

En juridisk analyse af ligningslovens § 3 med inddragelse af EU-skattelovgivning og OECD's modeloverenskomst

Af Amalie Zink Stage



Kandidatspeciale – Aalborg Universitet, d. 17. maj 2018

Titelblad

Emne	International selskabsskatteret
Dansk titel	En juridisk analyse af ligningslovens § 3 med inddragelse af EU-skatte- lovgivning og OECD's modeloverenskomst
Engelsk titel	A legal analysis of clause 3 of the Danish Tax Assessment including EU-tax legislation and OECD's Model Tax Treaty
Uddannelse	Jura
Uddannelsessted	Aalborg Universitet
Vejleder	Jacob Krushave Larsen
Afleveringsdato	17. maj 2018
Antal sider	64 sider
Antal anslag	143.996 anslag
Udarbejdet af	Amalie Zink Stage
Studienummer	20136172

Ordoptælling

Statistik:

Sider 64
Ord 22.097
Tegn (uden mellemrum) 122.206
Tegn (med mellemrum) 143.996
Afsnit 460
Linjer 1.901

☒ Medtag fodnoter og slutnoter

Luk

Indholdsfortegnelse

1. Abstract.....	5
2. Indledning	7
2.1. Problemformulering.....	8
2.2. Afgrænsning.....	9
2.3. Metode	10
2.3.1. Nationale retskilder og deres værdi	10
2.3.2. Internationale retskilder og deres værdi.....	12
3. Begreber ved skatteplanlægning	16
3.1. EU-kommissionens definition af skattesnyd.....	16
3.1.1. EU-domstolens vurdering af skatteplanlægning	18
3.2. Generelle og specifikke omgåelsesklausuler	18
4. Bekæmpelse af skatteplanlægning i OECD	20
4.1. Dobbeltbeskatningsoverenskomster.....	20
4.2. OECD's modeloverenskomst.....	22
4.2.1. Omfattede personer.....	22
4.2.2. Skattemæssig hjemsted.....	23
4.2.3. Fast driftssted	24
4.3. Base Erosion and Profit Shifting	25
5. Bekæmpelse af skatteplanlægning i EU.....	29
5.1. Aggressiv skatteplanlægning i EU	29
5.1.1. Direktiv om bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse	30
5.2. Moder- og datterselskabsdirektivet.....	32
5.2.1. Anvendelsesområde	33
5.2.2. Selskabsformer.....	35
5.2.3. Fordele efter MDD.....	35
5.3. Rente- og royaltydirektivet.....	36
5.3.1. Renter og royalties	37
5.3.2. Selskab, associeret selskab og fast driftssted	38
5.3.3. Retsmæssig ejer	39
5.4. Fusionsskattedirektivet	40
5.4.1. De forskellige transaktioner omfattet af direktivet.....	41
5.4.2. Selskabsform.....	42
5.4.3. Misbrugsklausul	42
6. Bekæmpelse af skatteplanlægning i Danmark.....	46
6.1. Generel omgåelsesklausul – LL § 3	46
6.1.1. Formål med LL § 3	47
6.1.2. LL §§ 3, stk. 1 og 2 – Omgåelsesklausul mod misbrug af EU-direktiver.....	48
6.1.3. LL § 3, stk. 3 – Omgåelsesklausul mod misbrug af DBO'er	49
6.1.4. LL § 3, stk. 4 – Direktiverne har forrang.....	50
7. LL § 3's overensstemmelse med EU-direktiverne og OECD	52

7.1. LL § 3, stk. 1 og 2 sammenlignet med MOD.....	52
7.1.1 Misbrugsklausulerne FSD og RRD.....	54
7.2. LL § 3, stk. 3 sammenlignet med OECD's modeloverenskomst og BEPS.....	56
8. Konklusion	59
9. Litteraturliste	62
9.1. Bøger	62
9.2. Artikler.....	62
9.2.1. Danske artikler.....	62
9.2.2 Udtalelser fra EU.....	62
9.3. Domsafgørelser	63
9.3.1. EU-domstolen	63
9.5. Anden litteratur.....	63
10. Forkortelser.....	64

1. Abstract

In 2015 the first GAAR was implemented in Danish legislation. It can be found in the Danish Tax Assessment Act (*DTAA*) clause 3. International tax planning has become a bigger problem internationally, because the world is working together more than before. This means more benefits for the companies, because they have the whole world to trade with, and not just the population from their native state. But the globalization also comes with some disadvantages. There is hardly any harmonization in tax matters. Therefore, there is a big difference between the taxes being paid by the companies in different states. With the growing globalization the companies have the possibility to open new companies in a state with a lower taxation and transfer the proceeds to the state. Tax planning is as a starting point not illegal. But if it gets to aggressive it can be. Most states around the world agrees, that aggressive tax planning is a problem to be stopped. Therefore, OECD and the EU have recommended different steps to stop the problem.

States will often make Double Taxation Treaties (*DTT*) between each other to limit double taxation of the same income for the same taxpayer. If the income was taxed twice, there would be no trade between states, because it would be too expensive for the companies. Therefore, DTT's are created between states to limit the taxation of the same income. The DTT's are often based on OECD's Model Tax Treaty, which is a recommendation for the design of a DTT. The states do not have to use the model, but it is being used in many cases. OECD has acknowledged that the DTT's can be abused to receive a more beneficial taxation. To avoid this problem OECD released the BEPS-project with 15 actions to end the problem. Action 6 handles the problem with treaty abuse. Action 6 makes a proposal for a new article to their Model Tax Treaty, which includes a PPT. The PPT has four cumulative conditions; (1) Reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, (2) that obtaining the benefit was one of the main purposes of any arrangement or transaction, (3) purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit and (4) unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention¹. The PPT has been implemented in DTAA article 3, sub 3. If the four cumulative conditions are proved, the contracting state can reject the company the benefits it has obtained because of the DTT.

¹ Bundgaard m.fl. (2015), side 265-268

The EU-K has acknowledged the problem with aggressive tax planning for some time. EU-K has released several statements about the problem through many years. Between the EU-states the taxation of companies is very different. The companies which reside in the EU- states have a right to establish new companies within the EU-states, because of TEUF article 49 about the right of establishment. The right must protect the inner market in the EU, so it becomes effective. But the right of establishment can be abused because of the different tax rates in the member states. The EU-K has tried to make a harmonized taxation system. The first draft of the CCCTB was rejected, and now EU-K has changed the CCCTB into two new directives; CCTB and CCCTB. They have yet to be rejected or accepted by the EU.

The Parent Companies and Subsidiary Directive (*PCSD*) was changes on November 30th, 2011. Article 2 was changed, and a GAAR was added to the directive. The GAAR has five cumulative conditions; (1) Arrangement or a series of arrangements, (2) That, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes, (3) Of obtaining a tax advantage, (4) Which defeats the object or purpose of this Directive and (5) Are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances². This GAAR was implemented in DTAA article 3, paragraph 1 and 2. The article refers to PCSD, but it also includes the Merger Tax Directive and the Interest and Royalty Directive. If the five cumulative conditions are proved to be true, the EU-member state can reject the company the benefits it has obtained because of the Directive.

² Bundgaard m.fl. (2015), side 249-254

2. Indledning

I takt med verden bliver mere og mere globaliseret, sker det samme for selskaber og koncerner, der er placeret flere steder internationalt. Denne udvikling findes ligeledes i Danmark, hvor de danske selskaber åbner datterselskaber eller helt nye selskaber verden rundt. Denne globalisering giver en øget indtjening for selskaberne, der har mulighed for at øge deres konkurrencemæssige situation ved at salg af deres produkter på nye markeder. Men det giver også nye problemstillinger indenfor skatteretten. Muligheden for skatteplanlægning bliver større, når flere forskellige stater bliver inddragne. Dette skyldes, at der er sket en meget lille harmonisering af skattelovgivning, blandt andet inden for EU-retten er der få områder med harmonisering. Det giver mulighed for anvendelse af staters lovgivning, hvor der betales meget lav eller ingen skat. Løsningen af problemet er yderligere anstrengt, idet staterne i mange tilfælde ikke deler oplysninger på skatteområdet med hinanden. Derfor har der indenfor de seneste år været øget fokus på international skatteplanlægning og misbrug, så problemet kan formindskes³.

Aggressiv skatteplanlægning ønskes ikke, hvorfor der er blevet lavet forskellige tiltag internationalt, der skal forsøge at stoppe problemet. I OECD blev der i 2012 lavet en handlingsplan, hvorigennem de ønsker at stoppe udhuling af beskatningsgrundlaget og overførsel af overskud. Dette tiltag kaldes for BEPS. I handlingsplanen er der 15 punkter, der skal formindske problemerne med aggressiv skatteplanlægning. I handlingsplanens Action 6 har OECD udformet en PPT, der er en anbefaling til alle stater omkring indførsel af en GAAR i deres nationale lovgivning.

Inden for EU er der mulighed for at etablere selskaber i andre medlemsstater grundet etableringsretten, jf. TEUF art. 49. Denne rettighed søger primært at sikre, at selskaberne i medlemsstaterne kan udvide deres selskab til andre medlemsstater. Ved etableringen må der ikke være forskelsbehandling, hvilket betyder, at det nye selskab skal behandles på samme vilkår, som nationale selskaber i medlemsstaten⁴. Det har dog givet det problem, at lovgivningen anvendes til at placere selskaber og datterselskaber i andre medlemsstater, hvor beskatningen er lav.

I 2015 blev den danske regerings skattely-pakke vedtaget. Som en del af denne pakke, blev der indført en omgåelsesklausul i LL § 3, hvilken er rettet mod grænseoverskridende transaktioner.

³ Bundgaard m.fl. (2015), side 239

⁴ Sørensen m.fl. (2014), side 547

GAAR'en skal stoppe selskaber i Danmark mod at misbruge internationale regler, som Danmark har tiltrådt eller implementeret, således de ikke opnår en uberettiget fordelagtig beskatning i udlandet⁵. Bestemmelsen blev vedtaget, og trådte i kraft d. 1. maj 2015.

LL § 3 i stk. 1 og 2 sikre, at der ikke sker overtrædelse af tre EU-direktiver, der er blevet implementeret i Danmark. Det første direktiv er MDD, hvor selskaberne ligger i to forskellige medlemsstater, og det ønskes ikke, at der skal betales skat af udbytte i begge stater, hvis det flyttes fra det ene selskab til det andet. Det andet direktiv er RRD, hvilket skal sikre, at der ikke betales kildeskat på royalties og renter, der er blevet indtjent i en medlemsstat, mens ejeren har hjemsted i en anden stat. Det sidste direktiv er FSD, der behandler en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater. Gennem alle direktiverne er der en mulighed for medlemsstaterne, hvor de kan ændre national lovgivning, så der ikke sker misbrug af direktivernes fordele. Derudover er der ved en ændring af MDD blevet vedtaget en GAAR i art. 1, stk. 2-4.

Stk. 3 i LL § 3 skal sikre, at der ikke sker misbrug af de DBO'er, som Danmark er en del af. DBO'erne er en aftale mellem stater, hvor der aftales regler i forhold til dobbeltbeskatning. Danmark har indgået dem med flere forskellige stater. OECD har lavet en MOK, der indeholder en plan for, hvorledes en sådan overenskomst kan udfærdiges.

2.1. Problemformulering

Hvordan forhindres aggressiv skatteplanlægning i Danmark efter LL § 3?

Projektet vil undersøge, hvorledes LL § 3 skal fortolkes og anvendes. Herigennem vil EU-direktiverne, som stk. 1-2 bygger på, samt OECD's modeloverenskomst og BEPS-handlingsplan, som stk. 3 bygger på blive behandlet, og det vil blive undersøgt, om Danmark har overholdt de internationale forpligtelser og anbefalinger ved vedtagelsen af LL § 3.

⁵ L 167, side 13

2.2. Afgrænsning

I projektet vil der blive lavet en undersøgelse af international selskabs- og skatteret, der knytter sig til aggressiv skatteplanlægning. Her vil der blive lavet en undersøgelse af LL § 3, EU-direktiverne fra stk. 1-2 samt OECD's MOK og BEPS-handleplan fra stk. 3. Det vil det ikke blive inddraget, hvorledes en overtrædelse af bestemmelserne bliver straffet.

Muligheden for misbrug af skattelovgivningen kan både anvendes af juridiske og fysiske personer. Ved juridiske personer anvendes reglerne, således selskabets overskud placeres i stater, hvor der betales en lavere beskatning af overskud og udbytte. Ved fysiske personer anvendes skatteplanlægningen, således private personer betaler mindre skat af deres indkomst fra diverse erhverv, idet indkomsten bliver overført til en anden stat med lavere beskatning. Dette projekt vil kun fokusere på juridiske personers anvendelse af reglerne til at planlægge deres beskatning.

OECD har lavet en MOK, der skal hjælpe staterne med at lave DBO'er mellem sig, idet den giver et forslag til, hvorledes sådan en aftale kan udformes. OECD er den primære model, der finder anvendelse, når Danmark og de fleste I-stater i verden udformer deres DBO'er. FN har også lavet en modeloverenskomst, der bliver anvendt i de fleste U-stater. FN-modellen er blevet tilpasset, så den primært stemmer overens med OECD's. I projektet vil der kun blive lavet en behandling af OECD's modeloverenskomst, hvorfor FN's ikke vil blive nævnt yderligere. Danmark har indgået DBO'er med mange forskellige stater. Projektet vil behandle MOK'en generelt, hvorfor der ikke vil blive inddraget specifikke DBO'er, der er blevet indgået med Danmark som kontraherende stat, eller hvor Danmark ikke er en del af aftalen.

Den 21. april 2015 blev der indgået en aftale i Folketinget omkring en skattelypakke, der skal skærpe indsatsen på skatteområdet, så problemet med skattely bekæmpes. Den indførte skattelypakke indeholder tre punkter, der skal sikre bedre retssikkerhed på skatteområdet. *For det første* indeholder pakken et ønske om beskatning af stifteren af trusts. Det er ikke muligt at stifte trusts i Danmark, men hvis stifteren af en i udlandet, har en skattemæssig tilknytning til Danmark, kan det være, der skal ske beskatning af stifteren i Danmark⁶. *For det andet* skal der være fair beskatning, når aktiver føres ud af staten. Et bindende svar vil ikke være bindende alligevel, hvis det kan godtgøres, at det efterfølgende direkte eller indirekte salg af aktivet har betydet, at værdien er steget

⁶ Bundgaard m.fl. (2015), side 35

med mindst 30 pct. og mindst kr. 1 million fra værdien i det bindende svar⁷. *For det tredje* skal der indføres en international omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning. Omgåelsesklausulen giver mulighed for at fjerne fordele, hvis de tre omfattede EU-direktiver eller DBO'er misbruges imod formålet. Projektet vil kun fokusere på det tredje punkt, hvor der blev indført en GAAR i LL § 3. Derfor vil de to andre punkter i pakken ikke behandles nærmere.

2.3. Metode

Den primære metode i projektet er retsdogmatisk metode, hvorefter formålet er at systematisere og fortolke lovgivningen, så gældende ret på området fastlægges, også kaldet for *De Lege Lata*. Det ønskes at beskrive retstilstanden som den er⁸. Retskilder anvendes til at fastlægge, hvad der er gældende ret. Det er dog ikke tilstrækkeligt at anvende en retskilde til fastlæggelsen, idet der skal bruges flere til belysningen af et område. Der vil blive anvendt dele af forskellige kilder, der kan hjælpe til at besvare problemformuleringen i projektet. Da retssystemet er meget komplekst vil et projekt med anvendelse af retsdogmatisk metode ikke skabe noget nyt, men det vil være en skabende proces, idet det kan være en vanskelig opgave at finde de relevante argumenter og sammenkrive dem, for at beskrive den gældende ret på området⁹.

De forskellige retskilder har en forskellig betydning og værdi. Der har tidligere været den opfattelse, at lovgivningen er den primære retskilde, mens de andre er sekundære. Denne opfattelse er dog rykket mod en ændring, hvor alle retskilderne kan anvendes, og kan hjælpe med at bestemme gældende ret på et bestemt område. En nedskreven lovregel vil dog stadig som udgangspunkt have større værdi end de fleste andre retskilder, og der skal en overbevisende argumentation til, hvis der skal argumenteres imod lovreglen¹⁰.

2.3.1. Nationale retskilder og deres værdi

Lovgivning og forarbejder: Lovgivningen omfatter alle retsfor skrifter, der er vedtaget af Folketinget. Vedtagelsen skal være i overensstemmelse med GRL, der er øverst i lovhierarkiet. Dette skyldes legalitetsprincippet, hvorefter en lov må ikke være i uoverensstemmelse med lovgivning, der er et trin højere i hierarkiet. Der er intet krav til indholdet af lovgivningen, der bliver vedtaget af

⁷ Bundgaard m.fl. (2015), side 36

⁸ Blume (2004), side 150

⁹ Blume (2004), side 64

¹⁰ Blume (2004), side 76

Folketinget¹¹. Lovgivningen har stor retskildemæssig værdi, og bliver ofte anset som den primære retskilde. I projektet bliver forskellige love anvendt, herunder primært LL § 3. Der tages højde for, at disse skal være i overensstemmelse med GRL.

Under vedtagelsen af lovgivning bliver der i forarbejderne nedskrevet lovforslagsstillernes tanker omkring bestemmelserne og deres betydning. Lovbestemmelserne vil ofte kunne fortolkes på mange forskellige måder. Ved fastlæggelsen af gældende ret kan det derfor være relevant at læse i forarbejderne, hvad lovforslagsstillerne har tænkt med loven, og hvad der skal være omfattet af den. Det er en fordel at anvende forarbejderne, idet alle tanker bag bestemmelserne ikke kan komme med i paragrafferne, og det ofte vil være vanskeligt at bestemme, hvad der er omfattet af begreberne. Hvis alle tanker skulle med, ville lovgivningen blive alt for stor og uoverskueligt. Det kan dog være en ulempe for retsstillingen, hvis overvejelserne i forarbejderne skal anvendes, idet borgerne kun er bundet af det, som lovteksten siger. Derudover er forarbejdet subjektive tanker fra de personer, der var en del af forarbejdet. Anvendelse af forarbejderne vil typisk kun blive et problem, hvis der ikke er overensstemmelse mellem forståelsen af lovteksten og overvejelserne i forarbejderne. Forarbejderne vil som udgangspunkt have mindre betydning, jo ældre lovgivningen er¹². I projektet vil der blive anvendt forarbejder til LL § 3, der blev vedtaget i 2015. Bestemmelsen er forholdsvis ny, og derfor vil overvejelserne i forarbejderne stadig være relevante, men der tages højde for, at det er lovforslagsstillernes egne tanker omkring bestemmelsen.

