakter byder. I det følgende vil der blive belyst en række løsningsforslag, som kan være med til at dæmme op for problemstillingen vedrørende forskelligartet fortolkning på tværs af grænserne.

⁴⁸ *EU CCCTB: The potential successes and challenges*, s. 4

⁴⁹ COM(2016) 685 final, s. 6

⁵⁰ María Jesús García Torres-Fernández, *Corporate Tax Harmonization: Key Issues for Ensuring an Efficient Implementation of the CCCTB*, Intertax, Volume 40, Issue 11, 2012, s. 602

Set i forhold til selve det materielle indhold af direktivforslagets bestemmelser, har man i nogen grad været forudseende i tilfælde af tvivl vedrørende fortolkningen. Det følger direkte af direktivforslaget, at den skattepligtige i tvivlstilfælde kan anmode om en udtalelse fra hovedskattemyndigheden vedrørende en specifik transaktion eller sammensætningen af en koncern.⁵¹ Dog kan der ikke ses bort fra det faktum, at fortolkningen vil blive foretaget af skattemyndighederne i den medlemsstat, som kvalificerer sig som hovedskattemyndighed. I denne forbindelse vil konsekvensen af implementering og forskelligartet fortolkning også komme til udtryk, hvorfor det er nødvendigt med nogle konkrete initiativer, som kan imødekomme potentielle uoverensstemmelser. I relation til selve fortolkningen af direktivforslaget findes der endnu ikke et organ på EU-niveau, som sikrer en ensartet fortolkning af regelsættet, når der opstår forskellige fortolkninger af den samme regel. Derfor kan det være nødvendigt at oprette en komité på netop dette område, hvis afgørelser er bindende for alle medlemsstater. Derudover ses der ligeledes tilfælde, hvor der er uoverensstemmelse mellem udtalelserne fra forskellige skattemyndigheder. For at kunne løse en sådan konflikt, kan det være nødvendigt med en retsinstans, som er kompetent til at løse problemstillingen i første instans. Denne opgave er som udgangspunkt betroet de nationale domstole. For at kunne sikre effektivitet og retfærdighed, kan det dog være nødvendigt at denne opgave i stedet skal betros en specialiseret domstol, da det ofte vil være for stor en opgave for de nationale myndigheder at have indblik i 28 forskellige retssystemer, medmindre domstolen er specialiseret i komparativ ret.⁵²

8.2.2 *One stop shop-princippet*

CCCTB-systemet er, som også tidligere nævnt, kendetegnet ved, at de omfattede selskaber som følge af systemet udelukkende skal beskæftige sig med én hovedskattemyndighed. Det følger af formålet, at dette skal lette koncernernes administrative byrde, hvorved det gøres mindre bebyrdende at drive erhvervsmæssig aktivitet på tværs af grænserne. Dette medfører samtidig også, at der vil forekomme en nedsættelse af de complianceomkostninger, som koncernerne har måttet afholde i forhold til nuværende systemer på området. Selvom one stop shop-princippet medfører en række fordele ud fra en selskabsbetragtning, medfører det ligeledes en række udfordringer, som skal belyses i det følgende. Disse udfordringer relaterer sig *for det første* til det faktum, at

⁵¹ COM(2016) 683, final, artikel 61.

⁵² *Corporate Tax Harmonization: Key Issues for Ensuring an Efficient Implementation of the CCCTB*, s. 602-603

CCCTB-systemet byder et øget samarbejde mellem skattemyndighederne på tværs af grænserne. *For det andet* kan one stop shop-princippet give anledning til aggressiv skatteplanlægning.

Da den respektive hovedskattemyndighed i en given medlemsstat skal kontrollere samtlige selskaber inden for en grænseoverskridende koncern, byder det også, skattemyndigheden skal føre kontrol med selskaber, som er placeret uden for medlemsstatens egentlige jurisdiktion. På denne foranledning må det siges, at CCCTB-systemet udelukkende kan fungere efter hensigten, hvis skatteadministrationerne er villige til at indgå i et indbyrdes samarbejde. Behovet for et administrativt samarbejde mellem skatteadministrationerne på tværs af grænserne er tidligere blevet understreget – og i forhold til direktivforslaget ses der også et fremskridt på netop dette område. Det følger direkte af direktivet, at den konsoliderede selvangivelse og støttedokumenter lagres i en central database, hvor alle myndighederne har adgang til – en database, som er underlagt regler om tavshedspligt.⁵³ Derudover sikrer direktiv 2011/16/EU fortsat kommunikation og udveksling af informationer mellem myndighederne.⁵⁴ Da der allerede på området er et direktiv, som skal sikre kommunikation og informationsudveksling på tværs af grænserne, indikerer de supplerende regler i direktivforslaget, at systemet fordrer et øget behov herfor, for at systemet kan fungere efter hensigten.

Hvor problemstillingen vedrørende grænseoverskridende samarbejde mellem skatteadministrationerne som udgangspunkt søges løst direkte i ordlyden af direktivforslaget, medfører one stop shop-princippet dog en yderligere udfordring. Det faktum, at koncernerne efter CCCTB-systemet udelukkende skal kontrolleres af én hovedskattemyndighed, kan danne baggrund for koncernernes skatteplanlægning. Hvor koncernerne efter nuværende systemer skal forholde sig til mange forskellige skattemyndigheder, alt efter hvor de separate selskaber er placeret, gives der nu mulighed for at spekulere i, hvor det er mest fordelagtigt at underlægge sig kontrol – her tænkes særligt på, at koncernerne kan spekulere i, hvilke medlemsstater der har de mindst bureaukratiske skattemyndigheder. Medlemsstaterne skal derved sikre, at der er ensartet praksis på området – og et tilsvarende kontrolniveau i alle medlemsstaterne.⁵⁵ Afsluttende kan der særligt vedrørende denne problemstilling konstateres, at CCCTB-systemet giver anledning til, at koncernerne kan spekulere i hvilke medlemsstater, der forekommer det laveste kontrolniveau, den mest lempelige praksis, samt hvor administrationen er særligt smidig.

⁵³ COM(2016), 683 final, artikel 57 og 63

⁵⁴ *Corporate Tax Harmonization: Key Issues for Ensuring an Efficient Implementation of the CCCTB*, s. 603-604

⁵⁵ *Regeringens foreløbige holdning – CCCTB*, s. 5

8.3 Udfordringer vedrørende løbende regulering

I det følgende afsnit vil der blive præsenteret en udfordring, som særligt gør sig gældende vedrørende den løbende regulering af retsakter inden for EU – dette skal også ses i forhold til adgangen til løbende regulering på medlemsstatsniveau. Udfordringen kan tænkes at blive aktuel i de tilfælde, hvor koncernselskaber finder smuthuller i CCCTB-systemet, som kan anvendes til aggressiv skatteplanlægning, der ikke gribes af den generelle misbrugsbestemmelse.

Indledningsvist skal det inddrages, hvorledes det i forhold til den danske lovgivningsprocedure er muligt at dæmme op for koncernselskabers udnyttelse af dansk skattelovgivning. Når den danske lovgivningsprocedure tages i betragtning, skal det bemærkes, at tidsperioden fra fremsættelse til vedtagelse som minimum har et omfang på 30 dage.⁵⁶ Selve vedtagelsen af lovforslaget forudsætter et simpelt flertal i Folketinget. Ved en sammenligning af den danske lovgivningsproces og den EU-retlige lovgivningsprocedure kan belyses en række forskelle. Udstedelse af retsakter indenfor EU behandles efter henholdsvis en almindelig og en særlig lovgivningsprocedure, hvor retsakter vedrørende de direkte skatter henhører under den særlige lovgivningsprocedure i henhold til TEUF art. 115. Set i forhold til den almindelige lovgivningsprocedure for EU-retsakter, er den særlige lovgivningsprocedure mindre omstændig, da beslutningskompetencen påhviler Rådet efter høring af Europa-Parlamentet. Dog forudsætter vedtagelse i Rådet enstemmighed, samt Europa-Parlamentets godkendelse.⁵⁷ Hvad angår selve lovgivningsproceduren for EU-retsakter, opereres der ikke med tidsfrister på tilsvarende vis som ved den danske lovgivningsprocedure. I stedet anvendes begreber som for eksempel *inden rimelig tid*. Derved findes der ikke formelle krav, som bidrager til en hurtig lovgivningsproces.

Der kan være udfordringer forbundet med den løbende regulering af direktivet, idet ændringer kræver enstemmighed mellem medlemsstaterne. Såfremt selskaber indenfor systemet finder uhensigtsmæssigheder, der kan anvendes til aggressiv skatteplanlægning, skal de nødvendige ændringer gennem den EU-retlige lovgivningsprocedure. Derved skal Kommissionen fremsætte et forslag, der skal til høring i Europa-Parlamentet, før forslaget skal vedtages ved enstemmighed i Rådet. Der kan således være en risiko for, at det tager lang tid at fjerne eventuelle uhensigtsmæssigheder ved systemet. Ligeledes kan der være en risiko for, at der ikke kan opnås enighed om ændringer, såfremt disse uhensigtsmæssigheder viser sig fordelagtige for nogle medlemsstater.

⁵⁶ Jens Peter Christensen m.fl, *Dansk Statsret*, 2. udg, 2016, Jurist- og Økonomforbundets forlag, s. 133-134

⁵⁷ Karsten Engsig Sørensen m.fl, *EU-retten*, 6. udgave, 2014, Jurist- og Økonomforbundets forlag, s. 138-144

Det kan herved tænkes, at reguleringsmekanismen inden for EU er mindre fleksibel set i forhold til hvad der gør sig gældende for den danske lovgivningsprocedure.

9 Skattetænkning, skatteunddragelse og skattesvig

Dette afsnit har til formål at afdække begreberne *skattetænkning*, *skatteunddragelse* og *skattesvig*. Det er nødvendigt at afklare begrebernes indhold og rækkevidde for at kunne afdække, om der i nogle tilfælde vil være tale om misbrug – og i så fald hvornår og under hvilke omstændigheder. Selve begrebsafklaringen er derved en forudsætning for den efterfølgende analyse af misbrugsbegrebet, særligt under hensyn til, at der er tale om et endnu ikke vedtaget direktiv. Afdækningen af begreberne tager udgangspunkt i afgørelser, der er afsagt på et tidspunkt, hvor der endnu ikke i dansk ret fandtes en generel misbrugsbestemmelse. Såfremt direktivet vedtages må det antages at implementeringen af misbrugsbestemmelsen erstatter nogle af principper, der findes i dansk skatteret. Begreberne skal anvendes til at drage paralleller til det EU-retlige misbrugsbegreb til brug for fortolkningen af direktivets misbrugsbestemmelse.

