

# Ligningslovens § 3, stk. 3

Kandidatspeciale - 2018



Katrine Nielsen

Cand.merc.jur

Juridisk Institut, Aalborg Universitet

## Titelblad

Uddannelse: Erhvervsjura, Aalborg Universitet

Fagområde: International skatteret

Afhandling: Kandidatspeciale

Projekttitel: Anvendelsesområdet for ligningslovens § 3, stk. 3

Engelsk titel: The application of section 3, subsection 3 of the Danish Tax Assessment Act

Forfatter: Katrine Nielsen, studienummer: 2013-4735

Vejleder: Magnus Vagtborg

Specialeperiode: Februar – maj 2018

Antal anslag: 143.940

## Indholdsfortegnelse

<b>Titelblad</b> .....	<b>1</b>
<b>Indledning</b> .....	<b>3</b>
<i>Problemformulering</i> .....	5
<i>Afgrænsning</i> .....	5
<i>Metode</i> .....	7
<b>Indledende begrebsfastlæggelse</b> .....	<b>9</b>
<i>Generelle og specifikke værnsregler</i> .....	9
<i>Aggressiv skatteplanlægning og misbrug</i> .....	10
<b>Tiden før indførelsen af LL § 3, stk. 3</b> .....	<b>12</b>
<b>Baggrund for indførelsen af LL § 3, stk. 3</b> .....	<b>13</b>
<b>OECD's anbefalinger til bekæmpelse af DBO-misbrug</b> .....	<b>15</b>
<i>BEPS - Action Point 6</i> .....	16
Minimumsstandarder.....	17
<i>Principal Purpose Test (PPT)</i> .....	19
<i>Betingelserne og undtagelsen</i> .....	21
Betingelse 1 – “ <i>If it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances</i> ” .....	22
Betingelse 2 – “ <i>One of the principal purposes</i> ”.....	24
Betingelse 3 – “ <i>Arrangement or transaction, that resulted directly or indirectly in that benefit</i> ”.....	30
Undtagelsen – “ <i>Unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provision of this convention</i> ”.....	31
<b>Fortolkning af LL § 3, stk. 3</b> .....	<b>36</b>
LL § 3, stk. 4.....	39
<b>Sammenligning af LL § 3, stk. 3 og OECD's anbefalinger</b> .....	<b>40</b>
<b>Praksis efter indførelsen af LL § 3</b> .....	<b>44</b>
<i>SKM.2017.333.SR</i> .....	44
<i>SKM.2017.626.SR</i> .....	47
Sammenfatning.....	48
<b>Retssikkerhed</b> .....	<b>51</b>
<b>Perspektivering</b> .....	<b>52</b>
<b>Konklusion</b> .....	<b>54</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>56</b>
<b>Litteratur</b> .....	<b>57</b>
<i>Lovgivning</i> .....	57
<i>Bilag til lovgivning</i> .....	57
<i>Lovforslag</i> .....	57
<i>Juridisk vejledning</i> .....	57
<i>Afgørelser og bindende svar</i> .....	57
<i>Artikler</i> .....	58
<i>Bøger</i> .....	59
<i>Hjemmesider</i> .....	59
<i>Direktiver</i> .....	60
<i>Andet</i> .....	60

## Indledning

Det er ikke noget nyt, at skat anses som værende en omkostning for mange virksomheder. En omkostning som må antages, at de fleste ønsker at minimere<sup>1</sup>. I en verden hvor der ikke er skatteneutralitet, kan denne skatteminimering foregå ved hjælp af skatteplanlægning. Skatteplanlægning ses ikke kun inden for dette lands grænser men også både i og uden for Europa (herefter EU).

Den stigende globalisering og internationalisering har affødt et stigende antal globale koncerner, hvorfor der opstår ikke ubetydelige skattemæssige udfordringer. Det er begrundet i, at der, som nævnt, ikke er sket en harmonisering hvad angår de direkte skatter. Kompetencen til at vedtage regler om direkte skatter tilkommer hermed staterne selv, hvorfor der naturligt opstår en difference staterne imellem.

De skattemæssige udfordringer søges blandt andet afhjulpet i en række EU-direktiver og dobbeltbeskatningsoverenskomster (herefter DBO'er). Grundet disse gunstigere skatteregler, samt de differentierede skattesatser staterne imellem, ses der et stigende incitament til, gennem kunstige arrangementer, at placere indkomsten i et land med enten en lav eller slet ingen beskatning.

Det må dog antages, at disse kunstige arrangementer aldrig har været meningen med de gunstigere skatteregler, hvorfor der opstår endnu en udfordring, som søges afhjulpet gennem forskellige tiltag på både national og international plan.