Juridisk litteratur: Forfatterne til den juridiske litteratur kan anvendes som retskilde, idet der bliver lavet en gennemgang af gældende ret på forskellige områder. Det er en fordel af anvende litteraturen, idet mange af de relevante retskilder og tanker er samlet et sted. Det moderne retssystem er meget komplekst, og derfor kan litteraturen være med til at give et overblik, og eliminere mange af usikkerhederne i retssystemet. Men ved anvendelse af litteraturen skal der tages forbehold for, at det vil være forfatterens egne tanker. Forfatterne må ikke få en for stor retskildemæssig betydning, og dermed være med til at bestemme, hvorledes de forskellige retsregler skal forstås og fortolkes¹³. I projektet vil der blive anvendt juridisk litteratur, og der vil blive taget hensyn til, at det er udtryk for forfatterens egne meninger. Derfor vil der blive anvendt flere forskellige forfattere, der kan hjælpe med at give den bedste løsning.

¹¹ Blume (2004), side 86

¹² Blume (2004), side 92

¹³ Blume (2004), side 149

Juridisk Vejledning: Juridisk vejledning er Skatteministeriets kommentar på skattelovgivningen.

Det er Skatteministeriets opfattelse af gældende praksis indenfor de vigtigste regler på skatteområdet. Den bliver redigeret to gange årligt, så en ændring af lovgivningen kommer med. Vejledningen har cirkulærestatus¹⁴, hvilket betyder, at den er bindende for told- og skatteforvaltningsmedarbejdere, medmindre kommentarerne ikke er i overensstemmelse med retskilder, der er rangeret højere. I sådan et tilfælde vil de højere rangeret retskilder være bindende for medarbejderne. Alle andre personer er derfor ikke bundet af vejledningen, men kan anvende den til en forklaring af skattelovgivningen, og den viser hvorledes skattelovgivningen skal anvendes. Derfor tages der forbehold for, at kommentarerne er et udtryk for Skatteministeriets egne tanker omkring bestemmelserne, og hvorledes de skal anvendes.

2.3.2. Internationale retskilder og deres værdi

Den stigende internationalisering og globalisering af samfundet påvirker også det danske retssystem og de relevante retskilder. Specielt medlemsskabet af EU har betydet, at lovgivningen fra EU får betydning i Danmark. Derfor er det vigtigt med kendskab og inddragelse af disse retsområder, før gældende ret i Danmark kan fastlægges. I Danmark ønskes det, at de folkeretlige forpligtelser overholdes, men hvis der er uoverensstemmelse, vil de danske regler stadig have forrang¹⁵.

Folkeret: Den internationale lovgivning mellem stater kaldes for Folkeretten. Det er retsregler, der regulerer forholdet mellem stater. Dermed skaber lovgivningen som udgangspunkt kun rettigheder og forpligtelser for staterne. Staterne kan kun blive bundet af det internationale samarbejde, hvis de underskriver den aftale, der er udfærdiget mellem staterne¹⁶. Inden for skatteretsområdet er folkeretten særlig relevant, idet DBO'er er aftaler mellem stater, om hvordan skatteforholdet skal være mellem de kontraherende stater.

Indenfor folkeretten falder også en række internationale organisationer. Disse opdeles i IGO'er og NGO'er. OECD er en IGO, hvilket betyder, at den er oprettet ved en aftale mellem stater. OECD blev oprettet af 20 stater i 1961, hvor Danmark var et af dem. IGO'er og deres organer udsteder ikke regler, men anbefalinger som de mener staterne bør efterkomme¹⁷.

¹⁴ JV, om juridisk vejledning

¹⁵ Blume (2004), side 183

¹⁶ Blume (2004), side 184

¹⁷ Blume (2004), side 185

OECD's model/handlingsplan: OECD's MOK og BEPS-handleplan samt kommentarer hertil er ikke en del af national ret, hvorfor borgerne ikke er bundet af dem. Staterne vil heller ikke være bundet, idet der kun er tale om anbefalinger. Det er en model og handleplan, som OECD anbefaler, at staterne overholder. Overenskomsten er udarbejdet via arbejdsgrupper, der består af repræsentanter fra de forskellige stater, der er en del af OECD. Derfor er alle kommentarer til modellen sammenfattet via staterne, og OECD anbefaler staterne at anvende dem til fortolkning, så der bliver en ensartet praksis. Hvis en stat er uenig i en fortolkning kan der blive lavet et forbehold i kommentarerne. Disse er samlet som sidste punkt i kommentarerne til de enkelte bestemmelser. I Danmark bliver der udsendt medarbejdere fra Skatteministeriet, hvorfor det er et udtryk for skatteministeriets holdninger i kommentarerne til overenskomsten. Kommentarerne fra overenskomsten er ikke fra Folketinget, hvorfor de ikke har samme retskildemæssige værdi, som lovbemærkninger vil have. Kommentarerne har ikke bindende virkning for domstolene¹⁸, men i praksis er kommentarerne respekterede, og de er blevet anvendt til fortolkning i forskellige danske domme. Derudover er kommentarerne blevet anerkendt internationalt, og de anvendes til fortolkning af DBO'er.

EU-retten: Kan hverken defineres som national ret eller folkeret, idet gennem folkeretten skal staterne underskrive, før de er bundet af traktater. Men i EU-retten har staterne opgivet deres suverænitet, så de vil være bundet af traktater, forordninger og direktiver fra EU. Denne suverænitet er opgivet gennem GRL § 20 i Danmark. EU-retten er heller ikke en del af national ret, idet traktater og forordninger har direkte virkning i medlemsstaterne, hvorfor de som udgangspunkt ikke må implementeres i national ret. Derudover stiller EU-retten krav til, hvorledes direktiver bliver implementeret¹⁹. Indenfor EU er det et klart princip, at EU-retten har forrang i forhold til national ret. Det skyldes, at retsreglerne skal anvendes i alle lande indenfor EU, således der opstår en ensartethed. EUD udtaler i 26/62 – van Gend en Loos, at hele formålet med EU vil blive mistet, hvis national lovgivning havde forrang i forhold til EU.

Direktiver og forordninger: EU-retten er den internationale ret, der har størst indflydelse på det danske retssystem, idet vi er en del af samarbejdet, og har forpligtet os til at overholde retsreglerne. De to typiske retskilder i EU er direktiver og forordninger. I TEUF art. 288 bestemmes det, hvad der er omfattet af begreberne.

¹⁸ JV, afsnit C.F.8.2.1

¹⁹ Sørensen m.fl. (2014), side 36

Forordningerne er umiddelbart anvendelige, hvilket betyder, at de ikke skal inkorporeres i dansk ret. De har allerede retsvirkning i dansk ret, når de bliver vedtaget. Det er et ønske fra EU's side, at forordningerne anvendes i deres oprindelige form; derfor må de ikke vedtages i dansk ret. Det kan dog være nødvendig med supplerende retsakter, der skal sørge for, at forordningen kan anvendes i dansk ret. Der laves en vurdering af de konkrete forhold, hvis der skal ske sådan et supplement. Idet forordningerne er meget indgribende, vil de typisk være tekniske og specifikke. Derfor vil de kun vedrøre en mindre gruppe personer eller selskaber²⁰.

Direktiver indeholder ofte regler, der vedrører en større gruppe personer eller selskaber. De udstedes med hjemmel i TEUF²¹. Idet direktiverne er mere omfattende vil det ofte kræve, at der skal ske en ændring af lovgivningen i medlemsstaterne. Derfor vil der være en frist, hvor medlemsstaterne skal implementere direktivet inden. Når implementeringen sker kan det være gennem en ny lov, der behandler området. Der kan også ske implementering gennem en bekendtgørelse, hvis der er hjemmel til sådan en. Idet direktiverne bliver en del af dansk lovgivning, vil de have samme værdi som almindelige dansk lovgivning.

Direktiverne skaber ikke umiddelbare rettigheder eller forpligtelser for medlemsstaterne og deres borgere. Men direktiverne kan få direkte virkning, hvis medlemsstaten ikke får implementeret direktivet inden fristen. Herefter har borgerne mulighed for at støtte ret på direktivet, selvom det ikke er blevet implementeret endnu. Her er det dog et krav, at reglen er ubetinget og præcis nok, før borgerne kan støtte ret på den. Her skal der laves en konkret vurdering af den enkelte bestemmelse, der ønskes anvendt. Direktiver kan være totalharmoniseret, hvor det kræves, at retsreglerne bliver formuleret på præcis samme måde som direktivet. Det kan i andre tilfælde tillades, at de nationale retsregler afviger fra direktivet. Et direktiv kan indeholde regler af begge tilfælde. Derfor kræves der en fortolkning af direktivet, før det kan fastlægges, om det er det ene eller det andet tilfælde²². De tre direktiver, der bliver behandlet i projektet er alle blevet implementeret i dansk ret. Det bliver nærmere forklaret i afsnit 5. Direktiverne er MDD, FSD og RRD.

Domsafgørelser fra EU-domstolen: Domspraksis fra EU-domstolen er en vigtig retskilde indenfor EU-retten. Det skyldes, at domspraksis anvendes til fortolkning af EU's retskilder som traktater og

²⁰ Blume (2004), side 193

²¹ Hansen m.fl. (2016), side 54

²² Blume (2004), side 194

direktiver. Domstolens domme har derfor betydelig præjudikatsværdi. Ved fortolkning af EU-retten skal der tages hensyn til, at der er sket en oversættelse af bestemmelserne, så de findes på alle sprog indenfor EU. Derfor kan der sket ændringer ved oversættelsen, hvor en del af en bestemmelse får mere betydning ved oversættelsen for en medlemsstat, mens den får en anden betydning i en anden medlemsstat. Derfor kan der ved uoverensstemmelser mellem to medlemsstater laves en sammenligning af de to oversættelser. Derudover skal der tages hensyn til, at der er forskellig national lovgivning i medlemsstaterne. Dermed kan indholdet af de retlige begreber være forskellige mellem medlemsstaterne. Udgangspunktet ved fortolkning indenfor EU-bestemmelserne er, at der vurderes ud fra bestemmelserne ordlyd. Men mange af EU-bestemmelserne er ofte formuleret vage og upræcise. Derfor skal EU-domstolen ofte inddrage en formålsfortolkning af bestemmelserne²³.

Forarbejder til EU-bestemmelserne anvendes næste aldrig til fortolkning af bestemmelserne. Det skyldes, at det ofte vil være forhandlingsdokumenter, der ikke er offentlige. Udgangspunktet skal være, at borgerne kan finde deres retsstilling ud fra lovgivningens ordlyd. Dette vil dog blive undtaget, hvis bestemmelserne er tvetydige, og forarbejdernes tanker er offentlig tilgængelige. Forarbejderne til den gamle lovgivning er ofte meget kortfattet. Derfor skal der laves en konkret vurdering ved de enkelte bestemmelser, om det giver mening at anvende forarbejderne til fortolkning²⁴.

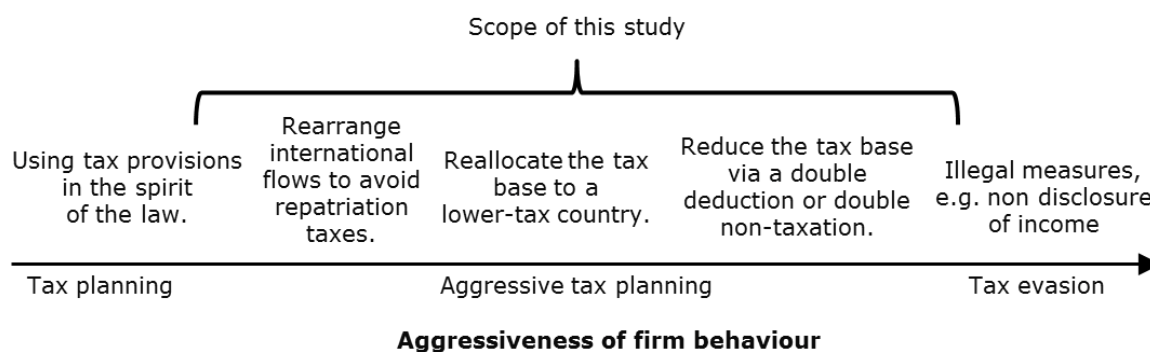
²³ Sørensen m.fl. (2014), side 107

²⁴ Sørensen m.fl. (2014), side 109

3. Begreber ved skatteplanlægning

3.1. EU-kommissionens definition af skattesnyd

EU-K ønsker med det internationale skattesystem at beskatte multinationale selskabers indkomst der, hvor den opstår, og nedsætte risikoen for dobbeltbeskatning. Der findes dog huller i lovgivningen, hvor selskaberne kan udnytte den. Dette medfører en unfair konkurrence mellem selskaberne, og staterne mister et skattegrundlag, som de har krav på. Derfor ønsker EU-K, at bekæmpe problemet. EU-K har udtalt, at aggressiv skatteplanlægning opstår, når et selskab udnytter tekniske aspekter af et skattesystem, eller en udnyttelse af forskellighederne i to eller flere skattesystemer. Denne udnyttelse fører til en uberettiget lavere beskatning, hvor en stat mister en beskatning, som de var berettiget til at modtage²⁵. Selvom EU-K har defineret aggressiv skatteplanlægning vil grænserne mellem skatteplanlægning og aggressiv skatteplanlægning kunne falde sammen. Der kan således ikke laves en klar adskillelse mellem begreberne. EU-K har lavet følgende figur, der kan vise forskellene på begreberne:



Yderst til venstre ses den lovlige skatteplanlægning, hvor der opnås skattefordele ved korrekt anvendelse af loven. Ved denne vurdering skal det undersøges, hvad formålet med en relevant lovgivning er, og om selskabet har anvendt den efter hensigten. Hvis dette bekræftes, vil der være opnået en fordel i overensstemmelse med loven, og skatteplanlægningen er lovlig. I midten af figuren findes aggressiv skatteplanlægning, der kan være i uoverensstemmelse med loven. Men hvis tungtvæjende hensyn taler for en økonomisk kommerciel årsag, kan det være lovligt. Eksemplet er her en overførsel af udbytte, så det beskattes i en stat med lavere beskatning. Sidst til højre er det klare ulovlige tilfælde af skatteundgåelse, hvor der anvendes ulovlige midler, så selskabet betaler uberettiget mindre eller slet ingen skat. Det kan eksempelvis ske ved oprettelse af ulovlige dokumenter, der giver en falsk grundlag for beskatningen.

²⁵ Aggressive tax planning indicators, final report, side 10

En lovlig skatteplanlægning kan føre til ulovlige situationer. Det kan eksempelvis ske, hvis skatteplanlægningen fører til en ikke-dobbeltbeskatning. Selskabet opnår altså en situation, hvor der hverken sker beskatning af udbyttet i kildestaten, hvor det er blevet dannet, eller i bopælsstaten, hvor selskabet har ført udbyttet til. Derudover kan der på samme måde opstå en situation, hvor selskabet opnår fradragsmulighed i både kilde- og bopælsstaten, og opnår dermed på samme måde en situation, hvor udbyttet ikke bliver beskattet. Disse situationer vil stride mod formålet med lovgivning, der skal undgå dobbeltbeskatning, men ikke opnå dobbelt ikke-beskatning.

Mellem den lovlige skatteplanlægning og den ulovlige aggressive skatteplanlægning ligger et område, hvor det som udgangspunkt er lovligt at anvende skatteplanlægning til at optimere selskabet. Men hvis det vurderes, at det er blevet for aggressivt, vil det blive ulovligt. Der anvendes kreative metoder, så lovgivningen anvendes til at undgå en høj beskatning i selskaberne. Det bliver andre steder kaldet for skatteudnyttelse, der betegnes som *”skatteydernes gennemførelse af skatter relevante økonomiske dispositioner, der udelukkende eller i al væsentlighed er indrettet på at skabe en skattefordel, der ikke i øvrigt er tilgængelig”*²⁶.

Den lovlige del betegnes som skattetænkning, mens den mere aggressive og ulovlige del betegnes skatteunddragelse. EU-K har anvendt andre begreber som eksempelvis skattesnyd, skatteudnyttelse, skatteomgåelse osv. Disse begreb falder sammen med skatteunddragelse. Der er altså ikke en klar skillelinje mellem de forskellige begreber. Skatteplanlægning kan være lovligt, idet lovgivningen anvendes til at finde måder, hvorpå der undgås at betale høj skat. Dermed bliver der ikke taget ulovlige midler i brug, og lovgivningen overholdes. Men hvis denne planlægning bliver for aggressiv, kan det være det samme som skatteunddragelse, og derfor bliver det strafbart. Dette skyldes, at lovgivningen udnyttes på en måde, der ikke kan anses som værende i harmoni med formålet²⁷.

I projektet vil der i den følgende behandling anvendes skatteplanlægning om den lovlige anvendelse af skattelovgivningen, og skatteunddragelse om den ulovlige del. Aggressiv skatteplanlægning er gråzonen i midten, hvor der skal laves en konkret vurdering af forhold og de misbrugte regler, hvorefter det kan vurderes om det er lovligt eller ulovligt.

²⁶ Bundgaard m.fl. (2015), side 108

²⁷ Cotrut (2015), side 6

3.1.1. EU-domstolens vurdering af skatteplanlægning

EU-domstolen har i en række sager udtalt, at det som udgangspunkt vil være lovligt at skatteplanlægge. Dette blev eksempelvis belyst i sagen C-277/09 – RBS Deutschland. Sagen omhandler en handel mellem RBS, der er hjemmørende og momsregistreret i Tyskland. RBS var medlems af Royal Bank of Scotland-koncernen, men havde ikke noget fast driftssted i Storbritannien. De var registreret som ikke-etableret afgiftsperson. RBS leverer bank- og leasingtjenester. De laver en række aftaler med Vinci plc, der havde hjemsted i Storbritannien.

Det relevante fra dommen er, at EU-domstolen i præmis 50 udtaler, at transaktionerne finder sted mellem to selskaber, der ikke har en retlig tilknytning til hinanden. Derfor blev det udtalt, at transaktionerne var en del af almindelig forretningsførelse, hvorfor de ikke kunne klassificeres som kunstige arrangementer. Derudover vurderede de, der ikke var nogen indikation af, *”at der forelå et kunstigt arrangement, som var uden økonomisk realitet, og som blev gennemført med det ene formål at opnå en afgiftsmæssig fordel”*²⁸. Sidst blev det udtalt, at selvom RBS havde leveret tjenesteydelser til et selskab i en anden medlemsstat, og det var på baggrund af RBS’ egne tanker omkring transaktionerne, var det ikke nok til at statuere retsmisbrug. Det er i orden at de erhvervsdrivende kan vælge de transaktioner, der er mest passende for selskabet, selvom det falder sammen med en begrænsning af deres afgiftspligt²⁹. Det kan dermed udledes fra dommen, at der efter EU-domstolens udtalelser er mulighed for at planlægge beskatning, men der skal være begrænsninger, hvis planlægningen bliver for aggressiv.