Ved behandlingen af begreberne er der søgt inspiration i Jan Pedersens doktordisputats vedrørende skatteudnyttelse. Jan Pedersen definerer *skattetænkning* som dispositioner, hvorved der opnås en skattefordel, dog således at dispositionen er udtryk for en loyal udnyttelse af de materielle skatteregler og en loyal selvangivelse til skattemyndighederne. Retsvirkningen af skattetænkning er, at der ikke sker en korrektion af skatteansættelsen. *Skatteunddragelse* er et udtryk for, at skattefordelen udspringer af en disposition, som ikke er overensstemmende med de materielle skatteregler, dog uden at der foreligger en illoyal selvangivelse. I dette tilfælde er retsvirkningen, at skatteansættelsen kan korrigeres af skattemyndighederne, således at skatteansættelsen bringes i overensstemmelse med de materielle skatteregler.⁵⁸ Afslutningsvist defineres *skattesvig* som en disposition, hvor en skattefordel opnås ved en illoyal udnyttelse af de materielle skatteregler, såvel som en illoyal selvangivelse. Den illoyale selvangivelse kan bestå i en vildledende eller ukorrekt angivelse af oplysninger – eller en direkte undladelse af at selvangive. Konsekvensen af skattesvig er en tilsidesættelse af dispositionen og strafforfølgelse. Skatteudnyttelsen inddeles således i henholdsvis de lovlige, ulovlige og strafbare udnyttelser.⁵⁹

I de følgende afsnit, vil der til brug for sondringen blive taget udgangspunkt i retsvirkningerne ved forskellige dispositioner. Der vil i denne henseende inddrages relevante domme, som belyser de forskellige begreber og deres indhold.

⁵⁸ Jan Pedersen, *Skatteudnyttelse*, 1. udg., 1989, G·E·C Gads Forlag, s. 27

⁵⁹ Jan Pedersen, s. 28

9.1 Skatteunddragelse

Det følgende afsnit skal illustrere skatteunddragelse mellem interesseforbudne parter i form af dispositioner, der har karakter af illoyal udnyttelse af de materielle skatteregler. Til brug for af-dækningen af begrebet, vil der blive taget udgangspunkt i henholdsvis direkte interessefællesskaber og skattemæssige interessefællesskaber.

9.1.1 Direkte interessefællesskab

Et interessefællesskab kan bestå af et direkte interessefællesskab, som eksempelvis kendes fra ligningslovens § 2, der tager udgangspunkt i bestemmende indflydelse, koncernforbindelse og ejerskab over faste driftssteder. Det er en forudsætning for, at der kan ske korrektion som følge af skatteunddragelse inden for et interessefællesskab, at skattemyndighederne dels påviser interessefællesskab og dels, at der er tale om en eller flere usædvanlige dispositioner. Skatteyderen har bevisbyrden for, at de usædvanlige dispositioner ikke er et udslag af interessefællesskabet.⁶⁰ Det skal i det følgende belyses, hvordan skatteunddragelse indenfor interessefællesskab kan komme til udtryk og hvilke momenter, der ved afgørelsen særligt lægges vægt på.

9.1.1.1 UfR 2000.393 H

Jysk Sengetøjslager A/S erhvervede den 30.maj 1985 et selskab Hobby Hall A/S, der drev postordresalg. De følgende år drev Hobby Hall skoforretninger, men var underskudsgivende. Pr. 31. august 1989 var egenkapitalen negativ med knap 55 mio. kr. Den 25. august 1989 blev der indgået aftale mellem Jysk Sengetøjslager A/S og Hobby Hall A/S, således at Hobby Hall fremover skulle varetage indkøbsfunktionen for Jysk Sengetøjslager. Som vederlag for selskabets indkøbsfunktion, ville Jysk Sengetøjslager betale 5 % i provision af indkøbet. Indkøbene foregik for Jysk Sengetøjslagers regning og risiko, og der skete levering direkte til Jysk Sengetøjslager. I 1990 blev aktierne i Hobby Hall overdraget til hovedaktionæren i Jysk Sengetøjslager samt dennes hustru. På samme dato blev hustruens aktier overdraget til hovedaktionærens og hendes fælles børn som gave. Det skal bemærkes, at aftalen af 25. august 1989 mellem Jysk Sengetøjslager og Hobby Hall indeholdt et skatteforbehold, således at parterne kunne foretage reguleringer af aftalen eller helt hæve den, såfremt værdiansættelser ikke blev godkendt af skattemyndighederne. I perioden 1. september 1989 til 31. august 1990 betalte Jysk Sengetøjslager 21.884.788 kr. til Hobby Hall i provision for indkøb til koncernen.

⁶⁰ Jan Pedersen, s. 318-319

Det skal som det første konstateres, at der er et direkte interessefællesskab mellem Jysk Sengetøjslager A/S og Hobby Hall A/S i form af ejerskab. Der er som udgangspunkt ikke noget i vejen for, at selskaberne indbyrdes agerer ud fra dette interessefællesskab, når blot dette sker på armslængdevilkår. Spørgsmålet er i denne henseende, om dispositionerne mellem selskaberne kan karakteriseres som usædvanlige.

Ved skattemyndighedernes vurdering af, at der er tale om usædvanlige dispositioner lægges der vægt på, at indkøbsfunktionen sker for moderselskabets regning og risiko, hvorfor Landskatteretten fandt, at dispositionerne ikke var forretningsmæssigt begrundet. Dispositionerne fandtes derimod, at være foretaget med henblik på indkomstflytning. Ved sagens behandling Landsretten anerkendes dispositionerne ej heller. Det bemærkes særligt, at det direkte interessefællesskab mellem virksomhederne har været afgørende for etableringen af indkøbsordningen. Det anses for usandsynligt, at moderselskabet ville have etableret et aftaleforhold på tilsvarende vilkår med en uafhængig part. Derudover lægges der vægt på, at Jysk Sengetøjslager A/S ikke har løftet sin bevisbyrde, *dels* i forhold til at et mindre provisionsvederlag generelt kunne svare til sædvanlige forretningsvilkår og *dels*, at vilkårene i den konkrete aftale svarer til sædvanlige forretningsvilkår. I Højesteret fandtes det ligeledes, at aftalen mellem parterne afveg fra normale forretningsmæssige funktionsopdelinger, hvorefter aftalen måtte tilsidesættes. Dog blev dommen afsagt med dissens således at to dommere ville tage hjemvisningspåstanden til følge. Begrundelsen herfor var, at det som udgangspunkt er normalt forretningsmæssigt begrundet, at et koncernselskab oppebærer fortjeneste ved en sådan indkøbsfunktion, men at den aftalte provision i betydelig grad oversteg, hvad der kunne opnås mellem uafhængige parter. Dette særligt under hensyn til den begrænsede økonomiske risiko som Hobby Hall A/S påtog sig ved varetagelsen af indkøbsfunktionen.

Det er således slået fast, at der foreligger et interessefællesskab, og at aftalen mellem parterne indeholder usædvanlige vilkår. Når skattemyndighederne har påvist disse forhold, har skatteyderen mulighed for at påvise, at de usædvanlige dispositioner ikke er et udslag af interessefællesskabet. I denne afgørelse forsøger Jysk Sengetøjslager at påvise, at dispositionerne ikke er usædvanlige, idet man henviser til tidligere udførte indkøbsfunktioner indenfor koncernen. Lars Larsen varetog fra 1980 indkøbsfunktionen igennem sin personlige virksomhed, hvor der blev betalt en provision på cirka 4 % af indkøbene. Funktionen blev i 1985 dog lagt ind i et selskab ejet af Lars Larsen. Det skal dog bemærkes til disse argumenter, at indkøbene fra den personlige virksomhed

somhed skete for egen regning og risiko og i eget navn. Virksomheden havde derfor en reel økonomisk risiko ved funktionen, og det skal samtidig bemærkes, at Lars Larsen hæftede ubegrænset for indkøbene. I dette tilfælde må provisionen anses for forretningsmæssigt begrundet, da denne skulle modsvare de risici, der var forbundet med indkøbene, hvorfor situationerne ikke kan sammenlignes.

9.1.1.2 UfR 2014.2742 H

TopDanmark A/S er moderselskab i TopDanmark-koncernen, og den omhandlende sag vedrører foruden moderselskabet tre datterselskaber; TDB.01 A/S, TDB.02 A/S og TD.0151 ApS. Sidstnævnte selskab har desuden to datterselskaber; TD.0153 ApS og TD.0154 ApS. Alle selskaber er sambeskattede. Der er i TopDanmarks datterselskaber TDB.01 A/S og TDB.02 A/S (herefter selskab 1 og 2) foretaget en række valutaterminskontrakter i perioden 1. december 2000 til 12. december 2000. Der er i datterselskaberne TDB.0153 ApS og TDB.0154 ApS (herefter selskab 3 og 4) foretaget valutaterminskontrakter i perioden 22. november 2000 til 4. december 2000. Valutaterminskontrakter blev foretaget således, at det ene datterselskab foretog en terminsforretning i USD mod EUR, samtidig med at det andet datterselskab foretog en terminsforretning i DKK mod USD for stort set samme beløb. Selskab 1 og selskab 2 handlede således samtidigt, men modsatrettet og det samme gjorde sig gældende for selskab 3 og selskab 4. Valutaterminskontrakterne medførte et tab for henholdsvis selskab 1 og selskab 4, hvilke TopDanmark dækkede overfor banken i henhold til tidligere afgivne støtteerklæringer. I tilknytning til terminsforretningerne blev der gennemført kapitalforhøjelser i de tabslidende selskaber, og indskuddene blev efterfølgende anvendt til at indfri de koncerninterne fordringer. De to tabslidende datterselskaber blive efterfølgende solgt til andre selskaber indenfor koncernen, og TopDanmark selvangav et tab til skattemyndighederne som følge af avanceopgørelsen.

Det skal indledningsvist bemærkes, at der mellem parterne er et direkte interessefællesskab, da der er koncernforbindelse mellem alle de omhandlende selskaber. Spørgsmålet bliver herefter, om dispositionerne er usædvanlige, og i givet fald er et udslag af interessefællesskabet.

I Landsskatteretten blev der ved afgørelsen lagt vægt på, at indskuddet ved kapitalforhøjelsen blev anvendt til at indfri den koncerninterne fordring, og at muligheden for at opnå et fradragsberettiget tab har indgået i overvejelserne ved kapitalforhøjelserne. Dog fandt Landsskatteretten, at der ikke var tilstrækkeligt grundlag for at se bort fra kapitalforhøjelserne, da disse var foretaget i overensstemmelse med de selskabsretlige regler. I Landsretten blev der ved afgørelsen lagt vægt

på, at valutaterminsforretningerne havde været uden økonomisk risiko og ikke var forretningsmæssig begrundet. Det bemærkes særligt, at det eneste formål med valutaterminskontakterne var at påføre ét af datterselskaberne et tab. Selvom dette tab var konstrueret, var det dog stadig realiseret og blev modsvaret af en tilsvarende gevinst i søsterselskaberne. Det fandtes, at udnyttelsen var risikofri og uden forretningsmæssig begrundelse, dog var der ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte kapitalforhøjelserne ved opgørelsen af avancen. Dommen er afsagt med dissens, således at den sidste dommer fandt, at kapitalforhøjelsen skete med henblik på at udnytte et konstrueret, risikofrit og påregneligt tab, som ud fra en helhedsbedømmelse ikke burde blive tillagt skattemæssig realitet. Ved behandlingen af sagen i Højesteret, blev der lagt vægt på, dispositionerne var uden økonomisk risiko og ikke var forretningsmæssigt begrundende, idet terminskontakterne i realiteten var økonomisk neutrale. Der blev desuden lagt vægt på, at valutaterminsforretningerne var gennemført og tilrettelagt på en sådan måde, at forretningernes eneste formål og virkning var at skabe et fradragsberettiget tab. Ud fra en helhedsvurdering af disse betragtninger, kunne tabet ikke anses for at være reelt.