3.2. Generelle og specifikke omgåelsesklausuler

3.2.1. Generelle omgåelsesklausuler

De generelle omgåelsesklausuler, også kaldet for GAAR, er den brede omgåelsesklausul, der skal anvendes på et stort antal situationer, hvor skattelovgivningen anvendes imod det egentlige formål. GAAR skal sikre, at lovgivningen ikke bliver udhulet af skattekonsulenter, der forsøger at finde smuthuller for deres klienter³⁰. De skal være så generelle, at alle former for skatteplanlægning bliver omfattet af bestemmelsen. Det skal sikres, at der ikke kan ske omgåelse af omgåelsesklausulen. Problemet kan dog blive, at GAAR er så generelle, at det skaber usikkerhed for selskaber, der overholder lovgivningen. De kan blive taget for overtrædelse af GAAR, fordi anvendelsesområdet er så

²⁸ C-277/09, præmis 51

²⁹ C-277/09, præmis 52+53

³⁰ Cotrut (2015), side 18

stort. Derudover skal GAAR følge med samfundsudviklingen, og dermed omfatte former for aggressiv skatteplanlægning, der anvendes i fremtiden. Der er altså store krav til, hvor generelle de skal være, hvilket også giver usikkerhed for selskaberne³¹. GAAR har nogle elementer til fælles i de forskellige stater, men det er staten selv der bestemmer, hvad der skal være indholdet af klausulen.

Der har tidligere ikke været en GAAR i dansk lovgivning, idet der igennem domstolene har været indfortolket en ikke-lovbestemt omgåelsesklausul. Derfor har der ikke været brug for at definere en i lovgivningen. Men i forbindelse med ændringen af moder- og datterselskabsdirektivet blev det et krav, at medlemsstaterne i EU skulle indføre en omgåelsesklausul. Derfor blev det nødvendigt for Danmark at indføre den, hvilket skete gennem LL § 3. Bestemmelsen behandler kun omgåelse af de tre omfattede direktiver og DBO'er. Derfor vil den ikke-lovbestemte omgåelsesklausul stadig være relevant for alle andre områder, der ikke er omfattet af LL § 3³².

3.2.2. Specifikke omgåelsesklausuler

De specifikke omgåelsesklausuler, også kaldet for SAAR søger at ramme meget specifikke tilfælde, hvor skattelovgivningen bliver misbrugt. Fordelen ved dem er, at de er mere specifikke end GAAR, hvorfor de har lettere ved at ramme de forhold, der er omfattet af SAAR. Men ulempen ved dem er, at de ikke har mulighed for at ramme fremtidige former for skatteplanlægning. Derfor er de ikke relevante, hvis deres formål bliver irrelevant³³. De kan eksempelvis oprettes i tilfælde, hvor staten har en GAAR, og der gennem anvendelsen er opstået et hul i lovgivningen, der har brug for sin egen specifikke bestemmelse til at undgå misbrug. I Danmark har vi flere forskellige SAAR i skattelovgivningen. De vil ikke blive nævnt eller behandlet nærmere i projektet, idet der lægges vægt på GAAR, der er oprettet gennem LL § 3.

³¹ Cotrut (2015), side 20

³² Bundgaard m.fl. (2015), side 118-119

³³ Cotrut (2015), side 21

4. Bekæmpelse af skatteplanlægning i OECD

Internationalt er et af de største problemer indenfor skatteretten, hvilken stat der har retten til at beskatte udbyttet. Dette bliver specielt et problem, når skattesubjektet har hjemsted i en stat, mens udbyttet er blevet tjent i en anden stat. Den internationale skatteret opstår altså, når to eller flere stater mener de har krav på beskatningen. Der kan godt opstå en dobbeltbeskatningssituation nationalt, men disse situationer vil ikke være omfattet af den internationale situation³⁴. En afhjælpning af dette problem er staternes mulighed for at oprette aftaler omkring beskatning mellem hinanden. Den primære form for aftale er DBO'er mellem staterne. Her har OECD lavet en MOK, der kan hjælpe dem med at finde de vigtigste punkter, der skal med i sådan en aftale³⁵.

Misbrug af skattereglerne er et internationalt problem, idet det kan have en betydelig effekt på beskatningen i de forskellige stater, og dermed statens økonomi. Det er specielt et problem for stater, hvor skatten er høj, idet selskaberne vil forsøge at flytte deres udbytte til en stat, hvor beskatningen er lav. Derfor er det specielt nødvendigt med regler mod sådan et misbrug. Selskaberne vil typisk flytte passive indkomster til lavbeskatningsstater, hvilket vil være udbytte, renter, royalties og lignende³⁶. Ifølge OECD sker der misbrug af skatteretlige bestemmelser, når der opnås en skattemæssig fordel ved anvendelse af lovgivning, og det ikke har været formålet med denne bestemmelse, at der skal være mulighed for at opnå en skattemæssig fordel³⁷. Dette er bestemt i OECD's MOK, art. 1, pkt. 9.5. Efter denne bestemmelse er det muligt for de deltagende stater at anvende nationale misbrugs klausuler, der søger at stoppe misbrug, selvom det ikke direkte er indskrevet i DBO'erne.

4.1. Dobbeltbeskatningsoverenskomster

SSL opstiller i § 4, stk. 1, hvilke indtægter der skal medregnes i den skattepligtige indkomst. Efter denne bestemmelse er det uden betydning, om indtægten er erhvervet i Danmark eller udlandet. Dette kaldes for globalindkomstprincippet. Indkomsten kan også være underlagt beskatning i udlandet, hvorfor der vil ske dobbeltbeskatning. Dette vil være en stor ulempe for selskaber, der ønsker at udvide deres salg og produktion til andre stater, og dermed skulle betale fuld skat i begge stater³⁸. Derfor bliver der lavet aftaler mellem staterne, så der ikke opstår denne dobbeltbeskatning af

³⁴ Michelsen (2003), side 27

³⁵ Gam m.fl. (2007), side 16

³⁶ Gam m.fl. (2007), side 169

³⁷ L 167 bilag 1, side 2

³⁸ Gam m.fl. (2007), side 18

samme indkomst og person. Der findes to former for dobbeltbeskatning. Det første tilfælde er den *juridiske dobbeltbeskatning*. Efter denne beskatter to eller flere stater den samme person for den samme indkomst. Det andet tilfælde er *økonomisk dobbeltbeskatning*, hvor samme indkomst bliver beskattet ved to forskellige skattesubjekter³⁹.

DBO'er er folkeretlige aftaler, idet der er tale om en aftale mellem to eller flere kontraherende stater, der skal behandle skatteforhold mellem dem. DBO'erne behandler både fysiske og juridiske personer, hvorfor begge grupper kan påberåbe dem, hvis de ikke mener, at overenskomsten er blevet overholdt i en af staterne. Det kan dog være forskelligt i de forskellige stater, hvad der er omfattet af juridiske personer; der er forskellige selskabstyper⁴⁰. DBO'er bliver ofte indgået med inspiration fra OECD-MOK'en. Hvis der er tvivl om anvendelse af DBO'en vil denne tvivl ofte blive fortolket, så det er i overensstemmelse med MOK'erne. Her kan kommentarerne til MOK anvendes.

Aftalerne er ikke i sig selv en mulighed for beskatning. De skal gennemføres i dansk skatteret ud fra bestemmelser om beskatning, jf. GRL § 43⁴¹. De fleste DBO'er er bilaterale, hvilket betyder, at det er en aftale mellem to stater, men de kan også være multilaterale, hvilket betyder, at aftalen er mellem flere end to stater. Aftalerne behandler kun direkte skatter mellem staterne, hvorfor eks. socialbidrag som SU og pension ikke er omfattet af DBO'erne⁴². DBO'erne følger ofte det samme system, hvilket har den fordel, at det er let at orientere sig i dem. Derudover betyder det, at der ofte vil være den samme fortolkning af forskellige begreber, hvilket gør det lettere at løse uoverensstemmelser mellem staterne.

Det stigende antal DBO'er mellem staterne er på den ene side positivt, idet staterne får mulighed for at aftale regler omkring dobbeltbeskatning. Men på den anden side giver det større mulighed for misbrug af dem. Misbrug af DBO'erne opstår typisk, fordi der ikke er samvirke mellem de nationale regler og DBO'erne. En måde DBO'erne kan misbruges på sker, hvis der oprettes et gennemstrømningsselskab i en stat, der udelukkende eller hovedsageligt er til for at opnå fordele efter en DBO. Denne form for misbrug kaldes for Treaty-Shopping⁴³.

³⁹ JV, afsnit C.F.8.1.1

⁴⁰ Werlauff (2015), side 42-43

⁴¹ Werlauff (2015), side 44

⁴² Werlauff (2015), side 45

⁴³ Winther-Sørensen m.fl. (2009), side 420

4.2. OECD's modeloverenskomst

OECD blev grundlagt i 1961, hvor dobbeltbeskatning var et af de grundlæggende områder fra begyndelsen. Den første MOK fra organisationen blev udgivet i 1963. I denne MOK havde OECD lavet en videreudvikling af de DBO'er, der blev anvendt internationalt på det tidspunkt. OECD har efterfølgende revideret MOK'en flere gange, hvor den nyeste revidering blev udgivet i 2014. Når der sker en ændring af overenskomsten bliver der oprettet arbejdsgrupper, der indeholder personer fra de forskellige stater, der er med i OECD. Få af arbejdsgrupperne er permanente, og forbliver derfor sammen efter ændringen er blevet diskuteret. Efterfølgende bliver ændringerne vedtaget eller frasorteret af OECD's CFA. Der er ingen folkeretlige forpligtelser, der kræver Danmark overholdelse og fortolkning af intern skatteret i overensstemmelse med MOK'en. Det er blot en række forslag og anbefalinger, så staterne lettere kan blive enige med hinanden, samt et håb om en ensartet fortolkning og anvendelse af DBO'er⁴⁴.

OECD har i punkt 1 beskrevet international dobbeltbeskatning som en beskatning af samme skatteyder for samme indkomst i to eller flere stater. Denne form for beskatning er skadelig for det internationale samfund, idet det hæmmer muligheden for, at staterne kan handle internationalt med hinanden⁴⁵. I punkt 3 fastlægges formålet med MOK'en, hvor OECD ønsker at hjælpe med at opnå en ensartethed, når der skal løse internationale problemer inden for dobbeltbeskatning. Derfor anbefaler OECD, at medlemsstaterne anvender MOK'en, når de laver DBO'er. MOK'en har stor betydning internationalt, idet de fleste stater, der er en del af OECD, anvender modellen, når der skal laves DBO'er. Derudover bliver modellen anvendt som forhandlingsgrundlag ved forhandlinger inden for dobbeltbeskatningsområdet. Her bliver den anvendt af medlemsstaterne, men også af ikke-medlemsstater. Derudover er kommentarerne til overenskomsten gradvist blevet accepteret som fortolkningsgrundlag af DBO'er⁴⁶. Det betyder, at der er et fælles grundlag, og de forskellige problemer, der kan opstå i DBO'er, bliver fortolket ens.

4.2.1. Omfattede personer

I MOK art. 1 fastlægges det, hvornår personer er omfattet af de fordele, der kan opnås gennem DBO'er. Her er det et krav, at staten skal være en af de kontraherende stater i aftalen. MOK'en finder anvendelse på personer og selskaber, der er hjemmørende i den ene, den anden eller begge

⁴⁴ Winther-Sørensen m.fl. (2009), side 73

⁴⁵ OECD's introduktion, side 1, 1. punkt

⁴⁶ Gam m.fl. (2007), side 74

kontraherende stater, jf. MOK'en art. 1. Hvornår et selskab er hjemhørende i de kontraherende stater, bliver behandlet i afsnit 4.2.2. om skattemæssige hjemsted⁴⁷. I MOK'ens bestemmelser anvendes udtrykket ”*personer*”, hvilket skal fortolkes bredt. Derfor omfatter begrebet fysiske personer, juridiske personer og andre sammenslutninger af personer⁴⁸.

I kommentarerne til art. 1 behandles det, hvornår der sker misbrug af DBO'er. Formålet med DBO'er er at sikre international samhandel af varer og tjenesteydelser, samt at sikre muligheden for den frie bevægelse af kapital, fysiske og juridiske personer. Men ved udviklingen af den internationale samhandel vil der være muligheder for at misbruge skattesatser i de forskellige stater. Derfor skal DBO'er ligeledes sikre mod skatteudnyttelse og skatteunddragelse. Ved udbredelsen af DBO'er opstår det problem, at der laves kunstfærdige juridiske konstruktioner med det formål at betale mindre i skat og opnå uberettigede skattefordele. De kunstfærdige juridiske konstruktioner opstår, når der oprettes et selskab i en stat med skattefordele, men det eneste formål med oprettelsen er at opnå disse fordele, der ikke kunne opnås via de oprindelige selskaber. Derved tilkommer der selskabet en række fordele, som de ikke er berettiget til at modtage⁴⁹.

Hvis en stat vurderer, at der er sket misbrug af en DBO, er denne berettiget til at fratage de fordele, som det misbrugende selskab har opnået. Derfor er hovedreglen ved DBO'er, hvis et af hovedformålene ved en transaktion eller et arrangement har været, at opnå en gunstigere skattemæssig fordel end den, som der berettiget kan opnås, er staten ikke forpligtet til at give fordelene efter DBO'en. Staterne har derfor mulighed for at indsætte en GAAR i national lovgivning, der skal ramme forskellige former for misbrug af DBO'er. Men på den anden side kan det også være nødvendigt at indsætte SAAR i den nationale lovgivning, hvis der identificeres et specifikt problem, der bliver udnyttet ofte af skatteyderne⁵⁰. Derudover kan disse klausuler indsættes direkte i DBO'erne efter aftale mellem medlemsstaterne.

4.2.2. Skattemæssig hjemsted

Efter art. 4 i MOK'en anvendes betegnelsen ”*hjemhørende*” ved de tilfælde, hvor der opstår en skattepligt grundet bopæl, hjemsted, ledende sæde eller andet kriterium. Skattepligten skal opstå i en af

⁴⁷ OECD's art. 1, side 1, punkt 1

⁴⁸ OECD's art. 3, side 1

⁴⁹ OECD's art. 1, side 2, punkt 7-9

⁵⁰ OECD's art. 1, side 3, punkt 9.4-9.6

de kontraherende stater, der er en del af DBO'en. Hvis et selskab anses som værende hjemhørende i en stat, vil dette være fuld skattepligtig i staten⁵¹. Hjemstedsfastsættelsen følger som udgangspunkt de regler, der fastsætter dette i den nationale lovgivning. Men hvis det aftales i DBO'en, hvorledes begrebet skal fastsættes mellem de kontraherende stater, vil denne formulering være gyldig, jf. stk. 1 i bestemmelsen.

I stk. 3 bestemmes det, hvis et selskab har hjemsted i begge kontraherende stater, vil det endelige hjemsted ligge der, hvor den egentlige ledelse findes. Tilfælde, hvor et selskab har hjemsted i begge stater vil være få. Men det kan opstå, hvis staterne lægger vægt på forskellige momenter, når det skal fastlægges, om selskabet er hjemhørende der. Det kan eksempelvis være, at den ene stat lægger vægt på, at registreringen af selskabet definerer, hvor hjemstedet ligger, mens den anden stat lægger vægt på, hvor driften af selskabet foregår⁵². OECD har valgt at lægge vægt på, hvor ledelsen af selskabet foregår, idet de ikke finder det centralt at lægge vægt på et rent formelt kriterie som en registrering er. OECD har forskellige DBO'er og er kommet frem til, at de fleste anser hjemstedet som der, hvor den virkelige ledelse finder sted. Det er der, hvor de afgørende ledelsesmæssige og forretningsmæssige beslutninger finder sted, der er nødvendige for forretningens udøvelse af selskabet. Her skal der laves en objektiv vurdering af alle relevante omstændigheder og kendsgerninger, der kan være med til at fastsætte stedet.

4.2.3. Fast driftssted

I MOK art. 5 defineres det, hvad der forstås ved fast driftssted. Efter bestemmelsen er det stedet, hvor selskabet helt eller delvist udøves fra. Det faste driftssted kan fastlægges ud fra eksistensen af et forretningssted. Det vil derfor være der, hvor selskabet har lokaler eller i visse tilfælde der, hvor selskabets maskiner og udstyr er. Begrebet omfatter alle lokaler, indretninger og installationer, der er med til at drive selskabet. Det er uden betydning, om det er ejet af selskabet, eller om de lejer det fra et andet sted. Betegnelsen "gennem hvilket" skal fortolket bredt, således alle situationer, hvor selskabet drives ved en bestemt lokalitet, hvor formålet er at drive selskabet. Derfor vil bygningsfirmaer drive deres selskab der, hvor arbejdet udføres. Denne placering kan altså skifte, i takt med byggepladsen flyttes til et andet sted⁵³.

⁵¹ OECD's art. 4, side 1

⁵² OECD's art. 4, side 3

⁵³ OECD's art. 5, side 2

Forretningsstedet skal være fast, hvorfor det skal være etableret og have beliggenhed af en vis varighed. Der er ikke et krav om, at udstyret eller lokalet skal være fasttømmeret til jorden. Udstyret skal blot forblive ved lokaliteten i en vis periode. Forretningsstedet skal være beliggende i en vis periode, men denne kan være vanskelig at vurdere, idet perioden kan være forskellig i forhold til arbejdets og dets varighed. Derfor kan en periode være nok for en arbejdsopgave, mens det vil være for lidt ved en anden arbejdsopgave. Der skal udøves selskab fra forretningsstedet helt eller delvist. Det må gerne være ophold i driften, men stedet skal anvendes regelmæssigt til udøvelse. Det er ikke et krav, at driften skal have produktiv karakter. Dette skyldes, at selskaber ofte vil have forskellige dele af deres organisation, hvor alle dele ikke nødvendigvis vil føre til et overskud⁵⁴. Det faste driftssted opstår så snart selskabet begynder sin drift fra lokaliteten. Driften ophører, når selskabet stopper driften fra lokaliteten, eksempelvis hvis de skiller sig af med driftsstedet.

4.3. Base Erosion and Profit Shifting

I forbindelse med G20-mødet i februar 2013 har OECD igangsat en handlingsplan, der behandler skatteplanlægning internationalt. Denne handlingsplan kaldes for BEPS. Planen blev offentliggjort i juli 2015. Den internationale skatteplanlægning er skadelig for staterne, idet gæld ofte vil placeres i stater med høj beskatning, og patenter, udbytte osv. i stater med lav beskatning. Dette giver en skæv fordeling af beskatningen⁵⁵. BEPS er defineret som skatteplanlægning, hvor det søges at finde muligheder og smuthuller i skattelovgivningen, så der opnås en mindre beskatning⁵⁶. BEPS indeholder 15 rapporter, *på engelsk kaldet Actions*, der skal afhjælpe problemerne. Formålet med handlingsplanen er, at beskatning af internationale aktiviteter primært skal ske der, hvor de finder sted. De 15 rapporter indeholder en række relevante punkter, hvor staterne kan justere deres nationale lovgivning og DBO'er, så der sker en bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning.

Action 6 i BEPS er særlig relevant, idet der ønskes en afslutning på misbrug af DBO'er. Det er et skærpende krav om, hvornår der kan ske beskyttelse efter DBO'er. OECD skriver i rapporten, at begrebet ”*treaty shopping*” er et af de største problemer indenfor BEPS. Treaty shopping opstår, når en tredjestat, der ikke er en del af en DBO udnytter den til sin fordel. Det er derfor en aggressiv skatteplanlægning, hvor DBO'erne anvendes til at placere udbytte, hvor der skal betales mindst i

⁵⁴ OECD's art. 4, side 3

⁵⁵ L167, side 12, 1. kolonne

⁵⁶ Cotrut (2015), side 4, fodnote 1

skat. Det går imod formålet med DBO'er, når de udnyttes på den måde, idet staterne snydes for en skatteindtægt, som de har krav på⁵⁷.

Denne form for udnyttelse hæmmer den internationale handel. Derfor har OECD lavet en række forslag, der kan hjælpe med at fjerne problemet. *For det første* foreslår OECD, at staten skal gøre det meget klart, at de ønsker at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning. Derfor kan der ikke gøres brug af DBO'en, hvis den kun anvendes som treaty shopping. *For det andet* skal der laves en SAAR, der skal baseres på LOB bestemmelser. *For det tredje* anbefales det, at der indsættes en GAAR, der skal opsamle alle de tilfælde, der ikke er omfattet af SAAR'en. Denne GAAR baseres på en PPT. Under denne skal der laves en vurdering, om formålet med transaktioner eller arrangementer er at opnå fordele, der ikke er i overensstemmelse med DBO'ens formål og hensigt⁵⁸. Staterne kan opfylde anbefalingen ved at indføre begge klausuler, ved at indføre den generelle eller ved at indføre den specifikke med supplementer, der skal opsamle de tilfælde, der ikke hører under.

Fordelen ved at indføre en SAAR er, at der skal laves en objektiv vurdering, hvor det kan udledes, hvad der er omfattet af bestemmelsen. Dette vil blive ensartet, modsat en GAAR, hvor det skal vurderes ved hver sag, om det er omfattet af bestemmelsens meget brede anvendelsesområde eller ej. Men en SAAR vil kun omfattet et meget specifikt område; her vil det være et værn mod treaty shopping. Andre måder, hvor en DBO kan misbruges, vil ikke være omfattet af bestemmelsen. Der vil en GAAR være mere anvendelig, idet den skal formuleres så bredt, at alle former for misbrug af DBO'er skal være omfattet⁵⁹. Der kan være stater, hvor det ikke er nødvendigt at indsætte begge former for omgåelsesklausuler. Det kan være, at staten allerede har en række SAAR i staten, hvorfor det vil være relevant med en GAAR. Eller omvendt kan det være, der er en GAAR, hvorfor det vil være relevant med en SAAR, der specifikt rammer misbrug af DBO'er. I Danmark er der blevet indført LL § 3, hvor der i stk. 3 er en omgåelsesklausul i forhold til misbrug af DBO'er. Denne vil blive behandlet nærmere i afsnit 6. LOB-bestemmelsen vil ikke blive behandlet nærmere i projektet, idet den ikke er relevant i forhold til den danske lovgivning. PPT-bestemmelsen vil blive indsat i en redigeret version af MOK'en i art. X, stk. 7, og have følgende ordlyd:

⁵⁷ BEPS Action 6, side 9

⁵⁸ BEPS Action 6, side 9

⁵⁹ BEPS Action 6, side 21

”Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the main purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention”⁶⁰.

Det klare udgangspunkt fra OECD er, at fordelene ved en DBO skal kun tilfalde dem, der anvender den efter sit formål og med hensigten. Formålet med DBO’er, at der ikke skal betales skat to gange af samme udbytte for samme selskab. Men det er imod formålet, hvis der sker dobbelt-ikke beskatning. Indførelsen af stk. 7 skal sikre, at denne udtalelse fra OECD bliver en del af selve MOK’en. Hvis staterne ikke selv har lovgivning, der behandler misbrug af DBO’er, vil denne bestemmelse være en mulighed for dem. Formålet med stk. 7 er, at staterne har mulighed for at fjerne de fordele, der følger af en DBO, hvis det vurderes, at et af de væsentligste formål bag aftalen er at opnå en uretmæssig skattefordel. Hvis dette bevises, har det omfattede selskab ret til at bevise, at opnåelse af fordelene er i overensstemmelse med DBO’ens formål og hensigt⁶¹. Det er de kontraherende stater, der kan afvise fordele, og det er derfor også dem, der skal vurdere, om hensigten med aftalen eller transaktionen går imod DBO’ens formål og hensigt⁶².

Begrebet ”fordel” omfatter alle begrænsninger i beskatningsretten, der pålægges i kildestaten i henhold til art. 6 til 22 i MOK’en, fritagelse for dobbeltbeskatning efter art. 23, beskyttelsen der følger af art. 24 eller lignende tilfælde. Derfor foreligger der en bred fortolkning af hvad, der er omfattet af fordele. Det skal vurderes i forhold til den konkrete DBO, idet artiklerne kun er forslag til hvad, der bør være omfattet af DBO’en. Men det er ikke et krav. Alle aftaler og transaktioner, der direkte eller indirekte resulterer i en fordel, er omfattet af paragraffen. Denne formulering er efter OECD bevist meget bredt formuleret, idet der også skal omfattes tilfælde, der indirekte stammer fra det eller et af de væsentligste formål.

Begreberne ”arrangement eller transaktion” skal fortolkes bredt, idet alle former for aftaler, ordninger, forståelser, transaktioner eller række af transaktioner er den del af fortolkningen. Derudover er det uden betydning, om arrangementet eller transaktionen er lovlig. Disse arrangementer eller

⁶⁰ BEPS Action 6, side 55

⁶¹ BEPS Action 6, side 55

⁶² BEPS Action 6, side 56

transaktioner omfatter specielt tilfælde, hvor der sker oprettelse, overdragelse, overtagelse eller overførsel af selve indtægten eller af den ejendom eller ret, hvor indkomsten tilfalder⁶³.

Ved vurdering af, om et af væsentligste formål er at opnå en uberettiget skattemæssig fordel, er det vigtigt, der bliver foretaget en objektiv vurdering af formålene med den omfattede DBO. Dernæst skal der laves en objektiv vurdering af de formål, som de eller det omfattede selskab/-er har. Der skal laves en vurdering af alle de relevante omstændigheder, der følger transaktionen eller arrangementerne. Det skal bevises via en objektiv vurdering, at det væsentligste formål var at opnå en uberettiget skattefordel. Der skal være overbevisende beviser for, hvad det væsentligste formål med skattefordelen var⁶⁴. Derigennem er det ikke nok, at den omfattede person erklærer, at det ikke var væsentligste at opnå fordel. Det skal bevises klart, og alt relevant skal inddrages i vurderingen. Der skal laves en vurdering, om den væsentligste formål med arrangementet var at opnå skattefordelen. Dette kan der bevises imod, hvis skatteyderen beviser, at skattefordelen ikke var det væsentligste formål.

Der kan være flere væsentlige formål med arrangementet eller transaktionen; derfor skal det blot være et af dem, der har haft den hensigt, at der skulle opnås en uberettiget skattefordel. Omfattet af det væsentligste formål er ikke de tilfælde, hvor det efter en konkret vurdering kan konkluderes, at formålet ikke var en væsentlig faktor og ikke er med til at foretage arrangementet eller transaktionen. Derfor vil det være et væsentligt formål, hvis det er en væsentlig faktor ved iværksættelse af arrangementet eller transaktionen⁶⁵.

⁶³ BEPS Action 6, side 57

⁶⁴ BEPS Action 6, side 57-58

⁶⁵ BEPS Action 6, side 58

5. Bekæmpelse af skatteplanlægning i EU

5.1. Aggressiv skatteplanlægning i EU

Inden for EU er der lavet forskellige direktiver, der skal sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning af samme indkomst for samme person flere gange. Det kan eksempelvis ske, hvis et udbytte overføres til et moderselskab fra datterselskabet. Disse direktiver kan dog anvendes af selskaberne til at planlægge deres beskatning, så der opnås en fordelagtig beskatning. Skatteplanlægning er ikke altid en overtrædelse, men hvis det anvendes aggressiv af selskabet, så de opnår en uberettiget skattefordel, kan føre til en overtrædelse af skattelovgivningen.

Beskyttelsen af direktiverne skal sikre, at det indre marked i EU holdes fair og effektivt mellem medlemsstaterne, så de kan blive ved med at handle med hinanden, og skabe udvidelse af selskaber i forskellige medlemsstater. Dette sikrer lavere priser for borgerne samt flere valgmuligheder, idet de selv kan vælge hvor de arbejder, studerer, rejser og lignende. Dette vil skabe en fordel for alle medlemsstaterne økonomisk. Det effektive system er baseret på, at overskuddet betales i den medlemsstat, hvor det er blevet skabt. Ved en aggressiv skatteplanlægning opnår selskabet en uretfærdig fordel i forhold til de selskaber, der ikke anvender en aggressiv skatteplanlægning. De vil opnå en lavere beskatning, og har dermed mulighed for at nedsætte deres omkostninger. Der opnås konkurrencemæssige fordele, hvor specielt små og mellemstore selskaber rammes hårdt. Derfor er der brug for en bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning⁶⁶.

Medlemsstaterne med en høj beskatning mister en del af deres skatteindkomst, når selskaberne placerer deres selskaber og udbytte ved stater med lavere beskatning. Derudover vil det være en ulempe for de selskaber, der er i medlemsstaten med den høje beskatning, idet disse skal betale den manglende skat. Det vil være en fordel for det indre marked, hvis der skabes en samlet løsning for alle medlemsstaterne, da en ukoordineret behandling af problemet kan skabe problemer. Dette skyldes, at de interne regler kan være forskellige, og dermed kan der findes nye smuthuller i lovgivningen, og det skaber usikkerhed for selskaberne, der ikke anvender en aggressiv skatteplanlægning⁶⁷.

Alle disse overvejelser var en del af EU-K's forslag til et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag. Det blev dog ikke vedtaget af Rådet, men det var klart, at der var brug for en bekæmpelse af

⁶⁶ SWD (2016) 6 final, side 1

⁶⁷ SWD (2016) 6 final, side 2

problemet i EU. En af hovedårsagerne til afvisningen af det første udkast til en fælles konsolideret skatteordning skyldes, at medlemsstaterne ikke kunne blive enige om fordelingen af skatteprovenu ved aftalen. EU-K havde i en del år haft et ønske om en harmonisering af skattegrundlaget. Det vil efter EU-K mening fremme sammenhandel mellem medlemsstaterne, hvis der laves et fælles skattegrundlag⁶⁸. Derfor blev forslaget behandlet af EU-K igen, og der blev lavet to forskellige direktiver, idet Rådet bemærkede, at der var brug for et fælles selskabsskattegrundlag, før en konsolidering kunne indføres på området⁶⁹. Begge direktiver blev offentliggjort 25. oktober 2016.

De to direktiver benævnes CCTB og CCCTB. Fokus ved udarbejdelse af de nye direktiver var multinationale koncerner og deres misbrug af skattereglerne. Ønsket med direktiverne er at sikre et effektivt indre marked, hvor der er en fair og effektiv selskabsbeskatning. Det er EU-K håb ved opdelingen af direktiverne, at CCTB først bliver indført, hvor medlemsstaterne bliver enige om et fælles sæt skatteregler og hvorledes den skattepligtige indkomst skal beskattes. Når der er en aftale omkring dette forhold, kan medlemsstaterne efter EU-K's mening lettere finde en fordeling af skatteprovenuet, så der kan ske en konsolidering af skattegrundlaget⁷⁰. Derfor er indholdet af CCTB en fælles aftale om, hvorledes skattepligtige selskabers indkomst skal opgøres, mens CCCTB er en harmonisering af selskabsskatte reglerne i medlemsstaterne. Der vil ikke blive foretaget en nærmere gennemgang af direktivforslagene og deres indhold. Direktiverne er stadig under behandling, og er ikke blevet vedtaget. Der kræves enstemmighed mellem medlemsstaterne, hvis der skal ske en harmonisering af skattereglerne for selskaber. Selvom de fleste medlemsstater vil være enige om formålet med direktiverne; nemlig en bekæmpelse af skatteplanlægning og derved en skærpelse af konkurrence mellem selskaber. Men problemet med direktiverne er, at en del medlemsstater vil miste en del af skatteprovenuet ved en ligelig fordeling af skattegrundlaget⁷¹.

5.1.1. Direktiv om bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse

Direktiv 2016/1164/EU skal sikre, at skatten betales der, hvor overskuddet og værdien skabes. Dette direktiv bygger på OECD's BEPS handlingsplan, idet EU-K ønsker at støtte bekæmpelsen ved flytning af overskud for at begrænse beskatningen, jf. betragtning 1 og 2 i BAS. Rådet konkluderer, at der er brug for et fælles grundlag på EU-plan, der kan hjælpe med bekæmpelsen, der er i

⁶⁸ SR.2017.0142, side 1, kolonne 1

⁶⁹ <http://www.consilium.europa.eu/da/policies/ccctb/>

⁷⁰ SR.2017.0142, side 1, kolonne 2

⁷¹ SR.2017.0142, side 6, kolonne 1

overensstemmelse med OECD's konklusioner i BEPS-handlingsplanen. For at sikre et effektivt indre marked finder Rådet det vigtigt, at medlemsstaterne som minimum lever op til BEPS handlingsplanen. Skattesystemerne i EU har en række GAAR, der skal ramme de former for misbrug af skattereglerne, der ikke er omfattet af systemernes SAAR. Ifølge Rådet bør GAAR finde anvendelse på arrangementer, der ikke er reelle. Her er det vigtigt, at GAAR finder anvendelse på en ensartet måde i medlemsstaterne. Derved skabes der en ensartet praksis ved handler mellem medlemsstaternes selskaber, men også når handlerne bliver internationale ved inddragelse af tredjestater, der står udenfor EU. Denne praksis skal knytte sig til, hvad der er omfattet af begrebet misbrug indenfor EU. Medlemsstaterne har selv mulighed for at vurdere, hvorledes en overtrædelse skal sanktioneres i national ret. Ved vurderingen af, om et arrangement er ikke-reelt bør der være mulighed for selskaberne, så de kan optimere deres skattebetaling på den bedste måde. Derfor kan velbegrundede økonomiske årsager være årsag til flytning af et overskud eller udbytte, der ikke vil være misbrug af skattelovgivningen, jf. BAS betragtning 11.

Direktivet finder anvendelse på alle skattesubjekter, der selskabsskattepligtige i en eller flere medlemsstater. Omfattet er ligeledes fastdriftssteder i en eller flere medlemsstater, hvor selve selskabet er skattepligtigt hjemhørende i en tredjestat, jf. BAS art. 1. Direktivet giver medlemsstaterne mulighed for at lave en bredere beskyttelse end direktivet, idet der blot er tale om et minimumsniveau efter direktivet, jf. BAS art. 3. I direktivets art. 6 er der en GAAR, der skal bekæmpe misbrug. Denne bestemmelse siger, at medlemsstaterne har mulighed for at se bort fra arrangementer eller en serie af arrangementer, der har til hovedformål eller et af hovedformålene ved handlingen er at opnå en skattefordel, der er i uoverensstemmelse med skattelovgivningen i medlemsstaterne. Ved vurderingen skal der inddrages alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, der er relevante til vurderingen af, hvad hovedformålet med arrangementet er. Arrangementet kan være omfattet af flere trin, hvor kun en del heraf vil være i uoverensstemmelse med bestemmelsen. Derfor kan denne del udtages, mens det resterende vil være lovligt, jf. stk. 1. Arrangementerne eller serien af dem vurderes som ikke-reelle, hvis der ikke er velbegrundede kommercielle økonomiske årsager til skatteplanlægningen, jf. stk. 2. Hvis det vurderes, at hovedformålet med arrangementer er at opnå en uberettiget skattefordel, skal skattetilsvaret beregnes efter nationale regler.

Der er en række bestemmelser i direktivet, der berører specifikke områder, hvor der kan ske misbrug. I art. 4 der behandler begrænsning af rentebetalinger, art. 5 der behandler exitbeskatning, art.

7 og 8 der behandler kontrollerede udenlandske selskaber samt art. 9 omkring hybride mismatch. Dette vil ikke blive behandlet nærmere i projektet, idet GAAR bestemmelsen er det relevante fra direktivet i forhold til projektets indhold.

5.2. Moder- og datterselskabsdirektivet

Direktiv 2011/96/EU blev udarbejdet, idet der var et ønske om at sikre, at der ikke skete dobbeltbeskatning mellem moder- og datterselskaber, hvor selskaberne ligger i hver deres medlemsstat. MDD er en revidering af direktiv 90/435/EØF, idet det bliver nævnt i betragtning 1, at det gamle direktiv var blevet ændret så mange gange, der var brug for en ny sammenskrevet version af MDD. Den 25. november 2013 fremsatte EU-K et forslag til ændring af MDD. En ændring af MDD skal sikre, at der ikke sker dobbelt ikke-beskatning i medlemsstaterne. Dette sker, når skatteyderne finder smut-huller i skattelovgivningen. Dette giver problemer for medlemsstaterne, idet de mister betydelige skatteindtægter. Ændringen af MDD skal sikre, at det indre marked forbliver effektivt og sikkert for selskaberne, således der er fair konkurrence mellem dem. EU-K vurderede, at situationen var en anden, da MDD blev indført. I 1990 var der flere tilfælde, hvor multinationale koncerner blev behandlet anderledes end rent nationale koncerner. Der var altså diskrimination af dem, der anvendte etableringsretten i de andre medlemsstater. I nyere tid har denne situation ændret sig, således multinationale koncerner i flere tilfælde bliver stillet bedre end rent nationale koncerner⁷².

Forlaget indeholdte tre ændringer af MDD. *For det første* blev det foreslået, at moderselskaber skal beskattes af udbytte, der er blevet overført fra et datterselskab, så længe udbyttet er fradragsberettiget i medlemsstaten, hvor datterselskabet ligger. Dette skal sikre, at der ikke sker dobbelt ikke-beskatning, og dermed sikre der ikke sker mismatch. *For det andet* foreslog EU-K, at alle medlemsstater i EU skal deltage i bekæmpelse af misbrug ved at fastsætte en GAAR. *For det tredje* blev det fremsat, at direktivet skal finde anvendelse på nye selskabsformer i Rumænien⁷³. Den 8. juli 2014 blev første og tredje forslag vedtaget, mens andet forslag blev vedtaget den 27. januar 2015. I det følgende vil kun forslag to omkring indsættelse af en GAAR behandles.

MDD skal efter betragtning 3 sikre, at der skal ske overførsel af udbytte eller anden udlodning af overskud mellem moder- og datterselskaber, uden disse transaktioner beskattes i kildestaten. Det er

⁷² Bundgaard m.fl. (2015), side 242

⁷³ L167, side 11, 1. kolonne

nødvendigt for opretholdelsen af et effektivt indre marked, at selskaberne etablerer sig i de forskellige medlemsstater. Det er vigtigt at sikre, at der ikke sker forskelsbehandling af selskaber, der etablerer sig i flere medlemsstater, således alle selskaber har mulighed for at øge deres internationale konkurrencemæssige position, jf. betragtning 4.