Når der af skattemyndighederne er påvist både et interessefællesskab og usædvanlige dispositioner, skal skatteyderen påvise, at de usædvanlige dispositioner ikke er en følge af interessefællesskabet. TopDanmark har til støtte for sin frifindelsespåstand gjort en række forhold gældende. For det første er det gjort gældende, at der ikke i den dagældende aktieavancebeskatningslov er hjemmel til at foretage en realitetsbedømmelse. For det andet lægges til grund, at sagen udelukkende vedrører fradrag for tab på aktier, hvorfor fradraget for valutaterminskontrakterne sagen uvedkommende. Derudover anføres det, at terminsforretningerne i sin form har substans og skatteretlig realitet og er lagt til grund ved skatteansættelse af hvert af de fire selskaber. TopDanmark har desuden gjort gældende, at der i forbindelse med kapitalforhøjelserne faktisk er betalt de omhandlende beløb, hvorfor der ikke er tale om fiktive posteringer uden reelt indhold.

Det blev i Landsskatteretten bemærket, at der ved kapitalforhøjelserne indgik i overvejelserne, at der kunne opnås et fradragsberettiget tab, ligesom Landsretten bemærkede, at dispositionerne ikke var forretningsmæssigt begrundede. Dog fandtes der ikke grundlag for at tilsidesætte kapitalforhøjelserne ved avanceopgørelserne trods disse bemærkninger. Dette kan anses for udslag af, at de selskabsretlige regler for kapitalforhøjelserne er overholdt, og at disse er så basale, at de ikke kan danne baggrund for realitetsbedømmelse i skattemæssig henseende. Dog finder Højesteret modsat, at det faktum, at dispositionerne er uden forretningsmæssig begrundelse og at det

eneste formål er at skabe et fradragsberettiget tab, er tilstrækkeligt til at kunne tilsidesætte dispositionerne ud fra en skattemæssig realitetsbedømmelse, selvom de bagvedliggende selskabsretlige regler er overholdt.

9.1.1.3 Sammenfatning

Sammenfattende om dommene kan det for det første konstateres vedrørende de tilfælde, hvor der både foreligger et interessefællesskab og en usædvanlig disposition, at det alt andet lige vil være svært for skatteyderen at løfte bevisbyrden for, at de usædvanlige dispositioner ikke er et udslag af interessefællesskabet. Det kan desuden inddrages, at det bliver sværere for skatteyderen at løfte bevisbyrden, såfremt dispositionerne ikke er forretningsmæssigt begrundede. Det ses for eksempel i dommen vedrørende Jysk Sengetøjslager A/S, at der ikke kunne være opnået tilsvarende vilkår for funktionsopdelingen, hvis der havde været tale om uafhængige parter. Aftalen har således ikke været baseret på armslængdeprincippet, hvilket også indikerer, at der har været tale om en usædvanlig disposition uden tilstrækkelig forretningsmæssig begrundelse for aftalevilkårene. Det må derfor sluttes, at dispositioner der iagttager armslængdeprincippet, ligeledes skal betragtes som sædvanlige dispositioner, der ikke kan tilsidesættes.

Det skal desuden konstateres, at Højesteret i dommen vedrørende TopDanmark-koncernen lagde vægt på realiteterne fremfor overholdelsen af formaliteterne ved de dispositioner, der er gennemført. De usædvanlige dispositioner kan netop tilvejebringes, fordi der ved de formelle rammer er mulighed herfor. Derfor er det hensigtsmæssigt med en realitetsgrundsætning, der kan tilsidesætte disse former for udnyttelse af de formelle rammer i skattemæssig henseende.

9.1.2 Interessefællesskab i skattemæssig henseende

Ved bedømmelsen af, om der foreligger skatteunddragelse, skal det undersøges, om der kan foreligge konkrete interessefællesskaber, selvom der ikke foreligger direkte interessefællesskab. Det konkrete interessefællesskab kan bestå i fælles skattemæssige interesser, og dette interessefællesskab kan ligeledes have betydning for vurderingen af skatteunddragelse. Sædvanligvis formodes det, at uafhængige parter har modsatrettede interesser, hvorfor der som udgangspunkt ikke sker korrektioner af skattemyndighederne. Dog kan der være situationer, hvor uafhængige parter konkret har et skattemæssigt interessefællesskab, hvilket kan medføre korrektion, såfremt dette medfører usædvanlige dispositioner. I det følgende skal det, ligesom i det forrige afsnit, belyses ud fra relevant praksis, hvorledes skatteunddragelse inden for disse former for interessefællesskaber kan komme til udtryk og hvilke momenter, der lægges vægt på ved afgørelsen. Derudover

skal belyses, hvilke omstændigheder der medfører et interessefællesskab i skattemæssig henseende.

9.1.2.1 UfR 1996.1148 H

Sagen omhandler et sale-and-lease-back-arrangement mellem andelsselskabet Sydjysk Andels-Mælkekondsering af 1969 A.m.b.A (herefter Samden 69) og leasinginteressentskabet Investorgruppen Danmark I/S nr. 9. Ved indgåelse af arrangementet blev en række driftsmidler solgt til interessentskabet, hvorefter Samden 69 leasede driftsmidlerne. Parterne værdiansatte driftsmidlerne til 30 mio. kr. og ansatte scrapværdien til 3 mio. kr. efter 8 år, hvorefter leasingperioden var bestemt til at udløbe. Tvisten mellem interessentskabet og skattemyndighederne vedrører selve værdiansættelsen af driftsmidlerne.

Som det første skal det konstateres, at der i nærværende sag ikke er tale om et direkte interessefællesskab mellem parterne. Ved behandlingen af tvisten i Landsretten anfører skattemyndighederne, at der for parterne, ved aftalens indgåelse, ikke har været modstridende interesser. Andelselskaber kan ikke foretage afskrivninger på driftsmidlerne, og beskattes ikke af avancen ved salg af driftsaktiver, såfremt disse sælges til mere end den bogførte værdi. Interessentskabet har ligeledes haft en skattemæssig interesse i at opnå så højt et afskrivningsgrundlag som muligt. Landsretten finder, at parterne ikke har normale modstående interesser. Det skal herefter undersøges, om der mellem parterne er foretaget usædvanlige dispositioner, og om disse i givet fald er en følge af de fælles interesser.

Landsskatteretten finder, i overensstemmelse med skattemyndighedernes anbringender, at overdragelsessummen på driftsmidlerne forekommer urealistisk høj på den baggrund, at alle driftsmidlerne ved overdragelsen er værdiansat til nyværdipriser. Skattemyndighederne finder ud fra en skønsmæssig vurdering, at driftsmidlerne reelt er 15 mio. kr. værd og foretager en ligningsmæssig korrektion af overdragelsessummen, hvilket Landsskatteretten tiltræder. Ved behandlingen i Landsretten, lægges der ved vurderingen af værdiansættelsen vægt på, at der ikke gælder almene værdiansættelsesprincipper vedrørende det omhandlede arrangement. Der lægges desuden vægt på, at vurderingsmanden har godkendt værdiansættelsen uden bemærkninger. På denne baggrund findes det ikke sandsynliggjort, at driftsmidlerne blev overdraget til priser, der afviger væsentligt fra markedsværdien. Landsretten finder derfor, at der ikke er tale om en usædvanlig disposition mellem interesseforbundne parter. Højesteret tiltræder i det hele skattemyndighedernes anbringender om, at parterne har haft en fælles interesse i en høj værdiansættelse af driftsmidlerne. Af denne grund har parterne ikke krav på, at den aftale overdragelsessum lægges til

grund ved skatteansættelsen. Der lægges særligt vægt på, at overdragelsessummen dels afviger væsentligt fra, hvad der ville være aftalt mellem parter uden for interessefællesskab, og dels at Samden 69 ikke har oplyst, på hvilket grundlag driftsmidlernes brugsværdier er opgjort. Skattemyndighederne har derved med rette foretaget en korrektion af værdiansættelsen ud fra et samlet, rimeligt skøn. Højesterets afgørelse er afsagt med dissens. Mindretallet af dommere taler for, at værdiansættelsen ikke er usædvanlig, da driftsmidlerne på overdragelsestidspunktet var vel vedligeholdte og fungerede tilfredsstillende såvel teknisk som i andre henseender. Det findes ikke tilstrækkeligt sandsynliggjort, at overdragelsessummen væsentligt oversteg, hvad der ud fra forretningsmæssige overvejelser med rimelighed kunne aftales mellem uafhængige parter.

Da der kan konstateres et interessefællesskab i skattemæssig henseende, og at der foreligger en usædvanlig disposition, skal skatteyderen påvise, at den usædvanlige disposition ikke er et udslag af det skattemæssige interessefællesskab. I nærværende sag anfører skatteyderen for det første, at der er tale om uafhængige parter, hvorfor der i det hele taget ikke er adgang til at foretage en skattemæssig korrektion af værdiansættelsen. For det andet anføres det, at der ikke foreligger et sådant åbenbart misforhold mellem den faktiske og aftalte værdi på driftsmidlerne, som kan legitimere en tilsidesættelse. Parterne anfører desuden, at ingen af parterne har haft interesse i opskruede værdiansættelser, da afskrivningsmulighederne for interessenternes vedkommende beror på det solgte antal andele. For andelsselskabet ville en høj salgspris være attraktiv, men det pointeres, at formålet med arrangementet var at opnå en billig finansiering. Endeligt anføres det, at der ikke er objektive retningslinjer for værdiansættelse af den omhandlede type arrangement, hvorfor der må være en vis margin for usikkerheder ved beregningerne.

Landsretten såvel som Højesteret bemærker, at en tilsidesættelse forudsætter, at overdragelsessummen afviger væsentligt fra den pris, parter uden en fælles interesse ville have aftalt. Heraf kan udledes, at der i det konkrete interessefællesskab foreligger usædvanlige dispositioner, når der aftales en pris, der afviger *væsentligt* fra markedsværdien. Det må derfor antages, at parter i et skattemæssigt interessefællesskab har en større frihed i fastsættelsen af aftalevilkår end parter i et direkte interessefællesskab.

9.1.2.2 UfR 2006.818 H

Sagen omhandler aftaler om køb og salg af smørefedt. Flemming Jensen ejede på tidspunktet en række virksomheder, herunder blandt andet Jensen Miljøteknik ApS og den personligt ejede virksomhed Jensen Trading. I 1993 indgik Jensen Miljøteknik ApS aftale med MT Group, således at Jensen Miljøteknik ApS mod betaling skulle afhente smørefedt. Jensen Miljøteknik videresolgte

efter en grovsortering smørefedt til Jensen Trading. Jensen Trading indgik i 1993 aftale med JVB Invest ApS, som skulle aftage den del af smørefedt, som efter finrensning ikke var godt nok til videresalg i Danmark. JVB Invest ApS forpligtede sig ved aftalen til at aftage minimum 40 tons fedt pr. måned. Det blev aftalt, at JVB Invest skulle betale 21,32 kr., eksklusiv moms pr. kilo smørefedt. Derudover blev der indrømmet køberen kredit i perioden fra aftalens indgåelse i februar 1993 indtil udgangen af december 1993.

Det kan indledningsvist konstateres, at der ikke mellem parterne er et direkte interessefællesskab. Landsretten bemærker at der mellem parterne er et konkret interessefællesskab, da sælger kunne udnytte omsætningen til sit tidligere underskud, mens køber opnåede et fradrag for købesummen som følge af nedskrivningen for ukurans.