MDD blev implementeret i dansk ret via SL § 2, stk. 1, litra c for modtagere af udbytte, der er udenlandske moderselskaber omfattet af MDD. Efter denne bestemmelse skal der ske beskatning af udbyttet i Danmark, medmindre det vurderes, at beskatningen skal ske i en anden medlemsstat efter MOD eller andre dobbeltbeskatningsoverenskomster, eller beskatningen skal nedsættes. I SL § 13, stk. 1, nr. 2 for udbytte, der modtages af et datterselskab i udlandet, der er omfattet af direktivet, hvorefter moderselskabet ikke er skattepligtig, hvis udbyttet fra datterselskabet ikke skal beskattes i Danmark eller nedsættes. Dette vurderes ud fra MDD eller anden dobbeltbeskatningsoverenskomst⁷⁴. Der vil ikke blive lavet en nærmere uddybelse af bestemmelsen i projektet.

5.2.1. Anvendelsesområde

MDD finder efter art. 1, stk. 1 anvendelse på fire forskellige tilfælde. *For det første* finder det anvendelse, når et moderselskab modtager overskud fra sit datterselskab, når selskaberne ligger i to eller flere medlemsstater i EU, jf. litra a. *For det andet* finder direktivet anvendelse, når et datterselskab udlodder sit overskud til et moderselskab, når selskaberne ligger i forskellige medlemsstater jf. litra b. Litra a og b behandler altså samme situation, men den første behandler situationen fra modtageren af udbyttets side, mens den anden behandler situationen fra afsenderen af udbyttets side. *For det tredje* behandler litra c tilfælde, hvor et fast driftssted modtager overskud. *For det fjerde* behandler litra d tilfælde, hvor faste driftssteder modtager overskud.

Medlemsstaterne har selv mulighed for at lave national lovgivning eller DBO'er, der lemper eller fjerner dobbeltbeskatning af udbytte, jf. art. 7, stk. 2. Efter art. 1, stk. 4 i bestemmelsen har medlemsstater selv mulighed for at anvende national lovgivning, hvis der sker misbrug af direktivets fordele. Med ændringen af MDD i 2015/212/EU blev GAAR'en i art. 1, stk. 2 yderligere specificeret. Det blev i EU vurderet, at der var brug for en GAAR, der havde et vist minimum, således der blev sikret større sammenhæng i forhold til bekæmpelse af skattesvig indenfor medlemsstaterne. Der er nemlig flere medlemsstater, der har deres egne GAAR og SAAR i national lovgivning, men

⁷⁴ L167, side 12, 1. kolonne

de er udformet, således de passer til den nationale lovgivning i medlemsstaterne. Derfor vil der være en forskellig behandling af misbrug. Derudover vil der være medlemsstater, der ikke har deres egne bestemmelser til bekæmpelse af skattemisbrug, jf. direktivets betragtning 3-5. I Danmark havde vi kun SAAR inden vedtagelsen af LL § 3.

Efter art. 2, stk. 2 har medlemsstaterne mulighed for at fratage selskaber fordelene efter MDD, hvis det efter en konkret vurdering fastlægges, at arrangementer eller en serie af arrangementer har haft det hovedformål eller et af hovedformålene har været at opnå en skattefordel, der er i uoverensstemmelse med direktivet og dets formål. Hovedformålet skal vurderes ikke-reelt efter en vurdering af alle de relevante faktiske forhold og omstændigheder. Det omfattede kan være en del af et arrangement eller arrangementet som helhed. Efter stk. 3 vurderes et arrangement eller en serie af dem som ikke reelle, hvis der ikke er velbegrundede kommercielle årsager til handlingen, der afspejler den økonomiske virkelighed. Sidst bliver det i stk. 4 fastlagt, at staterne selv har mulighed for at vedtage interne bestemmelser, der skal sikre mod skatteundgåelse, -svig og misbrug.

Der er ikke givet en klar vurdering af, hvilke arrangementer der er omfattet af bestemmelsen. Derfor må det være op til domstolen af vurdere, hvad der skal være omfattet af begrebet. Det er derimod præciseret i betragtning 8, at begrebet omfattet hele arrangementet eller dele af arrangementet. Hvis det vurderes, at kun en del af et arrangement er misbrug af direktivet, skal de andre dele holdes uden for. Bestemmelsen har et meget bredt anvendelsesområde, der begrænses en del efter indsættelsen af denne præcisering. Det skal sikre, at bestemmelsen kun anvendes til bekæmpelse af misbrug, mens andre forhold skal holdes uden for. Den næste del af bestemmelsen er en vurdering af, om hovedformålet med arrangementet var at opnå en skattefordel. Her blev det blandt andet i C 321-05 – Kofoed udtalt, at borgerne i medlemsstaterne ikke skal have mulighed for at misbruge fællesskabsbestemmelserne. Sådan et misbrug finder sted, når der opnås en fordel, der ikke har fundet sted som del af en almindelig kommerciel transaktion. Men der har alene været det formål at opnå en skattemæssig fordel, jf. dommens præmis 38. Dommen behandles nærmere i afsnit 5.4.3. De skattemæssige fordele omfattet af bestemmelsen er de fordele, som et moder- og datterselskab kan opnå ved at være omfattet af direktivet.

Efter betragtning 3 og 7-9 skal direktivet finde anvendelse på udbytte og andre udlodninger af overskud, som et datterselskab overdrager til sit moderselskab. Denne overførsel skal holdes fri for

kildeskat. Der er dog ikke en nærmere bestemmelse af, hvad der forstås ved udbytte efter direktivet. Dette betyder, at der i praksis fortolkes forskelligt i medlemsstaterne, og der er derfor ikke en forenelighed ved anvendelsen. De forskellige medlemsstater har udarbejdet forskellige og komplicerede praksis om, hvad der er omfattet af udbytte. Specielt omkring makskeret udbytte, hvor en række ydelser bliver vurderet som udbytte, selvom det ligner noget andet⁷⁵.

5.2.2. Selskabsformer

Forholdet mellem moder- og datterselskaber defineres i art. 3, stk. 1, litra a og b. Efter litra a tildeles et selskab status som moderselskab, når selskaber er beliggende i en medlemsstat i EU, opfylder kravene til selskabsform i art. 2. Dette selskab skal eje 10 pct. af et andet selskab, der opfylder samme betingelser. Derudover kan titlen opstå, hvis selskabet ejer 10 pct. af et andet selskab i samme medlemsstat, hvor moderselskabets faste driftssted i en anden medlemsstat helt eller delvist besidder datterselskabet. Efter litra b opstår et datterselskab, når punkterne i litra a opfyldes. Det selskab, som moderselskabet ejer 10 pct. eller mere af bliver datterselskabet. Medlemsstaterne har mulighed for at nægte fordelene efter direktivet, hvis moderselskabet ikke har ejet kapitalandele i datterselskabet i en periode på to sammenhængende år, jf. stk. 2, litra b. Efter stk. 2, litra a har staterne mulighed for at erstatte kravet om ejerskab med stemmerettigheder, hvis det er aftalt i bilaterale aftaler mellem de to medlemsstater.

Derudover finder MDD anvendelse på faste driftssteder, der defineres i art. 2, stk. 1, litra b. MDD anvendes på faste driftssteder, der er beliggende i en medlemsstat. Den primære drift skal være ved dette driftssted, således selskabets overskud er skattepligtigt ved driftsstedet som følge af relevante DBO'er eller national lovgivning.

5.2.3. Fordele efter MDD

Efter art. 4, stk. 1 har moderselskaber eller dets faste driftssted mulighed for at modtage overskud fra sit datterselskab, hvis det udloddes ved en anden lejlighed end likvidation. Her skal medlemsstaten, hvor moderselskabet eller det faste driftssted ligger, undlade at beskatte overskuddet, jf. litra a, eller fratrække det skyldige skattebeløb i den skat, som datterselskabet har betalt, jf. litra b.

⁷⁵ Sørensen m.fl. (2014), side 851

Hvis datterselskabet udlodder overskud til sit moderselskab, har de ret til, at denne transaktion fritages for kildeskat, jf. art. 5. Derudover kan medlemsstaten, hvor moderselskabet har hjemsted ikke opkræve kildeskat på det udbytte, der overføres fra et datterselskab, jf. art. 6. Det betyder altså, at der i denne situation at en overførsel fra datterselskab til moderselskab bliver skattefri, idet ingen af medlemsstaterne, hvor selskaberne er beliggende, har mulighed for at beskatte overførslen.

Hvis selskaberne opfylder kravene for moder- og datterselskabsrelationen, er der to muligheder, hvorefter selskabet kan undlade at betale skat af overførsler mellem dem. Medlemsstaten vælger selv, hvilken af de to muligheder der skal anvendes. Den første mulighed er, at moderselskabet i en medlemsstat, der får tilført udbytte fra sit datterselskab i en anden medlemsstat, skal modtage dette udbytte skattefrit. Denne mulighed kaldes for eksemptionslempelse. Denne lempelse stemmer overens med principperne i direktivets art. 5 og 6. *Den anden mulighed* er, at moderselskabet kan fratrække den beskatning, som datterselskabet har betalt af udbyttet. Denne mulighed kaldes for creditlempelse. De fleste medlemsstater anvender den første mulighed, hvilket Danmark også gør⁷⁶.

5.3. Rente- og royaltydirektivet

Direktiv 2003/49/EF skal sikre, at der ikke trækkes kildeskat på renter og royalties i en medlemsstat, hvis ejeren af selskabet har hjemsted i en anden medlemsstat, jf. RRD art. 1, stk. 1. Dermed skal RRD sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning af renter og royalties inden for EU, og der kun sker beskatning i en medlemsstat. Fremgangsmåden er, at kildeskatter fjernes ved koncerninterne renter og royalties. Efter direktivet har medlemsstaterne mulighed for at lave deres egne bestemmelser, så der ikke sker misbrug af direktivet, jf. RRD art. 5, stk. 1. Efter stk. 2 i samme bestemmelse har medlemsstaterne ret til at nægte fordelene efter direktivet, hvis det vurderes, at en transaktion er blevet lavet, hvor den væsentligste bevæggrund er at opnå skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug af direktivet. Hvis en medlemsstat fratager et selskab fordele efter direktivet, idet de har vurderet, at bestemmelserne er blevet misbrugt, vil det være EF-domstolen der skal vurdere, om staten har ret til at fjerne fordele i det konkrete tilfælde. Derfor vil misbrugsbegrebet blive vurderet ud fra tidligere EU-praksis⁷⁷.

⁷⁶ L167, 1. kolonne

⁷⁷ SU.2009.61, side 126, 1. kolonne

Idet der er tale om et direktiv, skal det implementeres i dansk ret, før Danmark er i overensstemmelse med sine EU-retlige forpligtelser. RRD blev implementeret i dansk lovgivning via SL § 2, stk. 1, litra d, g og h. Omfattet er associerede udenlandske selskaber, der er omfattet af direktivet. Efter litra d skal der ske beskatning af renter i Danmark, medmindre det vurderes, at Danmark ikke har ret til skatten via RRD eller en anden DBO, eller beskatningen skal nedsættes grundet beskatning et andet sted. I litra h er der samme behandling af kursgevinster, som der netop er beskrevet i litra d. Efter litra g skal der ske beskatning af royalties i Danmark, medmindre det vurderes, at de er omfattet af RRD, og der derfor opnås en fordel⁷⁸. Bestemmelsen vil ikke blive nærmere behandlet.

5.3.1. Renter og royalties

I RRD art. 2 er det bestemt, hvad der er omfattet af begreberne renter og royalties. Ved renter er indkomst af gældsfordringer og gældsbeviser omfattet, jf. RRD art. 2, litra a. Alle gældsfordringer er omfattet af direktivet, også dem der kommer fra pant i fast ejendom, eller hvis der er en ret til en andel af debtors fortjeneste. Derudover er indkomst fra alle gældsbeviser, obligationer eller forskrivninger omfattet. Straf ved for sen betaling er ikke omfattet som renter. Begrebet bliver derfor fortolket bredt, idet alle former for renter er omfattet af bestemmelsen. Det skal dog være renter, der knytter sig til to eller flere associerede selskaber. Definitionen i art. 2 er næsten identisk med formuleringen i OECD's MOK art. 11 og art. 12.

Ved royalties er betaling som vederlag for anvendelse af eller retten til at anvende ophavsret omfattet, jf. RRD art. 2, litra b. I litra b er følgende nævnt som omfattet; ”*et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm og software, ethvert patent, varemærke, mønster eller enhver model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer*”. Derudover er betaling som vederlag for anvendelse af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr ligeledes omfattet af begrebet royalties. De omfattede royalties skal være mellem associerede selskaber.

Begrebet defineres negativt i art. 4, hvor kildestaten gives en række muligheder i stk. 1, hvorefter staten ikke er forpligtet til at sikre fordelene efter direktivet. *For det første* gælder det i litra a tilfælde, hvor betalingerne anvendes til udlodning af udbytte eller tilbagebetaling af kapital, der er i overensstemmelse med kildestatens lovgivning. *For det andet* gælder det i litra b tilfælde, hvor

⁷⁸ L167, side 12, 2. kolonne

betalingen gælder en ret i en anden debtors fortjeneste. *For det tredje* gælder det i litra c tilfælde, betalingen kommer fra en gældsfordring, hvor fordringshaver har ret til at ombytte sin ret i renter til en ret i en andel af debtors fortjeneste. *For det fjerde* bestemmes det i litra c, at betalinger fra gældsfordringer, hvor der ikke er en bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen eller hvor tilbagebetalingen skal ske over 50 år efter udstedelsesdatoen, ikke behøves omfattet af direktivet.

5.3.2. Selskab, associeret selskab og fast driftssted

Det er en betingelse, at de omfattede selskaber ligger i en medlemsstat i EU. I art. 3 bliver begreberne selskab, associeret selskab og fast driftssted defineret. I litra a bliver selskab defineret som ethvert selskab i medlemsstaten, der opfylder de følgende tre betingelser. *For det første* er det alle selskaber, der er omfattet af listen i direktivets bilag. I Danmark er de omfattede selskaber alle aktie- og anpartsselskaber. *For det andet* er det en betingelse, at selskabet efter national skattelovgivning skal have hjemsted i medlemsstaten. Der må ikke findes en DBO med en tredjestat, hvorefter selskabet vil have hjemsted i en stat udenfor EU. *For det tredje* skal selskabet være omfattet af de listede skatter. Hvis der sker ændringer i medlemsstaten skal de nye eller associerede skatter være identiske eller næsten tilsvarende i forhold til den gamle beskatning.

Efter art. 1, stk. 7 finder RRD kun anvendelse, hvis det selskab, der er betaler af renter og royalties efter direktivets betingelser, er associeret med det selskab, der er en retsmæssige ejer af renterne og royalties. Derfor er det et krav, at der er en association mellem selskaberne, der knytter sig til renterne og royalties. I litra b bestemmes det, hvad der forstås ved associerede selskaber. Her er det en betingelse, at selskabet skal være associeret med et andet selskab, hvor denne association sker, hvis det associerede selskab direkte ejer 25 pct. af det andet selskab, eller hvis det andet selskab ejer 25 pct. af det associerede selskabs kapital eller hvis et tredje selskab ejer 25 pct. af det associerede selskab og det andet selskab. Disse selskaber skal alle have hjemsted indenfor EU. Kapitalkravet kan ændres til samme andel af stemmerettighederne. Omfattet er kun tilfælde, hvor der ejes direkte andele. Det kan altså bestemmes, at betalingerne skal ske mellem moder- og datterselskaber. Derudover kan betalinger mellem søsterselskaber accepteres, hvis samme moderselskab ejer en direkte andel af søsterselskaberne. Omfattet er ikke tilfælde, hvor der sker en overførsel mellem moderselskaber og datterdatterselskaber eller længere ude. Medlemsstaterne har mulighed for at nægte fordelene fra direktivet, hvis betingelserne i litra b ikke har været opfyldt i en sammenhængende periode på 2 år, jf. art. 1, stk. 10. Det er blevet bemærket, at det skal føre til diskrimination, idet fordelene

kun kan opnås, hvis betalingerne sker mellem associerede selskaber, eller hvis selskabstypen er omfattet af listen i bilaget. Det kan give et problem i forhold til ligebehandling mellem selskaber⁷⁹.

Fast driftssted bliver i litra c defineret som, ”*et fast forretningssted beliggende i en medlemsstat, hvorigennem aktiviteterne i et selskab i en anden medlemsstat udføres fuldstændig eller delvis*”. Direktivet er gældende for selskaber, der er hjemhørende i en medlemsstat i EU. Dette begreb skal forstås i overensstemmelse med OECD's fastlæggelse af samme begreb. Begrebet defineres som det sted, hvor der sker opkrævning af skat som følge af hjemsted, bopæl, driftssted eller enhver anden kriterie af tilsvarende karakter. Hvis et selskab er hjemhørende i to eller flere medlemsstater vil det endelige sted være der, hvor selskabet har fast driftssted⁸⁰. Begrebet fast driftssted skal ligeledes fortolkes i overensstemmelse med OECD's MOK art. 5. Direktivet kan ikke anvendes, hvis renter eller royalties overføres til eller fra et fast driftssted, der er beliggende i en tredjestat udenfor EU, når selskabet drives helt eller delvist fra det faste driftssted, jf. RRD art. 1, stk. 8.

Skatteministeriet har udtalt, at direktivet ikke finder anvendelse, hvis betalingen sker mellem et EU-selskab og et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, når selskabet har hjemsted i en stat udenfor EU. Det er uden betydning, at selskabets faste driftssted opfylder kravene i art. 3 omkring de omfattede skatteformer⁸¹. Denne fortolkning er i overensstemmelse med RDD art. 1, stk. 1, hvorefter det skal være beliggende indenfor EU. Derudover er det skatteministeriets fortolkning, at direktivet ikke finder anvendelse i tilfælde, hvor det faste driftssted er beliggende udenfor EU, mens selskabet er beliggende indenfor EU, uanset om selskabet opfylder kravet omkring selskabsform i direktivets art. 3⁸². Dette er ligeledes i overensstemmelse med art. 1, stk. 1 i direktivet. Et fast driftssted skal opfylde kravet i art. 1, stk. 3, hvis de skal være retsmæssige ejer af renter og royalties. Efter denne bestemmelse anses det faste driftssted som retsmæssige ejer, hvis denne har mulighed for at fradrage renter og royalties i den medlemsstat, hvor selskabet er beliggende.

5.3.3. Retsmæssig ejer

Efter art. 1, stk. 1 gives der den fordel, at et selskab ikke skal betale skat af renter og royalties, forudsat, at den retsmæssige ejer af betalingerne er et selskab beliggende indenfor EU eller et fast

⁷⁹ Betænkning til Direktiv 2009/133/EF, udtalelse punkt 5

⁸⁰ Betænkning til Direktiv 2009/133/EF, udtalelse punkt 4

⁸¹ SU.2009.61, side 124, 1. kolonne

⁸² SU.2009.61, side 124, 2. kolonne

driftssted beliggende indenfor EU, hvor ejeren ligeledes er beliggende indenfor EU. Efter art. 1, stk. 4 kan et selskab anses som værende den retsmæssige ejer af renterne eller royalties, hvis disse betalinger modtages til eget brug. Dermed er det ikke medtaget, hvis selskabet er formidler af dem. I bestemmelsen gives der eksemplerne agent, mandatar eller bemyndiget signatar for en anden person, som tilfælde, hvor betalingerne ikke er til eget brug. Derfor er disse tilfælde ikke omfattet.