Ved vurderingen af, om der mellem parterne er foretaget usædvanlige dispositioner, lægger Landsskatteretten vægt på, at sælgeren til andre kunder end JVB Invest ApS har solgt smørefedt til betydeligt lavere priser. Derudover lægges der vægt på syns- og skønsmændens vurdering af smørefedt, herunder blandt andet udtalelsen om, at fedt sjældent opsamles og genbruges, særligt efter en forurening af så voldsom grad som den omhandlende. Landsskatteretten finder det ubetænkeligt, at salget ikke er sket til markedspriser, idet smørefedt anses for værdiløst. Derudover bemærker Landsskatteretten, at sælger har ydet køber en betydelig kredit uden at have sikret sig tilstrækkeligt. Landsretten lægger ved afgørelsen ligeledes vægt på, at smørefedt ikke havde nogen økonomisk værdi af betydning, da sælger ikke inden salget har tilført smørefedt en værditilvækst. Derudover lægges der vægt på, at sælger har solgt betydelige mængder smørefedt uden sikkerhed til et selskab med manglende aktiver, aktiviteter og med negativ egenkapital. Efter en samlet vurdering af disse omstændigheder finder Landsretten, at dispositionerne afviger så væsentligt fra normale forretningsmæssige dispositioner, at disse må tilsidesættes i skattemæssig henseende. Højesteret stadfæster afgørelsen af de samme grunde, som Landsretten ved sin afgørelse lagde til grund.

Som det tidligere er belyst ved behandlingen af de øvrige domme, er det skatteyderen, der har bevisbyrden for, at de usædvanlige dispositioner ikke er et udslag af det konkrete interessefællesskab. I denne dom forsøger skatteyderen først og fremmest at bevise, at der netop ikke er tale om usædvanlige dispositioner. Til støtte for denne påstand fremhæves det blandt andet, at dispositionerne er velbegrundede forretningsmæssigt og økonomisk. Aftalen mellem parterne er desuden gyldig og bindende, og derudover er der sket fakturering og fysisk levering af smørefedt. Skatteyderen anfører ligeledes, at smørefedt var rent og anvendeligt ved levering, samt at dette

repræsenterede en økonomisk værdi. Den forening, som syns- og skønsmanden konstaterede er opstået i forbindelse med opbevaringen. Vedrørende kreditten anføres det, at kredit uden sikkerhed er sædvanlig i forretningsforhold. Skatteyderen anfører desuden, at han ikke var bekendt med købers forhold eller hensigter i skattemæssig henseende og der har ikke været drøftelser om de skattemæssige aspekter ved aftalens indgåelse.

Som det blev fremhævet i dommen vedrørende sale-and-lease-back-arrangementet, kræver en korrektion af dispositioner mellem parter i et skattemæssigt interessefællesskab, at vilkårene afviger væsentligt fra, hvad der ville være aftalt mellem parter uden fælles interesser. Dette kommer også til udtryk i nærværende dom, hvor der handles med et produkt, som ikke har en økonomisk værdi af betydning. Det faktum, at skatteyderen anfører, at skattemæssige aspekter ikke har været drøftet mellem parterne, kan ses som et udtryk for et forsøg på at afvise sammenhængen mellem det skattemæssige interessefællesskab og de usædvanlige dispositioner. Når først skattemyndighederne har påvist interessefællesskab og usædvanlige dispositioner, må det dog være svært for skatteyderen at afvise sammenhængen. Såfremt skatteyderen derimod havde formået at løfte bevisbyrden for, at der ikke var sammenhæng mellem interessefællesskabet og de usædvanlige dispositioner, ville der ikke være adgang til korrektion af aftalen. Dog må denne bevisbyrde kræve mere end den omstændighed, at der ikke er et indgående kendskab til parten, med hvem man indgår en aftale. Det fremhæves af Landsskatteretten, at dispositionerne alene er båret af skatte-tænkning og at aftalen ikke har realøkonomisk indhold. Aftalen mellem Jensen Trading og JVB Invest ApS har ikke økonomisk effekt for parterne, da denne ikke medfører betalinger og har derved kun skattemæssig effekt. Såfremt aftalen derudover havde haft realøkonomiske effekter, havde bevisbyrden for, at der ikke er sammenhæng mellem de usædvanlige dispositioner og interessefællesskabet, formentlig været nemmere at løfte.

9.1.3 Delkonklusion

Med afsæt i de præsenterede domme vedrørende skatteunddragelse kan det generelt konstateres, at der er tale om skatteunddragelse, når dispositionerne mellem interesseforbudne parter er usædvanlige, og når der kan påvises en sammenhæng mellem interessefællesskabet og dispositionerne på usædvanlige vilkår. Ved de direkte interessefællesskaber vil der være tale om usædvanlige dispositionerne i tilfælde, hvor vilkårene afviger fra armlængdeprincippet. Som ses for eksempel ses i dommen vedrørende Jysk Sengetøjslager A/S medfører en forretningsmæssig begrundelse ikke nødvendigvis, at dispositionerne ikke er usædvanlige, når vilkårene ikke er i overensstem-

melse med armlængdeprincippet. I de tilfælde, hvor der foreligger direkte interesseforbudne parter, som agerer i uoverensstemmelse med armlængdeprincippet, skabes der en formodning for, at der handles med andre hensigter end blot de forretningsmæssige. Når der derimod foreligger et skattemæssigt interessefællesskab, vil der være tale om usædvanlige dispositioner, når vilkårene afviger *væsentligt* fra markedsværdierne. Der er således en større handlefrihed for disse parter, hvilket må være i medfør af en formodning om, at parterne er uafhængige, og at der derfor handles på markedsvilkår. Dispositioner indenfor de skattemæssige interessefællesskaber må afvige mere fra armlængdeprincippet, hvorfor disse parter har en lempeligere bevisbyrde for, at dispositionerne er forretningsmæssige. Der er således en tæt sammenhæng mellem betingelserne om, at der henholdsvis skal foreligge et interessefællesskab, usædvanlige dispositioner, og at dispositionerne derudover skal være et udslag af interessefællesskabet. Betingelserne påvirker derved hinanden indbyrdes.

I dommen vedrørende TopDanmark-koncernen foretager Højesteret en helhedsvurdering, og finder i den forbindelse, at de pågældende tab ikke er reelle, men derimod konstruerede og derfor ikke skal indgå i anskaffelsessummerne. Når selskaberne ved dispositionerne udnyttede de materielle bestemmelser, må Højesterets helhedsvurdering tages til udtryk for enten et omgængelses-synspunkt eller en realitetsbedømmelse. Det bemærkes dog, at realitetsgrundsætningen er omdiskuteret i den skatteretlige litteratur, men der er en vis enighed om, at der i skattemæssig henseende kan lægges vægt på økonomiske realiteter fremfor formaliteter.⁶¹ Det skal dog også bemærkes, at en udvidet adgang til anvendelsen af realitetsgrundsætningen både kan være i strid med grundlovens § 43, ligesom der kan skabes retsusikkerhed for skatteyderne.

9.2 Skattesvig

Det følgende afsnit har til formål at belyse skattesvig, samt belyse hvorledes denne kategori af skatteudnyttelser adskiller sig fra skatteunddragelse. Som det tidligere er beskrevet, forudsætter skattesvig, at der foreligger både en illoyal udnyttelse af de materielle skatteregler og illoyal selvangivelse. Den illoyale selvangivelse kan bestå af afgivelse af vildledende eller urigtige oplysninger til brug for skatteansættelse, samt en direkte undladelse af selvangivelse. Retsvirkningen af skattesvigen er tilsidesættelse af dispositionen og strafforfølgelse. Strafsanktionen kan være i

⁶¹ Jan Pedersen m.fl, *Skatteretten* 2, 7. udg, 2015, Karnov Group Denmark A/S, s. 383 og Aage Michelsen m.fl, *Lærebog om indkomstskat*, 16. udg, 2015, Jurist og Økonomforbundets Forlag, s. 145 ff.

form af bøde- og fængselsstraf, alt efter om svigen er udført ved grov uagtsomhed eller forsæt, jf. skattekontrollovens § 13, stk. 1 og straffelovens § 289.

9.2.1 Manglende selvangivelse – TfS 1992, 32

Sagen vedrører et anpartsselskabs manglende selvangivelse af omsætning til brug for skatteansættelsen, eneanpartshaverens medvirken hertil samt dennes udeholdelse af indtægter i den personlige selvangivelse. Derudover omhandler sagen en medarbejder i selskabet og dennes udeholdelse af indtægter hidrørende fra natural aflønning i form af fisk. Selskabet leverede fisk til et skibsprovianteringsfirma, dog uden at der blev udstedt fakturaer i denne forbindelse. Eneanpartshaveren og medarbejderen i selskabet handlede efterfølgende i deres egenskab af privatpersoner i provianteringsfirmaet, således at der blev afskrevet på tilgodesedler. Omsætningen i selskabet blev ikke selvangivet og derved ikke beskattet, ligesom de fysiske personer ikke selvangav og blev beskattet af deres vinding ved transaktionerne. Ved arrangementets opbygning er der derved dels blevet unddraget selskabsskat og skat af personlig indkomst.

Ved afgørelsen lægges der i Byretten vægt på den opgørelse af privatforbrug, skattemyndighederne har udarbejdet. De tiltalte forklarede under sagens behandling, at det negative privatforbrug var forårsaget af dels en opsparing og dels en tipsgevinst. Dog finder Byretten det ikke godtgjort, at der har været opsparede midler til rådighed, som har kunnet forklare det negative privatforbrug. Det lægges derfor til grund, at midlerne stammede fra virksomheden, som var opnået i form af byttehandlerne med provianteringsfirmaet. Derudover findes det, at anpartshaveren har stiftet selskabet af skattemæssige grunde, og at den udeholdte omsætning er kommet ham til gode, samt at byttehandlerne har haft til formål at begrænse selskabets beskatningsgrundlag. I Landsretten bliver der lagt afgørende vægt på privatforbrugsopgørelserne, som anses at være finansieret ved blandt andet indtægter fra naturalhandel. At naturalhandlen har fundet sted støttes endvidere af de vidneforklaringer som er afgivet i forbindelse med sagens behandling. Ud fra disse betragtninger bliver anpartshaveren fundet skyldig i skattesvig efter skattekontrollovens § 13, stk. 1 og straffelovens § 289. Medarbejderen bliver ligeledes fundet skyldig i skattesvig efter skattekontrollovens § 13, stk. 1, samt for medvirken efter straffelovens 23. Anpartsselskabet anses efter skattekontrollovens § 13, stk. 1.

Med afsæt i den ovenstående dom, kan det konstateres, at skattesvig adskiller sig fra skatteunddragelse derved, at de tiltalte direkte undlader at foretage selvangivelse af de omhandlede indtægter fra naturalhandlen. Som det tidligere er belyst, vil der ved skatteunddragelsen loyalt foretages selvangivelse, om end det selvangivne er et udtryk for en illoyal udnyttelse af de materielle

skatteregler. Selve selvangivelsen er en direkte forudsætning for skatteansættelsen og skattemyndighedernes kontrol. Det fremgår dog også af skattekontrollovens § 13, at grov uagtsomhed er tilstrækkeligt ansvarsgrundlag til, at afgivelse af vildledende eller urigtige oplysninger kan straffes. Det kan derfor ligeledes konstateres, at skattesvig ikke udelukkende er den forsætlige unddragelse, hvilket formentlig også skal ses i forlængelse af kontrollenssynet.

9.2.2 *Fiktiv fakturering – TFS 1998, 317*

Sagen omhandler dels en hovedaktionærs anvendelse af to fiktive fakturaer, som nedsatte selskabets skattepligtige indkomst og dels en manglende selvangivelse af udlodning fra et af ham behersket andet selskab. Selskabets revisor var tiltalt i sagen for medvirken til begge forhold, ligesom to andre var tiltalt for medvirken til selskabets skatteunddragelse ved at have underskrevet de omhandlende fiktive fakturaer. De fiktive fakturaer, som blev anvendt i det unddragende selskabs skatteregnskab, hidrørte fra salg af anparter i andre selskaber til den tiltalte hovedaktionær.

Ved sagens behandling i Byretten, er der ved afgørelsen lagt vægt på, at anpartsselskaberne udelukkende skulle anvendes i en skattemæssig sammenhæng, såvel som at de fiktive fakturaer ikke havde noget reelt indhold. Det bemærkes ligeledes, at revisoren i egenskaben af sit hverv havde iværksat skattearrangementet, udfærdiget proformadokumenterne i form af de fiktive fakturaer og instrueret bogføringen heraf. Hovedaktionæren anførte, at han på baggrund af revisorens rådgivning troede, at der var tale om et lovligt arrangement, hvilket blev tilsidesat. Ved sagens behandling i Landsretten fandtes det bevist, at hovedaktionæren var klar over, at den fiktive provisionsfaktura var fradraget i selskabets regnskab, og at det udloddede beløb fra et andet af ham behersket selskab ikke var selvangivet. Landsretten fandt det ubetænkeligt under hensyn til karakteren af dispositionerne at fastslå, at hovedaktionæren var bekendt med, at der ved dispositionerne blev unddraget skat. Hovedaktionæren blev herefter fundet skyldig i skattesvig af særlig grov karakter i henhold til straffelovens § 289 og skattekontrollovens § 13, stk. 1. Den tiltalte revisor fandtes ligeledes skyldig i medvirken til skattesvig af særlig grov karakter i henhold til straffelovens § 289, jf. § 23, og skattekontrollovens § 13, stk. 1. Ved fastlæggelsen af strafansvaret, blev det anset for at være en formildende omstændighed, at revisoren ikke direkte fik udbytte af selve skatteunddragelsen, hvorfor den af Byretten idømte tillægsbøde blev ophævet. De øvrige to tiltalte, som underskrev proformafakturaerne, blev frifundet ved Landsretten, da det ikke fandtes, at deres handlinger havde tilstrækkelig tilknytning til selve skatteunddragelsen.

Vedrørende denne dom, kan det for første konstateres, at hovedaktionæren helt har udeladt at foretage selvangivelse af de omhandlende dispositioner. Desuden kan det konstateres, at dispositionerne var uden forretningsmæssig begrundelse, idet fakturaerne ikke dækkede over et reelt indhold, men derimod var rent proforma til brug for at unddrage skat. Arrangementet i den omhandlende sag kan sammenlignes med dommen vedrørende TopDanmark-koncernen i afsnittet vedrørende skatteunddragelse, hvor der var foretaget dispositioner uden forretningsmæssig begrundelse. Selvom arrangementet var kunstigt og savnede forretningsmæssig begrundelse, var der dog selvangivet i overensstemmelse med, hvad der faktisk var sket, hvorfor der ikke var tale om skattesvig i det konkrete tilfælde. Arrangementerne i de to domme er begge udtryk for skatteunddragelse, idet de materielle skatteregler udnyttes illoyalt. Dog forudsætter skattesvig, at der samtidig forekommer en illoyal selvangivelse af dispositionerne.

9.3 Skattetænkning

Dette afsnit har til hensigt at belyse begrebet skattetænkning ud fra en negativ afgrænsning fra begreberne skatteunddragelse og skattesvig. Skattetænkning er et udtryk for skatteyderens loyale udnyttelse af de materielle skatteregler kombineret med loyal selvangivelse.

Set i forhold til skattesvig, forudsættes det, modsat skattetænkning, at der foreligger en illoyal selvangivelse fra skatteyderens side. Som det ses af afgørelserne i afsnittet vedrørende skattesvig, består den illoyale selvangivelse af både en udeladelse af at selvangive samt afgivelse af vildledende eller urigtige oplysninger i forbindelse med selvangivelsen. Grænserne for, hvornår en selvangivelse er illoyal må imidlertid ikke være særligt omstændige at definere. Dette baseres på det faktum, at skatteyderen har en pligt til at indberette alle skattemæssige forhold. Såfremt der er uoverensstemmelse mellem det indberettede og faktisk indtrufne, vil der være tale om illoyal selvangivelse. Derimod vil det være vanskeligere at definere grænserne for, hvad der skal karakteriseres som henholdsvis lovlige skattetænkning og ulovlig skatteunddragelse.

Ved at sammenholde dommene i afsnittet vedrørende skatteunddragelse, kan det i hovedtræk konstateres, at der vil være tale om skatteunddragelse i de tilfælde, hvor dispositioner af skattemæssige hensyn er enten konstrueret, afviger fra armslængdeprincippet eller savner tilstrækkelig forretningsmæssig begrundelse. Ved den lovlige skattetænkning, må udgangspunktet for at foretage dispositionen være forretningsmæssigt begrundet, men hvor skatteyderen derefter vælger den skattemæssige mest fordelagtige ordning. Det kan for eksempel læses af ligningslovens § 3, at der ikke kan opnås skattefordele, såfremt hovedformålet eller ét af hovedformålene ved et

arrangement har været at opnå en skattefordel, og at arrangementet ikke er reelt, jf. stk. 1. Arrangementer anses for ikke-reelle, når disse ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, jf. stk. 2. Det vil kunne anses for ulovlig skatteunddragelse, såfremt der mellem interesseforbudne parter handles til priser, der ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dog ses der konkrete eksempler på, at der er hjemmel til at handle på andre vilkår end armslængdevilkår, jf. for eksempel cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om overdragelse inden for gaveafgiftskredsen. Parterne, som er omfattet af cirkulæret, vil ofte opnå en skattemæssigt gunstigere stilling ved at anvende vilkårene i henhold til cirkulæret, end hvis der blev handlet på armslængdevilkår. Grænserne for, hvornår der er tale om henholdsvis lovlige skattetænkning eller ulovlig skatteunddragelse, må defineres ud fra den praksis, der er på de pågældende områder, da der må lægges vægt på de konkrete omstændigheder vedrørende de forretningsmæssige begrundelser.

10 Misbrug

Det følgende afsnit har for det første til formål at afdække misbrug i EU-retlig forstand, herunder hvilke momenter, der er afgørende for begrebets anvendelse. Derudover skal selve afdækningen af det EU-retlige misbrugsbegreb danne baggrund for en sammenligning med direktivets misbrugsbestemmelse. Sammenligningen foretages for at kunne afdække anvendelsesområdet for direktivets misbrugsbestemmelse. Foruden en belysning af det EU-retlige misbrugsbegreb, skal indholdet af de danske begreber *skattetænkning*, *skatteunddragelse* og *skattesvig* inddrages. De danske begreberne skal inddrages, for at kunne udlede, hvorvidt disse begreber også er et udtryk for misbrug i EU-retlig henseende.

10.1 Det EU-retlige misbrugsbegreb

Inden for EU-retten kan misbrug foreligge i tre tilfælde. *For det første*, kan misbrug være et tvingende alment hensyn, der retfærdiggør restriktiv national lovgivning. *For det andet*, kan der forekomme arrangementer, som anses for misbrug i henhold til konkrete misbrugsbestemmelser i direktiver, f.eks. rente- og royaltidirektivet. *For det tredje*, kan arrangementer være et udtryk for misbrug af selve EU-retten i henhold til traktaten.⁶² Den følgende behandling af det EU-retlige misbrugsbegreb vil tage udgangspunkt i det tredje tilfælde.

10.1.1 Det traktatfæstede misbrugsbegreb

I det tilfælde, hvor EU-retten misbruges, tildeles skatteyderen ikke EU-retlig beskyttelse. Herved er der en adgang for medlemsstaterne til at tilsidesætte arrangementer, når betingelserne for misbrug er opfyldt. Såfremt medlemsstaterne ikke havde adgang til at værne sig mod disse arrangementer, ville EU-retten ikke fungere effektivt i forhold til det indre marked.⁶³

I det følgende vil der blive inddraget relevant praksis fra Den Europæiske Domstol (EUD), som skal belyse, hvilke betingelser der skal være opfyldt, for at et arrangement kan anses som udtryk for misbrug af EU-retten. Dette konstateres for eksempel i sag C-110/99, Emsland-Stärke GmbH, som i korte træk omhandler et tysk selskabs eksport af varer til to schweiziske selskaber med samme ejerkreds som det tyske selskab. Varerne blev efterfølgende eksporteret retur til Tyskland med henblik på videresalg. Der forekom ingen forarbejdning af varerne i Schweiz, hvorfor det eneste formål med eksporten hertil var at opnå eksportrestitution i Tyskland. Domstolen anfører

⁶² Thomas Rønfeldt, *Europæisk skatteret I – misbrug og andre legitime hensyn*, 1. udg., 2013, Karnov Group Denmark A/S, s. 167 ff.

⁶³ *Europæisk skatteret I – misbrug og andre legitime hensyn*, s. 220 ff.

tre betingelser for, at der foreligger misbrug. *For det første* forudsætter misbrug, at den fællesskabsretlige bestemmelse som anvendes, er i strid med dennes formål, selvom de formelle betingelser er opfyldt, jf. præmis 52. Der er her tale om en objektiv betingelse. *For det andet* skal hensigten være begrundet i et ønske om at opnå en fordel, samt *for det tredje* at denne fordel opnås på kunstig vis, jf. præmis 53. Disse betingelser er udtryk for en subjektiv vurdering. Såfremt det findes, at et arrangement er et udtryk for misbrug, kan skatteyderen ikke drage fordel af de fællesskabsretlige bestemmelser, og må derfor betale det uretmæssigt oppebårne beløb tilbage. Der er i denne forbindelse ikke tale om en sanktion, jf. præmis 56. Desuden er misbrugsbegrebet behandlet i sag C-321/05, Kofoed, som omhandler to aktionærers aktieombytning af danske anparter til anparter i et selskab i Irland. Umiddelbart efter aktieombytning blev der udloddet udbytte fra det danske selskab til det irske selskab og fra det irske selskab til aktionærerne. I henhold til den dansk/irske dobbeltbeskatningsoverenskomst kunne udlodningen fra det irske selskab til aktionærerne ske skattefrit. I afgørelsens præmis 38 er en række betingelser for misbrug anført. *For det første* kan skatteyderen med henblik på misbrug ikke gøre fællesskabsbestemmelserne gældende. *For det andet* kan skatteyderen ikke drage fordel af de fællesskabsretlige bestemmelser, såfremt denne fordel er opnået ved retsstridige transaktioner. *For det tredje* skal de retsstridige transaktioner have haft til formål at opnå en fællesskabsretlig fordel. Transaktionerne kan anses som retsstridige, når disse ikke er almindeligt kommercielt begrundede, og derved alene har til formål at opnå en fordel.