I art. 1, stk. 5, litra a og b bliver det yderligere specificeret, hvornår et selskab er retsmæssig ejer af renter og royalties. Efter litra a bestemmes det, at den begivenhed, hvor renterne eller royalties opstår, skal have direkte forbindelse til det faste driftssted. I bestemmelsen gives der eksempler, hvor begivenheden skal opstå. Det kan være en gældsfordring, en rettighed, en anvendelse eller en oplysning, der fører til renter og royalties opstår. Efter litra b skal det faste driftssted ligeledes være omfattet af de skatter, der fastlægges i art. 3, der i Danmarks tilfælde er selskabsskatten. Hvis skatten er ændret efter direktivets ikrafttræden skal det være en identisk eller lignende skat. Hvis det fastsættes, at det faste driftssted er den retsmæssige ejer af renterne eller royalties, så vil ingen anden andel af selskabet være den retsmæssige ejer af betalingerne. Derfor vil det kun være det faste driftssted, der vil modtage fordelene af direktivet.

Direktivet lægger vægt på, at den retsmæssige ejer skal anvende renter og royalties til eget brug. Derfor vil rent kunstige arrangementer formentlig ikke være omfattet af direktivet, idet denne ikke vil opfylde kravet som værende retsmæssig ejer.

5.4. Fusionsskattedirektivet

Direktiv 2009/133/EF er en sammenskrivning af direktiv 90/434/ØF, der behandler fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater. Rådet for EU mente, at direktivet var blevet ændret så mange gange, at der var brug for en kodificering, således det blev mere klart.

Formålet med FSD er, at det indre marked fungerer i forhold til de omfattede aktiviteter. For at skabe lighed mellem medlemsstaterne og sikre konkurrencemæssige hensyn, skal skattereglerne være neutrale. Der er lavet en fælles harmonisering af reglerne omkring omstruktureringer i selskaber. Direktivet blev implementeret i dansk lovgivning via FSL §§ 15-15d samt AABL § 36.

Omfattet af bestemmelserne er selskaber, når et eller flere af selskaberne er udenlandske omfattet af direktivet. Efter FSL § 15 bliver fusioner med et grænseoverskridende element behandlet, hvor et selskab er dansk, og det andet er udenlandsk. I FSL §§ 15 a og b behandles grænseoverskridende spaltninger. Ifølge FSL §§ 15 c og d behandles tilførsel af aktiver, mens ombytning af aktiver er behandlet i AABL § 36. Bestemmelsen vil ikke blive nærmere behandlet.

Formålet med FSD er at opretholde et effektivt indre marked i EU. Dette kræver transaktioner som fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier mellem selskaber, der er beliggende i forskellige medlemsstater. Der bør derfor ikke være hindringer ved sådanne transaktioner, der afhænger af skattelovgivningen i de forskellige medlemsstater. Det anbefales derfor, at der skal være konkurrencemæssige neutrale skatteregler indenfor disse transaktioner, så selskaberne kan anvende fordelene ved det indre marked. Derved styrkes det konkurrencemæssige forhold internationalt, jf. FSD betragtning 2. Det vurderes i betragtning 3, at der inden FSD's ikrafttræden var forskelsbehandling mellem selskaberne, idet dem med andele i forskellige medlemsstater var dårligere stillet end dem, der kun havde andele indenfor samme medlemsstat. Den eneste løsning på problemet er en fælles beskatningsordning på området, så der ikke skal laves lovgivning i alle medlemsstater. Det kan føre til misbrug af de nationale regler, jf. betragtning 4. Direktivet finder anvendelse ved tilfælde, hvor der sker en af de ovenstående transaktioner mellem selskaber i to eller flere medlemsstater, jf. FSD art. 1, stk. 1.

5.4.1. De forskellige transaktioner omfattet af direktivet

Fusion: I direktivets art. 2, stk. 1, litra a bestemmes det, hvad der forstås ved en fusion i FSD. Det kan ske ved tre forskellige tilfælde. *For det første* opstår en fusion, når et eller flere selskaber overfører deres aktiver og passiver til et allerede eksisterende selskab. Det betyder, at et eksisterende selskab opkøber et eller flere selskaber, som bliver en del af det opkøbende selskab. *For det andet* kan det ske, hvis to eller flere selskaber opretter et nyt selskab, hvor deres aktiver og passiver bliver skudt ind i. Det kan eksempelvis være, at selskab A og B bliver enige om at samles i et større samlet selskab, der hedder selskab C. Her bliver alle deres aktiver og passiver indskudt i. *For det tredje* kan en fusion opstå, hvis et selskab som følge af sin opløsning indskyder alle sine aktiver og passiver i det selskab, der ejer størstedelen af selskabets andele. Det kan eksempelvis være, at moderselskabet A ejer størstedelen af datterselskabet B's andele. B's aktiver og passiver bliver indskudt i selskab A, mens det selv bliver opløst.

Partiel spaltning: Et selskab overfører en eller flere grene af selskabet til et eller flere eksisterende eller nye selskaber, jf. direktivets art. 2, stk. 1, litra b. Det eksisterende selskab beholder mindst en af sine selskabsgrene, idet der ikke sker opløsning af det. En gren af selskabet bliver i art. 2, stk. j defineret som de dele af selskabet, der kan fungere som en samlet enhed, der fungerer ved hjælp af egne midler. I grenen er alle relevante aktiver og passiver til enheden omfattet.

Tilførsel af aktiver: Et selskab overfører en eller flere grene af selskabet til et andet selskab. Som modydelse modtager selskabet aktiver eller anparter i modtager selskabet, jf. art. 2, stk. 1, litra d.

Ombytning af aktiver: Et selskab erhverver en andel af et andet selskabs kapital, således selskabet opnår stemmeflertal i det selskab, hvor der investeres. Har selskabet allerede stemmeflertal vil formålet være at opnå yderligere andel i selskabet, jf. art. 2, stk. 1, litra e.

5.4.2. Selskabsform

De forskellige selskaber, der er omfattet af FSD bestemmes i bilag 1, del A i direktivet, jf. art. 3, stk. 1, litra a. I Danmark er de omfattede selskaber aktie- og anpartsselskaber, samt andre selskaber der er omfattet af skattelovgivningen, såfremt deres skattepligtige indkomst beskattes efter de regler, der gælder for aktieselskaber. Selskabet skal have hjemsted i en medlemsstat indenfor EU, hvilket følger af skattelovgivningen i den medlemsstat. Derudover må selskabet ikke anses som hjemhørende i en tredjestat udenfor EU efter en DBO, jf. art. 3, stk. 1, litra b. Sidst skal selskabet være omfattet af en af de skatter, der er nævnt i direktivets bilag 1, del B, jf. art. 3, stk. 1, litra c Ved Danmark skal selskabet være omfattet af selskabsskatten.

5.4.3. Misbrugsklausul

FSD indeholder i art. 15 en mulighed, hvorefter medlemsstaterne kan nægte fordelene efter direktivet, hvis en række forhold er opfyldte. Medlemsstaterne har mulighed for at nægte anvendelse af direktivet eller tilbagekalde fordele, hvis hovedformålet eller et af hovedformålet med en transaktion er skatteunddragelse eller skatteundgåelse. Hvis der ikke er gyldige forretningsmæssige årsager til transaktionen vil det formodes, at hovedformålet er skatteudnyttelse eller -undgåelse. Der er i bestemmelsen givet to eksempler på forretningsmæssige årsager, der vil være i overensstemmelse med direktivet og derfor ikke misbrug. Eksemplerne er ”*omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, som deltager i transaktionen*”, jf. art. 15, stk. 1, litra a. Begreberne i klausulen er ikke nærmere beskrevet, hvorfor EUD-praksis skal anvendes til fortolkning.

C-28/95 – Leur-Bloem: Sagen vedrørte A Leur-Bloem, der var tiltalt for overtrædelse af FSD art. 11, stk. 1, litra a (*den nuværende art. 15, stk. 1, litra a, som vil blive anvendt i den følgende behandling af sagen*). På den anden side var Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (*skattemyndigheden*). Leur-Bloem var eneste selskabsdeltager og direktør i to hollandske anpartsselskaber. Leur-Bloem ønsker at erhverve anparterne i et tredje anpartsselskab, der skal være et holdingselskab. Betalingen skulle finde sted ved ombytning med anparterne i de to førstnævnte selskaber. Denne transaktion ville medføre, at Leur-Bloem indirekte bliver eneste selskabsdeltager i de to førstnævnte anpartsselskaber⁸³. Leur-Bloem mente, at transaktionen var en fusion ved ombytning af aktier, men skattemyndigheden var ikke enig i denne betragtning, hvorfor begæringen blev afvist.

Ved fortolkning af art. 15 nævner domstolen, at medlemsstaterne selv har mulighed for at vurdere, om hovedformålet eller et af hovedformålene ved transaktionen har været at begå skatteundgåelse eller -udnyttelse. Her skal der laves en konkret vurdering af den enkelte sag, hvor der lægges vægt på, om transaktionerne er foretaget ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger. Er dette ikke tilfældet vil der være en formodning om, at der er sket skatteundgåelse eller -udnyttelse. Ved vurderingen kan der ikke fastsættes generelle kriterier for vurderingen; den skal være konkret. Når sådan en undersøgelse er blevet foretaget af skatteministeriet, skal der være mulighed for at få afgørelsen prøvet ved en domstol. Da der ikke er fastsat en egentlig praksis for, hvornår litra a er opfyldt, er det op til medlemsstaterne selv at lave denne vurdering ud fra proportionalitetsprincippet⁸⁴. Derudover fremgår det af begrebet ”*forsvarlige økonomiske betragtninger*”, at hensigten med formuleringen er mere vidtgående end blot muligheden for at opnå en skattemæssig fordel. Hvis formålet med transaktionen er dette, vil det ikke være i overensstemmelse med art. 15⁸⁵.

Dommen giver altså ikke en præcis afgørelse af, hvad der er omfattet af art. 15, stk. 1, litra a, og hvornår der er sket en overtrædelse. Det er medlemsstaterne, der skal lave denne fortolkning af bestemmelsen, hvilket er i overensstemmelse med formålene med direktivet. Formålet med FSD er at skabe konkurrencemæssigt neutrale skatteregler, så selskaberne har mulighed for at tilpasse sig det indre marked, hvorved deres konkurrencemæssige position kan øges. Transaktionerne efter

⁸³ C-28/95, præmis 3

⁸⁴ C-28/95, præmis 40-42

⁸⁵ C-28/95, præmis 47

direktivet må ikke hindres af særlige begrænsninger eller ulemper. Kun hvis medlemsstaterne finder frem til, at formålet med transaktionen er skatteundgåelse eller -udnyttelse, kan art. 15 anvendes⁸⁶.

C-321/05 – Kofoed: Spørgsmålet bliver dog nærmere fastsat i sagen, hvor Hans Markus Kofoed og Skatteministeriet behandlede spørgsmålet omkring indkomstbeskatning af en ombytning af selskabsandele. Kofoed og Niels Toft ejede hver 50 pct. af det danske anpartsselskab Cosmopolit Holding ApS, hvor selskabskapitalen var på kr. 240.000. Den 26. oktober 1993 erhvervede de hver en af to aktier i det irske selskab Dooralong Ltd, hvorefter der blev udstedt 21.000 nye aktier i selskabet. Den 29. oktober 1993 skete der en aktieombytning, så Kofoed og Toft hver ejede 50 pct. af Dooralong, der nu ejede 100 pct. af Cosmopolit. Den 1. november modtog moderselskabet Dooralong et udbytte på 2.742.616 IEP (*ca. kr. 26.000.000*) fra datterselskabet Cosmopolit. Derefter blev det vedtaget på en generalforsamling, at et udbytte 2.742.116 IEP skulle udloddes til selskabsdeltagerne Kofoed og Toft. Kofoed mente, at der var tale om en aktieombytning efter FSD, hvorfor det skulle være skattefrit, mens Skatteministeriet mente, at udbetalingen oversteg den tilladte udligningssum på max 10 pct. efter direktivet, og derfor skulle det beskattes⁸⁷.

Efter art. 11, stk. 1, litra a (*den nuværende art. 15, stk. 1, litra a, som vil blive anvendt i den følgende behandling af sagen*) anvendes af medlemsstaterne hvis det vurderes, at hovedformålet eller et af hovedformålene ved en transaktion var skatteundgåelse eller -udnyttelse. Hvis dette vurderes, kan alle eller flere af fordelene efter direktivet fratages skattesubjektet. Hvis transaktionen ikke foretages ud af forsvarlige økonomiske årsager kan det skabe en forventning om, at der er tale om kring skatteundgåelse- eller udnyttelse. Dette er i overensstemmelse med et almindelige fællesskabsretlige princip omkring retsmisbrug, hvorefter borgerne i medlemsstaterne ikke skal have mulighed for svigagtigt eller med henblik på misbrug, at anvende fællesskabsbestemmelserne⁸⁸. Transaktionerne skal være en del af almindelige kommercielle transaktioner, således erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner ikke bliver omfattet af fællesskabsbestemmelserne. I sagen blev det i retten konstateret, at der ikke var nogen forretningsmæssig årsag for aktieombytningen, men nærmere et ønske om en skattemæssig besparelse ved en efterfølgende udlodning af udbyttet. Der blev fundet frem til dette resultat efter en konkret vurdering af forholdene i sagen. Hvis formålet med en transaktion omfattet af direktivet er rent skattemæssige fordele, vil der ikke være tale om et økonomisk

⁸⁶ C-28/95, præmis 44-45

⁸⁷ C-321/05, præmis 14-22

⁸⁸ C-321/05, præmis 37-38

forsvarligt formål efter direktivet. Østre Landsret lavede denne vurdering, hvor det specielt talte for misbrug af direktivets fordele, at der var en meget kort periode mellem aktieombytningen og den efterfølgende udlodning af udbyttet til selskabsdeltagerne⁸⁹.

⁸⁹ Forslag til afgørelse – Sag C-321/05, præmis 59

6. Bekæmpelse af skatteplanlægning i Danmark

Skatteplanlægning og omgåelse af reglerne har været et problem siden etableringen af skattelovgivningen. Ved at betale mindre i skat, får skatteyderne selv flere penge med hjem. Den stigende globalisering og samhandel mellem verdens stater giver spekulanterne nye muligheder, hvorpå de kan misbruge skattelovgivningen og betale mindre i skat⁹⁰.

Det var lovudvalgets vurdering, at der før indsættelse af LL § 3, ikke var en lovregel i dansk ret til bekæmpelse af skatteplanlægning. Ved ændringen af MDD i 2015 blev det fastslået, at medlemsstaterne skal implementere en GAAR i national ret, der behandler misbrug af skattelovgivningen.

Denne bestemmelse havde Danmark ikke, hvorfor indsættelsen af § 3 kan bringe dansk lovgivning i overensstemmelse med MDD. Derudover blev det under lovforslaget anbefalet, af omgåelsesklausulen ligeledes skulle omfatte RRD og FSD. Det blev også foreslået, at omgåelsesklausulen skulle beskytte misbrug af de DBO'er, som Danmark er en del af.

6.1. Generel omgåelsesklausul – LL § 3

Indførelse af omgåelsesklausulen i ligningsloven blev indført med lov nr. 540 af 29. april 2015. Ved denne ændring blev § 3 indført. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”Skattepligtige har ikke de fordele, der følger af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater og direktiv 2009/133/EF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater som implementeret i dansk lovgivning, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det

⁹⁰ L167, side 1, 1. kolonne

godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 4. Uanset stk. 3 skal stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU, hvis den skattepligtige alternativt kunne påberåbe sig en fordel i et af direktiverne om direkte beskatning.”

6.1.1. Formål med LL § 3

Før indsættelse af LL § 3 fandtes der ikke en GAAR i dansk skattelovgivning, der skal opsamle forskellige former for misbrug. Det har været diskuteret, om der var en ikke-nedskrevet GAAR i dansk ret før vedtagelsen af den. Der blev lavet en konkret vurdering af de forskellige forhold i en skattesag, hvilket betød, at aggressiv skatteplanlægning kunne tilsidesættes, så der skulle betales skat af det, som Danmark havde ret til. Derfor levede Danmark op til kravet om bekæmpelse af misbrug, selvom der ikke var en nedskrevet bestemmelse⁹¹. Formålet med indførelsen af LL § 3 er, at der i 2014 var et ønske om at styrke indsatsen mod skattely. For at bekæmpe problemet var der brug for en ændring af lovgivningen på skatteområdet⁹². Alle de involverede parter var enige om, at der var et stigende problem med aggressiv skatteplanlægning, grundet globalisering og en stigende elektronisk handel på tværs af staterne og deres grænser. Den stigende globalisering betyder også, at der kommer nye måder, hvorpå penge kan flyttes, så der ikke skal betales skat i Danmark. Indførelsen af LL § 3 skal sikre, at der sker en mere retfærdig beskatning af selskaber i Danmark, således der er fair konkurrence mellem selskaberne.

I MDD blev der indført en omgåelsesklausul d. 27. januar 2015. Som en del af EU skal Danmark tilpasse sin lovgivning, så denne stemmer overens med den nye bestemmelse, så der ikke sker misbrug af MDD. Den nye klausul betyder, at der er tale om en overtrædelse, hvis en disposition har det formål at opnå en skattefordel, der strider mod direktivets formål⁹³. Derudover har Danmark i klausulen også omfattet RRD og FSD samt de DBO'er, som Danmark er en del af. Det blev bemærket under første behandling af lovforslaget, at begrundelse for at omgåelsesklausulen også skulle indeholde RRD og FSD, var en ønsket skærpelse af bekæmpelsen af skattely. Selvom EU kun krævede inddragelse af MDD, var der ønske om at stoppe aggressiv skatteplanlægning og -unddragelse indenfor de to andre direktiver og DBO'er⁹⁴.

⁹¹ L167, side 12, 1. kolonne

⁹² L167, side 5, 2. kolonne

⁹³ L167, side 9, 2. kolonne

⁹⁴ 1. behandling af L167, side 30, 2. kolonne

Bestemmelsen indeholder derfor to forskellige omgåelsesklausuler; den ene knytter sig til de tre direktiver, og ordlyden stemmer overens med dem, mens den anden klausul knytter sig til DBO'erne, der stemmer overens med de anbefalinger, som OECD har givet. Efter denne anbefaling bør staterne have en GAAR, der modvirker misbrug af de DBO'er, som staten er en del af⁹⁵.

6.1.2. LL §§ 3, stk. 1 og 2 – Omgåelsesklausul mod misbrug af EU-direktiver

Efter bestemmelsens stk. 1 har skattepligtige ikke de fordele, som der kan opnås efter MDD, RRD og FSD, hvis det egentlige formål eller en del af formålet med skatteplanlægningen er, at opnå en skattefordel, der ikke er i overensstemmelse med direktiverne og deres indhold samt hensigt. Derudover kan det bedømmes, at skatteplanlægningen ikke er lovlydig, når der tages hensyn til de faktiske forhold og andre omstændigheder. Denne vurdering kan laves ud fra et samlet arrangement, men det kan vurderes, at en del af arrangementer er lovligt, hvorfor denne del ikke skal tilsidesættes, mens den ulovlige del tilsidesættes.