Sammenfattende kan det konstateres, at de tre betingelser for misbrug alle skal være til stede, før et arrangement kan tilsidesættes som værende i strid med EU-retten. Det kan desuden konstateres, at såfremt der forefindes misbrugsbestemmelser i sekundære retsakter, har disse forrang fremfor det generelle misbrugsbegreb. Misbrugsbestemmelserne i de sekundære retsakter, skal forstås i overensstemmelse med det generelle misbrugsbegreb, jf. Kofoed-sagen, præmis 38. Dog skal der i denne forbindelse inddrages, at der er en forudsætning for de sekundære retsakters anvendelse i national ret, at der er i medlemsstaten er foretaget implementering, herunder af retsaktens misbrugsbestemmelse. Såfremt der ikke er foretaget implementering af retsaktens misbrugsbestemmelse, kan tilsvarende nationale bestemmelser anvendes, når blot disse kan fortolkes i overensstemmelse med bestemmelsen i den sekundære retsakt.

Ved vurderingen af, hvorvidt en fordel er opnået på kunstig vis, skal der tages udgangspunkt i, om arrangementet er reelt. EUD har som betingelser for, at et arrangement er reelt anført, at der skal være tale om en faktisk udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed, som udøves gennem en fast indretning i et ikke nærmere angivet tidsrum, jf. for eksempel sag C-221/89, Factortame II,

præmis 20. Den faktiske udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed skal kunne efterprøves af tredjemand, hvor der blandt andet kan lægges vægt på den fysiske tilstedeværelse med hensyn til lokaler, personale og udstyr, jf. for eksempel sag C-196/04, Cadbury Schweppes, præmis 67.

10.1.2 Misbrugsbegreberne i sekundære retsakter

Foruden det traktatfæstede misbrugsbegreb, findes der ligeledes misbrugsbestemmelser i sekundære retsakter, herunder i for eksempel fusionsskattedirektivet og rente- og royaltydirektivet.⁶⁴ Der er dog siden vedtaget en generel regel om bekæmpelse af misbrug, jf. direktiv 2016/1164. Direktivet dækker generel bekæmpelse af skatteundgåelse og indeholder blandt andet fælles regler om exitbeskatning og CFC-beskatning. Misbrugsbestemmelsen i artikel 6 tilsiger, at der skal ses bort fra ikke-reelle arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål eller et af hovedformålene at opnå en skattefordel. Misbrugsbestemmelsen i de øvrige direktiver hindrer mod misbrug, der fører til fordele opnået som følge af disse direktiver, hvorimod de generelle misbrugsbestemmelse tager sigte på de fordele, som ikke opnås som følge af disse direktiver, men i andre situationer. Anvendelsesområdet er på den vis udefineret, hvilket skal ses i sammenhæng med bestemmelsen generelle og opsamlende karakter. Den skal derved anvendes på situationer, der ikke allerede er afdækket af specifikke regler.

Der opstilles i stk. 2 visse retningslinjer for, hvad der skal forstås ved ikke-reelt, idet der lægges vægt på om arrangementer er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager. Anvendelsesområdet er i de situationer, hvor der ved ikke-reelle arrangementer søges at opnå en skattemæssig fordel. Direktivet kan derved allerede finde anvendelse på det tidspunkt, hvor der konstateres et ikke-reelt arrangement, hvor det EU-retlige misbrugsbegreb først anvendes i det tilfælde, hvor skatteyderen misbruger selve EU-retten for at opnå en uberettiget skattemæssig fordel. Det påhviler i denne forbindelse skattemyndighederne at påvise, at et arrangement er ikke-reelt, tilrettelagt med den hensigt at opnå en skattemæssig fordel – fremfor at påvise, at selve frihedsrettighederne er misbrugt. Da misbrugsbestemmelsen i direktivet er en generel regel, som ikke kan erstatte specifikke værnsregler, må anvendelsesområdet være de skatteunddragelsesmuligheder, som endnu ikke er dækket af specifikke værnsregler, jf. præambel 11. Det kan derfor konstateres, at artikel 6 fungerer som en opsamlingsbestemmelse, som skal anvendes undtagelsesvist. Når artiklens ordlyd tages i betragtning, kan det konstateres, at selve misbrugsbegrebet skal foretages

⁶⁴ Direktiv 2003/49 artikel 5 og direktiv 2009/133 artikel 15

ud fra en vurdering af, om et arrangement er ikke-reelt. Dette adskiller fra det EU-retlige misbrugsbegreb, hvor der ved misbrug lægges særligt vægt på, om et arrangement kan karakteriseres som værende kunstigt eller fiktivt, jf. for eksempel Cadbury Schweppes-sagen, præmis 51. Som det tidligere er belyst, tager vurderingen af om et arrangement er kunstigt udgangspunkt i, om arrangementet er reelt. Det kan derfor anføres, at ændringen af ordlyden er udtryk for en præcisering af fremgangsmåden for den vurdering, der skal foretages.

10.2 Direktivets misbrugsbegreb

Den generelle misbrugsbestemmelse i CCCTB-forslaget skal nærmere behandles med henblik på at kunne analysere rækkevidden af bestemmelsen, herunder foretage en vurdering af, i hvilket omfang de danske begreber *skattetænkning*, *skatteunddragelse* og *skattesvig* er omfattet. Indledningsvist skal selve bestemmelsens ordlyd afdækkes, samt anvendelsesområdet i forhold til det EU-retlige misbrugsbegreb. Afslutningsvist skal direktivets misbrugsbestemmelse sammenholdes med henholdsvis direktivets formål og fordelingsnøgle, samt afdække, hvad der i direktivets forstand skal betragtes som ikke-reelle arrangementer.

10.2.1 Misbrugsbestemmelsens ordlyd

Efter den generelle misbrugsbestemmelse, jf. direktivforslagets art. 58, skal der ses bort fra arrangementer eller serier af ikke-reelle arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål at opnå en skattefordel. Der er således tre kumulative betingelser, der skal være opfyldt. *For det første*, skal arrangementer eller serier af arrangementer være tilrettelagt med det hovedformål at opnå en skattefordel. *For det andet*, skal opnåelsen af skattefordelen virke mod formålet og hensigten med direktivet. *For det tredje*, skal arrangementerne være ikke-reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Ligesom det fremgår af misbrugsbestemmelsen i direktiv 2016/1164 tager ordlyden i CCCTB-forslaget udgangspunkt i ikke-reelle arrangementer fremfor kunstige arrangementer. Vedrørende selve anvendelsesområdet af direktivforslagets misbrugsbestemmelse kan anføres tilsvarende betragtninger, som ovenfor vedrørende direktiv 2016/1164. Som det tidligere er belyst i afhandlingen, indeholder direktivforslaget specifikke værnsregler, for eksempel vedrørende CFC-beskatning og hybride mismatch. Det må i denne henseende ligeledes gøre sig gældende, at den generelle misbrugsbestemmelse skal fungere som en opsamlingsbestemmelse vedrørende de arrangementer, som ikke er omfattet af de specifikke værnsregler.

10.2.2 Det tidligere direktivforslag

Det tidligere direktivforslags⁶⁵ misbrugsbestemmelse vedrørte *kunstige transaktioner*, der *udelukkende* gennemførtes med henblik på at *undgå beskatning*. Desuden blev det præciseret i stk. 2, at bestemmelsen ikke fandt anvendelse på aktiviteter med kommerciel begrundelse, når skatteyderen kunne vælge mellem forskellige transaktioner med samme resultat, men med forskellige skattemæssig konsekvens. Det skulle således accepteres, at skatteyderen valgte den mest skattemæssigt fordelagtige struktur, når blot de kommercielle begrundelser desuden var til stede. I forhold til den nuværende misbrugsbestemmelse kan det dog ses, at der er sket en udvidelse af anvendelsesområdet, idet der ikke længere skal ses bort fra transaktioner, der *udelukkende* har til formål at *undgå beskatning*, men derimod har som *hovedformål* at opnå en *skattefordel*. Det må derved være lempeligere for skattemyndighederne at løfte bevisbyrden for den subjektive hensigt ved anvendelse af den nuværende misbrugsbestemmelse. Desuden skal arrangementet efter den daværende bestemmelse være tilrettelagt for at undgå beskatning, hvorimod hensigten efter den nuværende bestemmelse skal være tilrettelagt med henblik på at opnå en skattefordel. Dette må ligeledes være en udvidelse af anvendelsesområdet, da skattefordele kan omfatte flere situationer end blot undgåelse af beskatning. En skattefordel kan desuden omfatte opnåelse af en lempeligere beskatning samt udskydelse af beskatning. Ordlyden har derudover ændret karakter, idet bestemmelsen tidligere værnedes mod kunstige transaktioner fremfor ikke-reelle arrangementer. Det kan antages, at denne ændring af bestemmelsen udvider anvendelsesområdet ud fra en betragtning om, at arrangementsbegrebet dels rummer transaktioner, og dels rummer konstruktioner, hvor der endnu ikke er foretaget transaktioner. Sammenfattende kan det konstateres, at ændringen i ordlyden er et udtryk for en betydelig udvidelse af anvendelsesområdet for misbrugsbestemmelsen.

10.2.3 Ikke-reelle arrangementer

Det fremgår af direktivforslagets misbrugsbestemmelse, at der skal ses bort for ikke-reelle arrangementer, som virker mod hensigten og formålet med direktivet. Formålet med direktivet er blandt andet at sikre en effektiv beskatning dér, hvor den økonomiske værdi skabes. Desuden skal direktivforslaget fremme det indre marked, ved at skabe bedre forudsætninger for at drive erhvervmæssig aktivitet inden for det indre marked. Der søges samtidig tilnærmelse af de forskellige skattesystemer inden for EU, som skal modvirke selskabers mulighed for aggressiv skat-

⁶⁵ COM(2011) 121 final, artikel 80

teplanlægning ved udnyttelse af uoverensstemmelser mellem de forskellige skattesystemer. Sikringen af at beskatningen sker, hvor den økonomiske værdi skabes, tager udgangspunkt i faktorerne i fordelingsnøglen. Dette er valgt ud fra en betragtning om, at faktorerne knytter sig til det sted, hvor selskaberne genererer overskud.⁶⁶

Som tidligere nævnt er det en betingelse for anvendelsen af misbrugsbestemmelsen, at arrangementerne er ikke-reelle. Ved vurderingen heraf, skal der lægges vægt på alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Da der på nuværende tidspunkt ikke foreligger praksis vedrørende bestemmelsen, herunder hvad der skal betragtes som ikke-reelt, er det nødvendigt at søge inspiration i praksis vedrørende det EU-retlige misbrugsbegreb. EUD har tidligere udtalt, at der som forudsætning for, at et arrangement er reelt, skal være tale om faktisk udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed, gennem en fast indretning i et ikke nærmere angivet tidsrum.⁶⁷ Den faktiske udøvelse skal kunne efterprøves af tredjemand, og der kan lægges vægt på den fysiske tilstedeværelse med hensyn til lokaler, personale og udstyr.⁶⁸

I forhold til hvad der skal forstås som reelle arrangementer, kan der stadig tages udgangspunkt i, om der foreligger faktiske udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed, som det er belyst i *Factor-tame II*-sagen. Til brug for denne vurdering må faktorerne i fordelingsnøglen, *aktiver, ansatte og omsætning* tages i betragtning. Faktorerne i fordelingsnøglen afspejler i nogen grad det, der tidligere i *Cadbury Schweppes*-sagen er blevet anført som relevante vurderingskriterier. Uanset der ikke kan sættes lighedstegn mellem vurderingskriterierne, må det konstateres, at der både i forhold til det generelle misbrugsbegreb og direktivforslagets misbrugsbestemmelse skal foreligge en vis form for fysisk indretning og aktivitet, der kan efterprøves af tredjemand. I direktivforslaget artikel 58, stk. 2 findes der visse retningslinjer for, hvilke arrangementer, der skal anses for ikke-reelle. Arrangementer skal anses for ikke-reelle, når de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Selve formålet med direktivet er at sikre, at der sker beskatning dér, hvor den økonomiske værdi skabes. Formålet søges opnået ved at tage udgangspunkt i faktorerne i fordelingsnøglen, hvorved der sker beskatning dér, hvor den økonomiske værdi skabes. Disse faktorer må derfor som udgangspunkt være udtryk for at være elementer, som afspejler den økonomiske virkelighed. Dog må faktorerne skulle vurderes i den sammenhæng, de indgår i, herunder alle relevante faktiske omstændigheder.