Ved anvendelse af klausulen nægtes de skattepligtige en fordel, som de kunne opnå efter direktiverne MDD, RRD og FSD. Det konkrete indhold af disse fordele behandles i afsnit 5. Fordelen kan kun mistes i Danmark, idet de andre EU-stater har deres egne klausuler, der kan anvendes. De skattepligtige, der er omfattet af bestemmelsen er den samme personkreds, der er omfattet af direktiverne. Bestemmelsen finder kun anvendelse på arrangementer med et grænseoverskridende element, idet direktiverne kun finder anvendelse ved sådanne tilfælde. Skatteministeren har udtalt, at denne vurdering skal være specifik i forhold til det enkelte tilfælde. Derfor kan der ikke gives en generel bestemmelse for, hvornår der er et grænseoverskridende element i arrangementet⁹⁶. I stk. 2 er det nærmere bestemt, hvornår planlægningen kan vurderes som værende ikke-reel. Det anses som reelt, hvis der er en velbegrundet kommerciel årsag, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Det er skattemyndigheden der har bevisbyrden, hvorfor de skal vurdere, om planlægning har haft det formål at udnytte direktiverne på en måde, der er imod hensigten med dem. Denne vurdering skal være objektiv, hvor alle faktiske og relevante omstændigheder tages med. Hvis skattemyndigheden finder, at der er sket en overtrædelse, og arrangementet ikke er reelt, har den skattepligtige

⁹⁵ JV, afsnit C.I.2.3

⁹⁶ JV, afsnit C.I.4.1.4

selv mulighed for at bevise, at de er i overensstemmelse med bestemmelsen⁹⁷. Her skal der gives velbegrundede forretningsmæssige årsager til skatteplanlægningen.

6.1.3. LL § 3, stk. 3 – Omgåelsesklausul mod misbrug af DBO'er

Efter stk. 3 i bestemmelsen mister den skattepligtige de fordele, der er igennem DBO'er, hvis formålet med planlægningen er at opnå en fordel, der ikke stemmer overens med DBO'ens hensigt. Her skal der laves en vurdering ud fra faktiske forhold og de andre omstændigheder, der er relevante. Det er skattemyndigheden, der har bevisbyrden, hvorfor de skal bevise misbruget af bestemmelsen. Den skattepligtige har dog selv mulighed for at bevise, at planlægningen er i overensstemmelse med DBO'en, og ikke søger at udnytte den. Bestemmelsen finder anvendelse på alle DBO'er, som Danmark er en del af. Den finder altså anvendelse på DBO'er, som Danmark har tiltrådt inden indførelsen af LL § 3 og de DBO'er, som Danmark efterfølgende tiltræder⁹⁸. Idet disse DBO'er er forskellige skal vurderingen foretages konkret i forhold til den relevante DBO.

En fordel defineres som alle de fordele, der er forbundet med den konkrete DBO. Det kan være alle former for skatteplanlægning, hvor der opnås en uberettiget berigelse. De omfattede tilfælde skal fortolkes bredt, og omfatter derfor alle aftaler, ordninger, transaktioner og lignende. Det vil specielt omfatte tilfælde, der indeholder en stiftelse, overdragelse, erhvervelse eller overførsel af udbytte⁹⁹.

De skattepligtige der er omfattet af bestemmelsen, er både fysiske og juridiske personer. De arrangementer, der er omfattet af bestemmelsen er meget bredt formuleret. Derfor kan det være alle former for aftaler, ordninger, transaktioner og lignende, der omfatter overførsel, overdragelse, erhvervelse eller stiftelse af indkomst¹⁰⁰. De fordele, som den skattepligtige kan nægtes vil være dem, der er omfattet af den relevante DBO. Det aftales altså mellem de stater, der er omfattet af DBO'en, hvilke skattemæssige fordele der skal være mellem staterne. De danske skattemyndigheder kan dog kun nægte de fordele, der er tilkommet i Danmark, idet de andre stater har deres egen lovgivning, og derfor selv skal nægte fordele opnået i deres stat¹⁰¹.

⁹⁷ JV, afsnit C.I.4.1.8

⁹⁸ L167, side 13, 2. kolonne

⁹⁹ L167, side 18, 2. kolonne

¹⁰⁰ JV, afsnit C.I.4.2.3

¹⁰¹ JV, afsnit C.I.4.2.4

Indsættelsen af denne klausul er i overensstemmelse med OECD's anbefaling. OECD har udtalt, at det ikke skal være muligt at drage fordele af DBO'er, hvis formålet er at undgå beskatning. Disse fordele kan ikke gives, hvis formålet med skatteplanlægningen er at sikre en fordelagtigere placering af udbytte, hvor der skal betales mindre i skat. Denne placering skal afvige fra formålet og hensigten med DBO'en. Formålet med DBO'erne er at sikre, at der ikke betales dobbeltskat på samme indkomst og samme person. Men det vil ikke være formålet med dem, at de skattepligtige skal have mulighed for at snyde en stat for en beskatning, som de havde krav på¹⁰².

6.1.4. LL § 3, stk. 4 – Direktiverne har forrang

I stk. 4 bestemmes det, at stk. 1 og 2 har forrang i forhold til stk. 3, hvis situationen omhandler to stater, der er medlem af EU og har en DBO imellem sig. Kan den skattepligtige både påberåbe fordele i direktiverne og DBO'erne vil direktiverne have forrang, hvis der skal nægtes fordele.

Det er i forarbejderne til bestemmelsen blevet udtalt, at der skal fortolkes i overensstemmelse med misbrugsprincippet, der er blevet udviklet gennem EU-retten. Der er dog ikke en præcis fastlæggelse af, hvorledes dette begreb skal forstås, idet der ikke fremgår en klar fastlæggelse mellem misbrug og lovlig planlægning ved anvendelse af loven. Misbrugsbegrebet indenfor EU blev blandt andet behandlet i C-196/04 – Cadbury Schweppes. Her fik EU-domstolen mulighed for at definere misbrugsbegrebet indenfor de ikke-harmoniserede direkte skatter. Sagen omhandler selskabet Cadbury Schweppes Overseas Ltd, der var blevet beskattet af deres indkomst fra to datterselskaber i Irland grundet de britiske CFC-beskatningsregler. Disse regler vil ikke blive behandlet nærmere i projektet, idet det relevante fra dommen er, om reglerne er anvendt grundet bekæmpelse af misbrug.

Storbritannien har udtalt, at CFC-reglerne anvendes til bekæmpelse af situationer, hvor et optjent overskud overføres fra en medlemsstat til en medlemsstat med en lavere beskatning. Dermed sker der en kunstig transaktion, idet formålet med transaktionen er en lavere beskatning. I tilfældet blev overskuddet flyttet fra Storbritannien til Irland, hvor der er en lavere beskatning¹⁰³. Det skal ikke være muligt at få fordelene efter EU-lovgivningen, hvis de opnås gennem misbrug og svig, hvor et selskab forsøger at undgå beskatning i egen medlemsstat. Men på den anden side skal der være mulighed for at planlægge sit selskab. Derfor kan fordele efter bestemmelserne ikke fratages en person

¹⁰²L167, side 11, 2. kolonne

¹⁰³ Bundgaard m.fl. (2015), side 211

alene af den begrundelse, at der er draget en fordel af en fordelagtig skattelovgivning¹⁰⁴. Derudover er det ligeledes ikke nok at statuere misbrug på baggrund af et oprettet selskab, der alene har til formål at anvende en mere fordelagtig beskatning. Der skal altså flere grunde til at statuere misbrug.

Der skal laves en vurdering af det formål, som den misbrugte rettighed har, jf. præmis 52. Dette kaldes for den objektive rekvisit, hvor det skal vurderes, om skattesubjektets transaktion er i strid med EU-lovgivningen. Derudover skal det vurderes, hvad skattesubjektets hensigt med transaktionen er. Dette kaldes for den subjektive rekvisit. Den objektive skal bevises først, hvorefter den subjektive skal bevises. Hvis der ikke kan bevises misbrug efter det objektive kriterie, er det uden betydning, om det kan bevises efter det subjektive. Hvis der kun kan bevises misbrug efter det objektive kriterie, vil der være en formodning for misbrug, der ikke kan stå alene. Denne vurdering var begyndelsen af EU-rettens misbrugsbegreb, og hvorledes denne bedømmelse skal laves¹⁰⁵. Hvis myndighederne har bevist et misbrug, har skatteyderen mulighed for at afkræfte det. Dette skal ske ved fremlæggelse af dokumentation, der kan bevise tilfældet ikke er misbrug¹⁰⁶.

¹⁰⁴ C-196/04, præmis 35-36

¹⁰⁵ Bundgaard m.fl. (2015), side 213

¹⁰⁶ Bundgaard m.fl. (2015), side 215

7. LL § 3's overensstemmelse med EU-direktiverne og OECD

7.1. LL § 3, stk. 1 og 2 sammenlignet med MOD

LL § 3, stk. 1 er direkte i overensstemmelse med GAAR'en i MDD art. 1, stk. 2. Den eneste forskel er, at der i LL § 3 henvises til de fordele og indholdet af de tre direktiver. Forarbejderne til vedtagelsen af LL § 3 har udtalt, at omgåelsesklausulen i stk. 1 og 2 skal fortolkes i overensstemmelse med direktiverne. Derfor skal der tages hensyn til de domme, der i EU-retten anvendes til fortolkning af direktiverne og deres indhold¹⁰⁷. Der er som behandlet ovenfor blevet anført en GAAR i MDD i art. 1, stk. 2, mens der findes en tilsvarende bestemmelse i FSD art. 15. Der er endnu ikke en GAAR i RRD. Derfor er der efter MDD og FSD angivet en målestok for vurderingen af misbrug, mens der stadig mangler en i RRD.

Det er efter begge for det første et krav, at der skal være tale om **et arrangement eller en serie af arrangementer**. Det er efter EU-retten ikke nærmere fastsat, hvad der forstås ved et arrangement eller en serie af dem. I det oprindelige udkast til direktivet var arrangement defineret som *"en transaktion, en plan, en handling, en operation, en aftale, en forståelse, en vending eller et tilsagn"*.

Selvom denne beskrivelse ikke er medtaget i det endelige direktiv kan det udledes, at arrangement skal fortolkes bredt. Der er mulighed for at afvise hele arrangementet eller en del af det, således den fragangende fordel bliver så lidt bebyrdende som muligt; det er altså muligt at ramme den del af arrangementer, der anses som misbrug af direktivet.

Det andet krav er, **at hovedformålet eller et af hovedformålene skal være at opnå en skattefordel**. Det er altså ikke et krav, at det egentlige hovedformål er at opnå en skattefordel. Så længe den opnåede skattefordel er en del af hovedformålene ved arrangementet, vil der kunne statueres misbrug af bestemmelserne. Hvis der er flere hovedformål er det ikke et krav, at den opnåede skattefordel er det dominerende hovedformål. Det skal blot være en del af det. Dette krav har været diskuteret i litteraturen, idet det er meget bebyrdende for selskaber, at ikke-dominerende hovedformål kan føre til misbrug af bestemmelserne. EU-domstolen har i flere tilfælde fortolket, hvad der er omfattet af formuleringen i FSD art. 15, der har samme ordlyd. Her har EU-domstolen i flere domme udtalt, at hovedformålet skal være alene, eller det skal være det dominerende hovedformål hvis der er flere, at opnå en uberettiget direktivfordel. Derfor skal MDD fortolkes på samme måde¹⁰⁸. Der er ikke

¹⁰⁷ Bundgaard m.fl. (2015), side 248

¹⁰⁸ Bundgaard m.fl. (2015), side 250

givet en uddybende forklaring på, hvad forskellen på en biformål og et hovedformål vil være efter bestemmelsen. Derfor kan det være vanskeligt at bevise.

For det tredje er det et krav, at **der via hovedformålet ønskes en skattefordel**. Her vil de fordele, som der opnås gennem direktiverne, være omfattet af formuleringen. Derfor kan der være en skattefordel efter et andet direktiv, men denne vil ikke være omfattet, hvis det ikke er en del af det direktiv, som der statueres overtrædelse af. Dette blev behandlet i C-352/08 – Zwijnenberg, hvor EU-domstolen i præmis 50 bestemmer, at FSD art. 11 (*den nuværende art. 15*), kun kan finde anvendelse, hvis de omfattede skatter er en del af direktivets anvendelsesområde. Det blev i dommen konkluderet, at ”*en afgift, der opkræves ved erhvervelse af en fast ejendom beliggende i den omhandlede medlemsstat*”, ikke var omfattet af FSD, hvorfor art. 11 ikke kunne anvendes¹⁰⁹. Den danske omgængelsesklausul kan kun finde anvendelse på fordele, der er opnået i Danmark. Derfor kan der ikke statueres misbrug, hvis fordelene tilfaldet i en anden medlemsstat. Dette spørgsmål skal behandles i den medlemsstat, hvor fordelene er tilfaldet¹¹⁰.

For det fjerde skal **den opnåede fordel virke imod hensigten eller formålet med bestemmelsen**. Her skal det vurderes, om arrangementet virker mod hensigten eller formålet af direktiverne. Formålet med de forskellige direktiver kan ofte findes i de indledende betragtninger. Det er op til skattemyndighederne at bevise, at en opnået fordel via et arrangement er misbrug af direktivet¹¹¹.

Til sidst skal det vurderes, **om arrangementet er ikke reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder**. Denne vurdering er ny i forhold til EU-retten, idet der tidligere er blevet lagt vægt på, om arrangementet er kunstigt. Det er yderligere uddybet i LL § 3, stk. 2, at arrangementet skal have velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler en økonomisk virkelighed. Skatteministeriet har udtalt, at en minimering af beskatning ikke er en velbegrundet kommerciel årsag, der kan begrunde en skattefordel. Dette er dog i uoverensstemmelse med EU-domstolens fortolkning, idet de har udtalt, at en minimering af beskatning kan være en velbegrundet kommerciel årsag¹¹². Det blev blandt andet udtalt i Cadbury Schweppes, at skattebesvarelse ikke i sig selv kan statuere misbrug af FSD.

¹⁰⁹ C-352/08, præmis 52-53

¹¹⁰ Bundgaard m.fl. (2015), side 252

¹¹¹ Bundgaard m.fl. (2015), side 253

¹¹² Bundgaard m.fl. (2015), side 255

Der er dermed overensstemmelse mellem de to GAAR og punkterne der skal bestemme, hvornår der er sket en overtrædelse af direktivet eller LL og formålet. Derfor har Danmark overholdt sine EU-retlige forpligtelser ved implementeringen af en GAAR i dansk lovgivning, der skal bygge på den nye bestemmelse i MDD art. 1, stk. 2.

7.1.1 Misbrugsklausulerne FSD og RRD

Ved en sammenligning med GAAR i LL § 3 og misbrugsbestemmelsen i FSD art. 15, stk. 1, litra a er der i LL § 3 omfattet et arrangement eller en serie af arrangementer, mens der i FSD er omfattet **transaktioner**. Disse transaktioner må være indenfor direktivets omfattede områder, nemlig fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater. Bestemmelsen giver to eksempler på transaktioner, der er omfattet, nemlig *omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, som deltager i transaktionen*. I den danske ordbog er en transaktion beskrevet som en handel, hvor den ene part køber noget, mens den anden part modtager betaling herfor. Ved vurderingen af, hvad der er omfattet af arrangement i MDD er et af de nævnte arrangementer en transaktion. Derfor er en transaktion et snævre begreb, men det er en del af et arrangement, hvorfor der er overensstemmelse mellem begreberne.

For det andet er det et krav, at **hovedformålet eller et af hovedformålene er skatteunddragelse eller -undgåelse**. Formuleringen ”*hovedformål eller et af hovedformålene*” er i overensstemmelse med både MDD og LL. Derfor må der også her være den forståelse, at det ikke er et krav, at det egentlige hovedformål er at opnå skatteunddragelse eller -undgåelse. Så længe det er en del af hovedformålene ved en transaktion. Der er ikke givet en dybere forklaring på, hvorledes der fortolkes mellem et biformål og et hovedformål.

Det tredje krav er, at der gennem **hovedformålet begås skatteunddragelse eller -undgåelse**. Dette er en anden formulering end MDD og LL, idet der anvendes begrebet en skattefordel i deres bestemmelser. Her kan anvendelse af direktivets fordele nægtes, hvis skattefordelen er imod direktivets formål og hensigt. Efter FSD kan medlemsstaterne nægte fordelene efter direktivet, hvis der vurderes skatteunddragelse- eller undgåelse. Derfor er betegnelsen i FSD mere bred, fordi allerede ved vurderingen af, om hovedformålet er skatteunddragelse eller -undgåelse kan det være omfattet af misbrugsklausulen. Mens i MDD skal hovedformålet knytte sig til en fordel, som selskabet kan

modtage efter direktivet. EU-K har bekræftet skatteunddragelse som det grelleste tilfælde, hvor der sker en overtrædelse af lovgivningen. Et eksempel, der vil falde under skatteunddragelse er oprettelse af falske dokumenter, så overskuddet synes mindre, eller det helt forsvinder. I grænsetilfældet vil modtagelse af dobbeltskattefradrag eller dobbeltskattefrihed samt flytning af udbytte, så der opnås en mindre beskatning være. I dommen C-352/08 – Zwijnenberg blev det udtalt, at overtrædelsen skal knytte sig til de skatter, der bliver behandlet i direktivet. Begrebet skatteundgåelse kan omfatte lovlige tilfælde, hvor der undgås en beskatning. Men det kan også indeholde tilfælde, hvor der opstår en skattetænkning der ikke ønskes¹¹³. Dette lægger sig op ad skatteplanlægning, hvor det kan blive for aggressivt og dermed ulovligt.

For det fjerde må transaktionen ikke være truffet grundet **gyldige forretningsmæssige årsager**. Dette krav knytter sig til formuleringen fra MDD og LL, hvor arrangementer vurderes ikke reelt. Her bliver det i stk. 2 i LL og stk. 3 i MDD specificeret, at arrangementet skal have velbegrundede kommercielle årsager. Her har Skatteministeriet udtalt, at en skattebesparelse i sig selv kan være en overtrædelse, mens der i Cadbury Schweppes blev udtalt, at skattebesparelse kan være gyldige forretningsmæssige årsager, der ikke i sig selv kan betyde overtrædelse af bestemmelsen. Derfor skal det efter en vurdering af hovedformålet vurderes, om det er nok til at falde under begreberne skatteunddragelse- og undgåelse, eller om det er gyldige forretningsmæssige årsager. Her anvender direktivet formuleringen, hvis der ikke findes gyldige forretningsmæssige årsager bag transaktionen kan det formodes, at der er tale om skatteunddragelse eller -undgåelse. Der kræves altså ikke klare beviser for vurderingen. Det er nok, at det anses som værende sandsynligt.