⁶⁶ COM(2016) 685 final, s. 2 og præambel 2

⁶⁷ C-221/89, *Factor-tame II*, præmis 20.

⁶⁸ C-196/04, *Cadbury Schweppes*, præmis 67.

Såfremt direktivforslaget vedtages, skal den økonomiske virkelighed fortolkes i overensstemmelse med faktorerne i fordelingsnøglen. Der kan dog stilles spørgsmålstegn ved, i hvilken grad faktorerne i fordelingsnøglen reelt afspejler den økonomiske virkelighed. Faktorerne er på sin vis ikke særligt nutidige, da for eksempel produktionsvirksomheder tillægges større værdi, da disse virksomheder ofte er tunge på både aktiver og ansatte. Dette skal ses i forhold til for eksempel forskning og udvikling, som kan tænkes ikke at have den samme tyngde med hensyn til aktiver og ansatte, ligesom omsætningsfaktoren typisk fremkommer senere.

10.3 Misbrugsbegrebet i forhold til skattetænkning, skatteunddragelse og skattesvig

I det følgende afsnit foretages en komparativ analyse af henholdsvis misbrugsbegrebet og de danske begreber *skattetænkning*, *skatteunddragelse* og *skattesvig*. Afsnittet har til formål at afdekke, hvorvidt disse begreber er udtryk for misbrug i EU-retlig forstand. Såfremt de nationale begreber er udtryk for misbrug, må det antages, at en vedtagelse af direktivforslaget ikke forudsætter en ændring i skattemyndighedernes vurdering af skattemæssige dispositioner. I denne henseende vil det ikke være nødvendigt for skattemyndighederne at foretage en EU-retlig vurdering af de skattemæssige dispositioner, da dansk praksis allerede vil være omfattet af misbrugsbegrebet.

10.3.1 Skatteunddragelse i forhold til misbrug

Som tidligere beskrevet er en af betingelserne for statuering af misbrug i EU-retlig henseende, at opnåelse af skattefordelen strider mod formålet med retsakten. Formålet vil typisk være en sikring af det indre marked, hvilket må medføre, at der ikke ønskes at værne mod enhver skattemæssig udnyttelse, da de traktatfæstede frihedsrettigheder er en afgørende forudsætning for det indre markeds funktion. Det ses dog i direktivforslaget, at en del af formålet med beskatningssystemet er, at værne mod aggressiv skatteplanlægning. Det skal derfor konstateres, at en vedtagelse af direktivforslaget må medføre, at det EU-retlige misbrugsbegreb bliver udvidet i sin anvendelse. I de danske skatteretlige afgørelser vedrørende skatteunddragelse ses det ikke i samme grad, at der lægges vægt på formålet med den pågældende bestemmelse. I denne forbindelse skal det inddrages, at der ikke er en tilsvarende misbrugsbestemmelse i den danske skattelovgivning, hvorfor skatteunddragelse afgøres ud fra de enkelte materielle bestemmelser, der søges udnyttet til skatteyderens fordel. Derfor er en inddragelse af formålet ikke på samme måde relevant som i EU-retlig henseende.

Det er ligeledes en forudsætning for statueringen af misbrug i EU-retlig henseende, at der er tale om et ikke-reelt arrangement. Denne forudsætning kan sammenlignes med forudsætningen i

dansk ret om, at der skal være tale om en usædvanlig disposition. Ved at tage begrebernes ordlyd i betragtning, kan det konstateres, at ikke-reelle arrangementer dækker over flere situationer end usædvanlige dispositioner. I EU-retlig henseende kan en selskabskonstruktion tilsidesættes i det hele, såfremt denne savner legitime kommercielle årsager, hvor det danske begreb forudsætter, at der er foretaget en transaktion mellem parter. Ved vurderingen af, om et arrangement er ikke-reelt, skal der både i henhold til det EU-retlige misbrugsbegreb og det danske begreb skatteunddragelse tages udgangspunkt i, om arrangementet eller dispositionen har en forretningsmæssig begrundelse. Det skal dog inddrages, at vurderingen af de forretningsmæssige begrundelser i dansk ret er styret af armslængdeprincippet. Som det tidligere er nævnt, er der dog forskel på anvendelsen af armslængdeprincippet alt efter, om dispositionen er foretaget inden for et direkte interessefællesskab eller et skattemæssigt interessefællesskab. Derfor kan det konstateres, at der i dansk ret ikke lægges tilsvarende vægt på de forretningsmæssige begrundelser, som det ses i forhold til det EU-retlige misbrugsbegreb, da armslængdeprincippet har en væsentlig betydning ved vurderingen.

Endeligt er det en forudsætning for statuering af misbrug i EU-retlig henseende, at arrangementet er gennemført med hensigt om at opnå en skattemæssig fordel. Denne betingelse synes ikke i samme grad at være til stede i dansk praksis, hvor der derimod lægges vægt på, om parterne dels har haft et interessefællesskab, og dels om dette har været udslagsgivende for de usædvanlige dispositioner. Selvom det i domstolenes afgørelser ikke direkte anføres, at skatteyderne har haft til hensigt at opnå en skattemæssig fordel ved indretning af dispositionerne, ligger det implicit i betingelserne om at der foreligger et interessefællesskab, som er udslagsgivende for dispositionen. Derved skaber en illoyal udnyttelse af interessefællesskabet på sin vis en formodning om, at skatteyderne har til hensigt at opnå en skattefordel, da blot en afvigelse fra armslængdeprincippet kan anses som et udtryk for skatteunddragelse. I de tilfælde, hvor armslængdeprincippet er relevant ved vurderingen af den usædvanlige disposition, kan det siges, at skattefordelsbetragtningen i dansk ret er omfattende, da en afvigelse mellem direkte interesseforbudne parter skaber formodning for ønsket om at opnå en skattemæssig fordel.

Det kan konstateres, at der i nogen grad er lighed mellem betingelserne for, om der foreligger henholdsvis misbrug og skatteunddragelse, herunder i vurderingen af, om et arrangement er ikke-reelt eller en disposition er usædvanlig. I begge tilfælde lægges der vægt på de forretningsmæssige begrundelser. Dog er der forskel i anvendelsen af de i øvrige betingelser, og i hvilken grad disse skal tillægges betydning ved vurderingen. Det er dog ikke utænkeligt, at man i en del tilfælde vil nå det samme resultat, EU-retligt såvel som nationalt. Den væsentligste forskel ses i

forhold til den EU-retlige betingelse om, at opnåelsen af en fordel skal stride mod formålet med retsakten.

10.3.2 Skattesvig i forhold til misbrug

Som det tidligere er belyst, forudsætter skattesvig dels en illoyal udnyttelse af de materielle skatteregler og dels en tilsidesættelse af selvangivelsesforpligtelsen. Det er beskrevet ovenfor, at den illoyale udnyttelse af de materielle skatteregler i nogle tilfælde kan være udtryk for misbrug. Som udgangspunkt er betingelserne for misbrug opfyldt i skattesvigssituationen for så vidt angår betingelserne vedrørende hensigten om at opnå en skattemæssig fordel, der strider mod formålet. Misbrug tager dog sigte på ikke-reelle arrangementer, hvorimod skattesvig også omfatter foretagne dispositioner, der direkte udelades af selvangivelsen. I denne forbindelse kan det konstateres, at der ikke nødvendigvis kan sættes lighedstegn mellem det ikke-reelle og for eksempel udeholdelse af omsætning fra selvangivelsen. Sidstnævnte situation er ikke definitivt udtryk for misbrug, da et arrangement vel sagtens kan være udtryk for at være reelt, selvom selvangivelsesforpligtelsen håndteres illoyalt. Skattesvig kan dog tænkes at være udtryk for misbrug i de tilfælde, hvor et tab eller et skattemæssigt fradrag opnås på kunstig vis, for eksempel ved udstedelse af fiktive fakturaer, hvor dispositioner foretages uden forretningsmæssige bevæggrunde og udelukkende med et ønske om at opnå en skattemæssig fordel. I dette tilfælde knytter det ikke-reelle sig nærmere til selve arrangementet, hvorimod det ikke-reelle i forhold til udeholdelse af omsætning nærmere knytter sig til selvangivelsesforpligtelsen. Afslutningsvist skal det bemærkes, at skattesvig udgør ydergrænsen for, hvad der kan anses for at være misbrug, og at ikke al skattesvig er omfattet af det EU-retlige misbrugsbegreb. Konsekvensen ved, at skattesvig ikke er omfattet af det EU-retlige misbrugsbegreb er, at der i sådanne situationer skal foretages en EU-retlig vurdering af forholdene. Det vil sige, at de danske skattemyndigheder og domstolene blandt andet skal foretage en proportionalitetsvurdering for at undgå at træffe afgørelser i strid med EU-retten.