Det kan derfor konkluderes, at LL § 3 og FSD art. 15 lever op til hinanden, selvom der ikke er anvendt de samme begreber i bestemmelserne. FSD har et snævre anvendelsesområde i forhold til LL § 3, idet den kun finder anvendelse på transaktioner, der er et område under den mere brede formulering i LL § 3, der anvender arrangementer. Men anvendelsesområdet er ikke så specifikt, at der er tale om en SAAR, idet den finder anvendelse på en række transaktioner, der er omfattet af direktivet. Men det er ikke nærmere bestemt, hvad der skal anvendes i direktivet. Der er givet et par eksempler, men bestemmelsen kan anvendes på andre tilfælde, der ikke er en del af de to eksempler, men stadig er indenfor direktivets fordele.

¹¹³ Winther-Sørensen m.fl. (2009), side 526

I RRD findes der en bestemmelse i art. 5, der efter stk. 1 giver medlemsstaterne mulighed for at vedtage bestemmelser i national lovgivning, der bekæmper misbrug eller svig i forbindelse med anvendelse af direktivet. Derfor er den vedtaget GAAR i overensstemmelse med denne bestemmelse. I stk. 2 kan medlemsstaterne tilbagekalde eller nægte fordele efter direktivet, hvis det vurderes, at der er begået transaktioner, hvor det den væsentligste bevæggrund eller en af de væsentligste bevæggrunde har været skatteunddragelse, -undgåelse eller misbrug. I denne bestemmelse anvendes der igen det mere snævre begreb **transaktioner**, der er en del af det bredere begreb arrangementer. Derfor må transaktionerne være omfattet af forklaringerne, der findes i art. 1.

For det andet bliver der anvendt **væsentligste bevæggrunde eller en af de væsentligste bevæggrunde**, der er noget anderledes i forhold til formuleringen hovedformål, der anvendes i FSD, MDD og LL. Begrebet er et synonym med motiv, der betyder en årsag eller en anledning, hvorefter der handles på en bestemt måde. Formål er derimod defineret som et ønsket resultat af en bestemt handling, eller det der er hensigten med handlingen. Derfor knytter bevæggrunden sig til handlingen, der fører til et resultat, mens formålet knytter sig til resultatet, hvor der handles på en bestemt måde, så resultatet opnås. Betegnelsen væsentligste er det samme som OECD's betegnelse i BEPS Action 6 og LL § 3, stk. 3.

Bevæggrundene skal føre til **skatteunddragelse, -undgåelse eller misbrug af direktivet**. Denne betegnelse er det samme som i RRD, hvorfor det må forstås på samme måde. Det kan derfor konkluderes, at der overensstemmelse mellem LL § 3 og RRD, selvom der bliver anvendt forskellige betegnelser. RRD art. 5 er noget kortere uddybet, og anvendelsesområdet er noget mindre. Den knytter sig til misbrug af direktivet, der skal føre til skatteunddragelse, -undgåelse og misbrug.

7.2. LL § 3, stk. 3 sammenlignet med OECD's modeloverenskomst og BEPS

Omgåelsesklausulen bygger på de tanker, som OECD har inddraget i BEPS-projektet. Her er det angivet i forarbejderne, at bestemmelsen skal være i overensstemmelse med de internationale DBO'er, som Danmark er en del af, herunder skal stk. 3 svare de til omgåelsesklausuler, der er i DBO'erne. Problemet er dog midlertidigt, at Danmark indførte LL § 3, stk. 3 inden OECD var færdig med deres udarbejdelse af BEPS-projektet. Derfor er bestemmelsen bygget på de antagelser, som der var omkring projektet, men ikke noget endeligt. Derudover er det et problem, at LL § 3, stk. 3 efter lovforarbejderne skal finde anvendelse på DBO'er, som Danmark allerede har indgået.

Der er her tale om aftaler mellem to eller flere stater, hvor en stat ikke kan begynde at ændre på aftalen, uden de andre har givet samtykke hertil¹¹⁴.

BEPS Action 6 skal beskytte mod misbrug af DBO'er. Igennem dette projekt har OECD formuleret PPT, der skal hjælpe med problemet. Klausulen er dog ikke blevet endeligt vedtaget i OECD.

OECD har foreslået, at staterne tilføjer bestemmelsen til alle de DBO'er, som de har indgået. Men det er også en mulighed, at staterne laver en national bestemmelse med omgåelsesklausulen. Formuleringen af LL § 3, stk. 3 stemmer overens med OECD's formulering af PPT.

For det første kræves det i begge bestemmelser, **at misbruget med rimelighed skal fastslås, under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold**. Her pålægges det myndighederne at bevise skatteyderens handlinger falder ind under bestemmelsen. Dette krav er ligeledes i overensstemmelse med nr. 5 under behandlingen af LL § 3, stk. 1-2 og EU-direktiverne i afsnit 7.1. Det er ikke et krav, at der foreligger egentligt bevis, så længe skatteyderens hensigt kan med rimelighed kan bevises, at formålet med handlingen var at opnå skattefordel. Det skal være en objektiv vurdering, hvor alle relevante faktorer og omstændigheder bliver inddraget. Dette krav skal sikre, at DBO'erne anvendes efter de formål, der er indgået mellem parterne. Der skal kun opnås fordele efter DBO'en, hvis den anvendes efter formålet¹¹⁵. Der skal laves en objektiv analyse af alle de involverede skattesubjekter og deres formål med arrangementet. Der skal laves en konkret vurdering fra sag til sag, hvorfor der ikke kan opstilles en formel til løsningen.

Det andet krav er, at **et af de væsentligste formål skal være at opnå fordel**. Dette er den subjektive del af PPT-testen. Ligesom ved krav to under behandlingen af LL § 3, stk. 3 og EU-direktiverne er det ikke et krav, at det eneste hoved-/væsentligste formål med handlingen er at opnå en skattefordel. Derfor kan der også være andre formål bag arrangementet, hvor det er tilstrækkeligt, at formålet med opnåelse af en skattefordel er et af dem. Der er forskel på formuleringerne formålet i de to klausuler, hvor der i EU-direktiverne anvendes "*hovedformål*", mens der i OECD's PPT anvendes "*væsentligste formål*". Der er ikke en uddybning af, hvorledes der skilles mellem biformal og væsentligste formål, hvilket også er tilfældet efter EU-direktiverne. Det uddybes dog, at et formål ikke kan anses som værende et hovedformål, hvis det kan bevises, at opnåelse af skattefordel

¹¹⁴ Bundgaard m.fl. (2015), side 41

¹¹⁵ BEPS Action 6, side 56

ikke var et væsentligt forhold i forhold til gennemførelsen af arrangementet. Det vil specielt være gældende i tilfælde, hvor det væsentligste formål ved et arrangement er forbundet med selskabet og dets kerne forretningsområde, hvor skattefordelen er en naturlig følge. Fordelen knytter sig til de fordele, der opnås i de enkelte DBO'er. Derfor skal der laves en konkret vurdering af den DBO, der er genstand for uenigheden. Det skal vurderes, hvilke fordele der kan opnås gennem aftale, og om den opnåede fordel er imod DBO'en samt dens formål og hensigt. Her skal der tages hensyn til alle relevante informationer.

For det tredje **omfattes alle transaktioner eller arrangementer, som direkte eller indirekte medfører fordel**. Denne formulering er ifølge OECD formuleret meget bredt, idet der også skal omfattes tilfælde, der indirekte stammer fra et af de væsentligste formål. En fordel skal omfatte alle tilfælde, hvor en skatteyder modtager en nedsættelse af beskattningen i en stat, der er opnået gennem en DBO. Ligeledes skal arrangement og transaktioner fortolkes bredt, og skal omfatte *enhver aftale, forståelse, ordning, transaktion eller række transaktioner, uanset om de er lovlige*¹¹⁶. Denne brede fortolkning af begreberne er i overensstemmelse med første krav i LL § 3, stk. 1-2 og EU-direktiverne, hvor begreberne ligeledes fortolkes bredt, og flere af de omfattede eksempler stemmer overens med hinanden i begge bestemmelser.

Sidst har skatteyderen mulighed for at godtgøre, at **den opnåede fordel er i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i DBO'en**. Her skal der tages hensyn til de pågældende omstændigheder ved arrangementet. Denne sidste del er en undtagelse til de første tre dele, hvor skatteyderen har mulighed for at bevise, at arrangementet stemmer overens med DBO'ens indhold og formål¹¹⁷.

¹¹⁶ BEPS Action 6, side 57

¹¹⁷ Bundgaard m.fl. (2015), side 268

8. Konklusion

Den stigende globalisering og de internationale problemer med aggressiv skatteplanlægning har ført til et øget behov for regulering på området, der kan afværge problemet. Derfor er der blevet indsat GAAR bestemmelser, således fremtidige former for misbrug kan opsamles af bestemmelsen i takt med globaliseringen. Dette ville ikke være muligt ved en SAAR. Dette startede på internationalt plan, da OECD introducerede sit forslag til en PPT-bestemmelse, der skal afhjælpe problemet. Denne bestemmelse er en del af det meget omfattende BEPS projekt, som OECD har igangsat. Bestemmelsen er dog ikke blevet vedtaget endnu.

Indenfor EU blev der på baggrund af BEPS projektet indsat en GAAR i MDD art. 1, stk. 2-4, der skal sikre mod misbrug af direktivets fordele. Dette betød, at Danmark fik sin første lovstiftede GAAR i LL § 3, idet vi er forpligtet til at implementere direktivets bestemmelser i dansk ret. Derudover blev der i stk. 1 inddraget FSD og RRD. Disse direktiver har ikke en egentlig GAAR, mens FSD har noget der ligner i art. 15, mens RRD i art. 5 har en mulighed for medlemsstaterne, så de kan lave deres egen lovgivning, der skal forhindre misbrug. Derudover inddrogede Danmark i stk. 3 den på tidspunktet ikke-offentliggjorte PPT fra BEPS Action 6, hvor OECD opfordrer alle stater til at vedtage en GAAR i deres lovgivning.

Ved en sammenligning af LL § 3, stk. 1-2 og MDD art. 1, stk. 2 kan det konkluderes, at der skal opfyldes fem kumulative betingelser, hvis fordelene fra direktivet skal fjernes; (1) der skal være tale om et arrangement eller en serie af arrangementer, hvilket skal fortolkes bredt. (2) Hovedformålet eller et af hovedformålene skal være at opnå en skattefordel. Det er ikke et krav, at det skal være det dominerende hovedformål, hvor der opnås en skattefordel. (3) Der via hovedformålet ønskes en skattefordel. Skattefordelen er bestemt via de fordele der opnås gennem direktivet. Derfor vil der ikke blive omfattet tilfælde, hvor skattefordelen falder udenfor direktivet. (4) Den opnåede fordel virke imod hensigten eller formålet med bestemmelsen. Her skal skattemyndigheden bevise, hvad formålet og hensigten er med direktivet, og derefter bevise, at hovedformålet bevirker dette. (5) Sidst skal det vurderes, om arrangementet er ikke reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Her er der uoverensstemmelse mellem den danske opfattelse og EU's. Forarbejderne til LL § 3 beskriver, at en uberettiget skattefordel i sig selv kan bevise misbrug, mens EUD gennem retspraksis har bestemt, at en skattefordel ikke i sig selv kan være misbrug, idet der kan være en velbegrundet kommerciel årsag til skattefordelen.

Der er altså overensstemmelse mellem LL § 3, stk. 1-2 og MDD art. 1, stk. 2-4. Udover kravet omkring implementering af GAAR fra MDD, har Danmark også inkluderet FSD og RRD i LL § 3. FSD art. 15 anvender andre betegnelser end LL § 3, stk. 1, men der er stadig en vis lighed mellem bestemmelserne. FSD finder kun anvendelse på transaktioner, der er en del af den større betegnelse arrangementer i LL. Derfor må anvendelsesområdet være smallere. Derudover skal hovedformålet eller et af hovedformålene er skatteunddragelse eller -undgåelse. Denne betegnelse er ligeledes anderledes, idet der i MDD og LL anvendes skattefordele, der henviser til fordelene efter direktivet. Her er der henvist direkte skatteunddragelse- eller undgåelse. Sidst må der ikke være gyldige forretningsmæssige årsager, der kan begrunde transaktionen. Her gives der mulighed for at bevise, at der er en legitim årsag til transaktionen. Der er i LL § 3, stk. 2 anvendt en anden formulering, nemlig velbegrundede kommercielle årsager. Men forretningsmæssige og kommercielle årsager er synonymt med hinanden, hvorfor der er overensstemmelse. Det kan derfor konkluderes, at anvendelsesområdet for FSD art. 15 er noget smallere i forhold til LL og MDD. Men derudover er der overensstemmelse mellem bestemmelserne, selvom der er blevet anvendt forskellige begreber.

RRD har ikke en egentlig GAAR, mens art. 5 giver medlemsstaterne mulighed for at vedtage bestemmelser i national lovgivning, der bekæmper misbrug eller svig i forbindelse med anvendelse af direktivet. I denne bestemmelse er der igen anvendt begrebet transaktioner, der er noget smallere end arrangementer. Derudover bliver der anvendt terminologien *væsentligste bevæggrunde eller en af de væsentligste bevæggrunde*, der er noget anderledes end LL, MDD og FSD. Bevæggrundene skal føre til skatteunddragelse, -undgåelse eller misbrug af direktivet.

LL § 3, stk. 3 knytter sig til BEPS Article 6, hvor der er fire kumulative betingelser. Hvis de bliver opfyldt, kan staterne nægte fordele efter DBO'er. (1) Det er et krav, at misbruget med rimelighed skal fastslås, under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold. Denne betegnelse stemmer overens med LL § 3, stk. 1-2 og MDD, hvor der ligeledes skal ske en inddragelse af alle relevante forhold, der kan belyse situationen. (2) et af de væsentligste formål skal være at opnå fordelene. Denne betegnelse er ens i begge bestemmelser. Det er ikke et krav, at det dominerende formål er at opnå fordelene. (3) Omfattes alle transaktioner eller arrangementer, som direkte eller indirekte medfører fordelene. (4) Den opnåede fordel er i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i DBO'en. Der er altså ligeledes overensstemmelse mellem definitionen i LL § 3, stk. 3 og BEPS Article 6, hvor der er givet et forslag til udformningen af en PPT.

Anvendelsen af LL § 3 kan dog blive et problem, idet stk. 1-2 passer med EU-direktiverne, og dermed bør fortolkes i overensstemmelse med dem. Derudover er teksten ens med MDD og til dels med RRD og FSD. Stk. 3 knytter sig derimod til DBO'er og BEPS projektet i OECD, hvorfor det må formodes, at der skal fortolkes i overensstemmelse med kommentarerne fra OECD. Teksten i stk. 3 stemmer overens med forslaget til BEPS Action 6 og en PPT. På trods af todelingen af bestemmelsen kan det udledes fra forarbejderne, at stk. 1-2 og stk. 3 skal fortolkes i enighed med hinanden. Det kan altså blive et problem, når der er forskel på det, som de bygger på. Derudover indeholder de DBO'er, som Danmark har indgået ikke en PPT, hvorfor de først skal inddrages i DBO'erne, før de vil finde anvendelse.

Sidst kan der opstå et problem med den nuværende GAAR, idet EU via BAS har lavet en ny GAAR, der ikke er begrænset af MDD, RRD, FSD og DBO'er, idet den generelt finder anvendelse på alle former for misbrug af skattelovgivningen. Det kan betyde, at LL § 3 skal revideres, så den omfatter alle områder, og ikke bare direktiverne og DBO'er.

9. Litteraturliste

9.1. Bøger

- Blume, Peter; Juridisk metodelære, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 3. udgave, 1. oplag 2004
- Cotrut, Madaline; International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures, IBFD, 2. udgave, 1. oplag 2015
- Gam, Henrik, Hansen, Jens Holger Helbo; International beskatning, en introduktion, Forlaget Thomsen, 2. udgave, 1. oplag 2007
- Hansen, Lone L, Werlauff, Erik; Den juridiske metode – en introduktion, Jurist og Økonomiforbundets Forlag, 2. udgave, 1. oplag 2016
- Michelsen, Aage; International skatteret, Forlaget Thomsen, 3. udgave, 1. oplag 2003
- Sørensen, Karsten, Nielsen m.fl.; EU-retten, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 6. udgave, 1. oplag 2014
- Bundgaard, Jakob m.fl.; Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, Ex Tuto Publishing, 1. udgave, 1. oplag 2015
- Winther-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt m.fl.; Skatteretten 3, Thomsen Reuters, 5. udgave, 1. oplag
- Werlauff, Erik; Selskabsskatteret 2016/17, Karnov Group, 18. udgave, 1. oplag 2016

9.2. Artikler

9.2.1. Danske artikler

- SR.2017.0142 – CCCTB version 2.0 af Director Christina Bisgaard Lassen og ph.d.-studerende Jesper Buus, begge KPMG Acor Tax
- SU.2009.61 – Rente-/royaltydirektivet i national kontekst af ph.d. og lektor, CBS, Jakob Bundgaard, partner i Deloitte

9.2.2 Udtalelser fra EU

- COM (2015) 302 final – Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet – Et fair og effektivt system for selskabsbeskatning i Den Europæiske Union: 5 centrale indsatsområder.

- SWD (2016) 6 final – Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet – Pakke af foranstaltninger til bekæmpelse af skatteundgåelse: Næste skridt i retning af en effektiv og mere gennemsigtig beskatning i EU.

9.3. Domsafgørelser

9.3.1. EU-domstolen

- C-26/62 – van Gend en Loos
- C-196/04 – Cadbury Schweppes
- C-321/05 – Kofoed
 - Forslag til afgørelse fra Generaladvokat Juliane Kokott – Sag C-321/05
- C-28/95 – Leur-Bloem
- C-277/09 – RBSD Deutschland
- C-352/08 – Zwijnenberg

9.5. Anden litteratur

- Den Juridiske Vejledning 2018-1, version 2.9 – 31.01.18
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances; Action 6: 2015 Final Report
- OECD's modeloverenskomst
 - OECD's kommentar til artikel 1 om de af overenskomstens omfattede personer
 - OECD's kommentar til artikel 4 om skattemæssigt hjemsted
 - OECD's kommentar til artikel 5 om definitionen af fast driftssted

10. Forkortelser

AABL	Aktieavnancebeskatningsloven
BAS	Direktiv om bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CCTB	Common Corporate Tax Base
CFA	The Committee of Fiscal Affairs
DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
EU-K	EU-kommissionen
FSD	Fusionsskattedirektivet
FSL	Fusionsskatteloven
GAAR	General Anti-Avoidance Rules
GRL	Grundloven
IGO	Inter-governmental organizations
LL	Ligningsloven
LOB	Limits-on-benefits
LSR	Landsskatteretten
MDD	Moder- og datterselskabsdirektivet
MOK	Modeloverenskomst
NGO	Non-governmental organizations
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PPT	Principal Purpose Test
RRD	Rente og royalty direktivet
SAAR	Specific Anti-Abuse Rules
SL	Selskabsskatteloven
SSL	Statsskatteloven
TEUF	Traktaten og Den Europæiske Unions Funktionsområde