10.3.3 Skattetænkning i forhold til misbrug

Som tidligere anført er skattetænkning kendetegnet ved, at skatteyderen udnytter de materielle skatteregler loyalt og samtidig overholder sin selvangivelsesforpligtelse, hvorfor skattetænkning er et udtryk for, at der vælges den skattemæssigt mest fordelagtige struktur under forudsætning af, at der er forretningsmæssige begrundelser til stede. Det afgørende for sondringen mellem skattetænkning og skatteunddragelse bliver derved vurderingen af om arrangementet er reelt, herunder om der er tilstrækkelige forretningsmæssige begrundelser til stede eller ej. De forretnings-

mæssige begrundelser skal vurderes ud fra de faktiske omstændigheder vedrørende arrangementet. Derfor kan et arrangement i én koncern være reelt og tilrettelagt ud fra forretningsmæssige begrundelser, hvorimod samme arrangement i en anden koncern kan være udtryk for misbrug. I det tilfælde, hvor en skatteyder opnår en skattemæssigt mere fordelagtig stilling, vil dette derved ikke kunne karakteriseres som misbrug, når der er tilstrækkelige forretningsmæssige begrundelser til stede. Når de forretningsmæssige begrundelser er til stede, indikerer dette desuden, at arrangementet ikke er tilrettelagt med det hovedformål at opnå en skattefordel, hvilket ligeledes er en forudsætning for statueringen af misbrug. Grænsen mellem skattetænkning og skatteunddragelse er en gråzone. Det faktum, at et arrangement medfører en uhensigtsmæssig skattemæssig fordel, kan ikke medføre, at et arrangement karakteriseres som misbrug, såfremt arrangementet er tilrettelagt af forretningsmæssige begrundelser. Hvis de materielle skatteregler ikke fungerer hensigtsmæssigt, og kan udnyttes loyalt af skatteyderne, må de nødvendigvis ændres af lovgivningsmagten, da man den loyale udnyttelse ikke kan betragtes som henholdsvis skatteunddragelse eller misbrug. Der kan ikke vælges en pragmatisk tilgang, hvor der kan korrigeres i skatteansættelser, blot fordi de materielle skatteregler ikke fungerer efter hensigten. En sådan tilgang ville være i strid med grundlovens § 43, og ville desuden medføre retsusikkerhed for skatteyderne. Da der som tidligere nævnt ikke konkret kan konstateres, hvad der må karakteriseres som forretningsmæssige begrundelser, må det påhvile domstolene at definere grænserne for, hvad der kan karakteriseres som forretningsmæssige begrundelser, og derved hvor grænsen for anvendelsesområdet for de materielle skatteregler skal gå.

11 Konklusion

Selve formålet med direktivforslaget er et sikre en fair beskatning dér, hvor grænseoverskridende koncerners overskud genereres. Derudover skal CCCTB-systemet styrke det indre marked, samt værne mod grænseoverskridende koncerners adgang til aggressiv skatteplanlægning.

CCCTB-systemet er blandt andet udfordret derved, at systemet ikke medfører en harmonisering af skattesatserne inden for EU. Da der ved en vedtagelse af direktivforslaget stadig vil være differentierede skattesatser, må det anses for usandsynligt, at incitamentet for aggressiv skatteplanlægning fjernes helt. Beskatningssystemet er ligeledes udfordret i forhold til valget af retsakt, da medlemsstaterne overlades et vist råderum i forhold til implementering og fortolkning af direktivets bestemmelser. Desuden indeholder direktivet direkte henvisninger til national ret. I skatteplanlægningsmæssig henseende anvender grænseoverskridende koncerner i henhold til nuværende systemer mismatches i medlemsstaternes skattelovgivning. Såfremt det ikke sikres, at der forekommer en ensartet fortolkning af direktivet på tværs af grænserne, kan der fortsat være risiko for mismatches, som kan udnyttes ved koncerners aggressive skatteplanlægning.

Et af de væsentligste elementer i beskatningssystemet er elimineringen af transfer pricing-reglerne inden for koncernforhold. Allerede fordi, der er tale om et samlet beskatningssystem inden for EU, som søger at udelukke hybride mismatches og transfer pricing, vil systemet evne at værne mod former for aggressiv planlægning, som der efter nuværende skattesystemer er adgang til. Det er belyst i afhandlingens konsekvensafsnit, at beskatningssystemets allokeringmekanisme medfører, at grænseoverskridende koncerner ikke længere vil have adgang til at flytte vilkårligt rundt på overskud alt efter, hvor der kan opnås den mest fordelagtige beskatning. Dog medfører CCCTB-systemet, at koncernernes skatteplanlægning kan ændre karakter, således at skatteplanlægningen fremover vil tage udgangspunkt i flytning af egentlige økonomiske aktiviteter, herunder elementerne i fordelingsnøglen. I denne forbindelse opstiller direktivforslaget en række specifikke værn i forbindelse med beskrivelsen af faktorerne i fordelingsnøglen, som skal sikre, at der ikke flyttes vilkårligt rundt på faktorerne med henblik på at opnå en mere fordelagtig beskatning. I hvor høj grad koncerners skattetilsvær vil blive påvirket ved overgangen til CCCTB-beskatning vil blandt andet afhænge af, i hvilken grad koncernen har opbygget en skattemæssig fordelagtig struktur, der baserer sig på de mekanismer, som CCCTB-systemet eliminerer.

Foruden elimineringen af transfer pricing-reglerne og allokering af overskud på baggrund af elementerne i fordelingsnøglen, indeholder direktivforslaget en generel misbrugsbestemmelse, der skal fungere opsamlende på de situationer, hvor CCCTB-systemet ikke er tilstrækkeligt effektivt.

Direktivforslagets generelle misbrugsbestemmelse skal fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb. I henhold til direktivforslaget skal tre kumulative betingelser for statuering af misbrug være opfyldt. *For det første*, skal arrangementer eller serier af arrangementer være tilrettelagt med det hovedformål at opnå en skattefordel. *For det andet*, skal opnåelsen af skattefordelen virke mod formålet og hensigten med direktivet. *For det tredje*, skal arrangementerne være ikke-reelle under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder. Ved vurderingen af, om arrangementer skal betragtes som ikke-reelle, må der tages udgangspunkt i fordelingsnøglens faktorer, da disse er bestemt til at skulle angive, hvor den økonomiske værdi skabes. De reelle arrangementer bygger således i høj grad på den fysiske placering af henholdsvis aktiver, ansatte og omsætning. Denne vurdering afspejler i nogen grad den hidtidige EU-retlige vurdering af arrangementer, hvor der lægges vægt på den fysiske tilstedeværelse med hensyn til lokaler, personale og udstyr.

For så vidt angår sammenhængen mellem misbrugsbestemmelsen og det danske begreb *skatteunddragelse*, er der en del lighedspunkter i de kriterier, der danner baggrund for vurderingen af arrangementerne henholdsvis dispositionerne. Det skal ikke udelukkes, at skatteunddragelse i en del tilfælde kan udgøre misbrug i henhold til direktivforslagets generelle misbrugsbestemmelse. Da kriterierne ikke kan konstateres at være absolut identiske, er der ikke nødvendigvis sammenfald mellem misbrug og skatteunddragelse. Hvad angår det danske begreb *skattesvig*, kan det konstateres, at dette udgør ydergrænsen for, hvad der kan anses for at være misbrug i EU-retlig henseende. Dog vil der være tilfælde, hvor skattesvigen ikke er omfattet af misbrugsbegrebet, da skattesvig kan omfatte reelle arrangementer, som skatteyderen håndterer illoyalt i forhold til selvangivelsesforpligtelsen. Da skatteunddragelse og skattesvig ikke i alle tilfælde er omfattet af direktivforslagets misbrugsbegreb, er det nødvendigt at skattemyndighederne i deres bedømmelse af dispositionerne foretager en EU-retlig vurdering. Slutteligt kan det konstateres vedrørende *skattetænkning* at dispositionerne ikke er omfattet af misbrugsbestemmelsen, da skattetænkning er karakteriseret ved, at de tilstrækkelige forretningsmæssige begrundelser er til stede, og at arrangementet derved ikke kan anses for ikke-reelt.

Ud fra en status quo-betragtning kan det konstateres, at CCCTB-systemet værner mod de former for aggressiv skatteplanlægning, som kendes fra nuværende skattesystemer. I denne henseende må det konkluderes, at beskatningssystemet er effektivt. Det kan dog ikke udelukkes, at de grænseoverskridende koncerners aggressive skatteplanlægning vil udvikle sig inden for de rammer, som det nye beskatningssystem opstiller. Derfor må det anses for nødvendigt med en misbrugsbestemmelse, der har en generel og opsamlende karakter, og som supplerer de specifikke værn,

der i øvrigt er indlagt i direktivforslaget. Med hensyn til misbrugsbestemmelsens ordlyd, kan det konstateres, at denne har væsentlige lighedstræk i forhold til det generelle EU-retlige misbrugsbegreb. Desuden sikrer den generelle karakter af bestemmelsens ordlyd, at anvendelsesområdet forbliver bredt. Derved sikres, at bestemmelsen er opsamlende i forhold til de nye former for aggressiv skatteplanlægning, som potentielt udvikles efter en eventuel vedtagelse af systemet. Aggressiv skatteplanlægning i form af flytning på henholdsvis aktiver, ansatte og omsætning, må forventeligt blive opsamlet af bestemmelsen i det omfang, flytningen sker uden kommercielle begrundelser og skal anses for at være ikke-reel.

12 Litteratur- og domsfortegnelse

12.1 Fagbøger

Inge Langhave Jeppesen, Jane Bolander, Aage Michelsen, Liselotte Madsen, John Engsig, Steen Askholt, Anders Nørgaard Laursen, *Lærebog om indkomstskat*, 16. udgave, 2015, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Jan Pedersen, *Skatteudnyttelse*, 1. udgave, 1989, G·E·C Gads Forlag

Jan Pedersen, Malene Kerzel, Jane Ferniss, Claus Hedegaard Eriksen, *Skatteretten 2*, 7. udgave, 2015, Karnov Group Denmark A/S

Jens Peter Christensen, Jørgen Albæk Jensen, Michael Hansen Jensen, *Dansk Statsret*, 2. udgave, 2016, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Karsten Engsig Sørensen, Poul Runge Nielsen, Jens Hartig Danielsen, *EU-retten*, 6. udgave, 2014, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Thomas Rønfeldt, *Europæisk skatteret I – misbrug og andre legitime hensyn*, 1. udgave, 2013, Karnov Group Denmark A/S

Wolfgang Schön, Ulrich Schreiber, Christoph Spengel, *A Common Consolidated Tax Base for Europe*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008

12.2 Direktivforslag og forarbejder

Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, COM(2016) 685 final

Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag, COM(2011) 121 final

Europa-Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideres selskabsskattegrundlag, COM(2016) 683 final

Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet, *Opbygning af et fair, konkurrencedygtigt og stabilt selskabsskattesystem i EU*, COM(2016) 682 final

12.3 Artikler

Alvin Ting: The Modern Marketplace, *The Rise of Intangibles and Transfer Pricing*, Intertax, Volume 44, Issue 5, 2016

Anjana Haines, *ECOFIN reacts to EC's corporate tax plans*, International Tax Review, 9. november 2016

María Jesús García-Torres Fernández, *Corporate Tax Harmonization: Key Issues for Ensuring an Efficient Implementation of the CCCTB*, 2012, Intertax, Volume 40, Issue 11

Regeringens foreløbige generelle holdning – CCCTB, Skat Udland 2016, 328, hæfte nr. 12 af 19. december 2016

Sandy Bhogal, Kitty Swanson, *EU CCCTB: The potential successes and challenges*, International Tax Review, 15. december 2016

Skatteministeriet, *Ti selskaber står for en tredjedel af selskabsskatten*, Skatteøkonomisk Analyse, 18. januar 2017

12.4 Domme

C-196/04, Cadbury Schweppes

C-321/02, Kofoed

C-110/99, Emland-Stärke

C-221/89, Factortame II

UfR 2000.393 H

UfR 2014.2742 H

UfR 1996.1148 H

UfR 2006.818 H

TfS 1992, 32

TfS 1998, 317

12.4 Domme

C-196/04, Cadbury Schweppes

C-321/02, Kofoed

C-110/99, Emiland-Stärke

C-221/89, Factortame II

UfR 2000.393 H

UfR 2014.2742 H

UfR 1996.1148 H

UfR 2006.818 H

TfS 1992, 32

TfS 1998, 317