Et af tiltagene er gennemført af *Organisation for Economic Cooperation and Development* (herefter OECD). OECD har på foranledning af G20<sup>2</sup> udarbejdet en 15-punkts handlingsplan ved navn *Base Erosion and Profit Shifting* (herefter BEPS), hvis formål er at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning. De forskellige tiltag i handlingsplanen skal forsøge at hindre skatteplanlægningsstrategier, der udnytter ”*gaps and mismatches*” i skatteregler, så et overskud ikke, ved hjælp af et kunstigt arrangement, kan flyttes til en stat med enten en lav eller slet ingen beskatning.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> L 167 - Bilag 1 – Høringsskema, side 28 og Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 178

<sup>2</sup> Forkortelse for *Group of Twenty*

<sup>3</sup> About the Inclusive Framework on BEPS

Formålet med implementeringen af disse tiltag til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning, samt løbende overvågning af reglerne, er, at forsøge at sikre, at indkomster beskattes i den stat, hvori de økonomiske aktiviteter finder sted og hvori der skabes værdi.<sup>4</sup>

Fra EU's side har man tillige fokus på at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse. Det har medført, at Kommissionen den 6. december 2012 vedtog en handlingsplan, som blandt andet indeholdt en ændring af den daværende misbrugsbestemmelse i Direktiv 2011/96/EU Moderdatterselskabsdirektivet (herefter MDD).<sup>5</sup> Ændringen betød, at medlemsstaterne, herunder Danmark, skulle implementere en ny generel omgåelsesklausul i intern lovgivning for at hindre misbrug af direktivet.<sup>6, 7</sup>

I dansk skatteret blev denne nye generelle omgåelsesklausul i MDD implementeret i ligningslovens (herefter LL) § 3, stk. 1 og 2. Overordnet set medfører klausulen, at det ikke er muligt at anvende fordele efter MDD i tilfælde, hvor der er tale om et eller flere ikke-reelle arrangementer med det hovedformål eller et af hovedformålene at opnå en skattefordel, som virker mod direktivets indhold eller formål.<sup>8</sup> Bestemmelsen trådte i kraft i dansk skatteret den 1. maj 2015 som led i Skattelypakken.<sup>9</sup> Ikke nok med at Danmark implementerede den generelle internationale omgåelsesklausul i MDD, udvidede Danmark bestemmelsen til også at omfatte direktivfordele efter Direktiv 2003/49/EF Rente-/royaltydirektivet (herefter RRD) og direktivfordele efter Direktiv 2009/133/EF Fusionsskattedirektivet (herefter FSD).

Ydermere kom LL § 3, stk. 3 til at indeholde en generel international omgåelsesklausul, som omfatter fordele efter DBO'er. Formålet med LL § 3, stk. 3 er således at hindre misbrug af DBO'er.<sup>10</sup> Bestemmelsen er tilstræbt at svare til fremtidige klausuler i selve overenskomsterne i overensstemmelse med OECD's anbefalinger.<sup>11</sup> LL § 3, stk. 3 vil være omdrejningspunktet i nærværende afhandling.

---

<sup>4</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 3

<sup>5</sup> Ændret ved ændringsdirektiv 2015/121/EU

<sup>6</sup> COM/2013/0814 Final

<sup>7</sup> 2015/121/EU

<sup>8</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 9

<sup>9</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 5

<sup>10</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 11-13

<sup>11</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 9

LL § 3 er på nuværende tidspunkt den eneste generelle omgåelsesklausul i dansk skatteret. Dog er misbrugsklausulen afgrænset til kun at finde anvendelse på de i LL § 3 angivne dele af indkomstskatterettens område, hvorfor der ikke er tale om en generel omgåelsesklausul, som omfatter samtlige af skatterettens områder. I litteraturen har bestemmelsen været genstand for en del kritik, da der har været, og stadig er, en del usikkerheder angående rækkevidden af og anvendelsesområdet for bestemmelsen. Denne usikkerhed anses som værende en betydelig retsusikkerhed og gælder både for så vidt angår bestemmelsens stk. 1, 2 og 3.

Nærværende afhandling vil forsøge at klarlægge anvendelsesområdet for og rækkevidden af den generelle omgåelsesklausul i LL § 3, stk. 3 om DBO-fordele ved en analyse heraf. Afhandlingen vil tage udgangspunkt i følgende problemformulering:

### Problemformulering

I hvilket omfang vil den generelle internationale omgåelsesklausul i LL § 3, stk. 3 finde anvendelse som led i bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning og hvilke faktorer forventes det, at de danske Skattemyndigheder vil inddrage i anvendelsen af bestemmelsen?

### Afgrænsning

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i problemformuleringen og dermed LL § 3, stk. 3, hvorfor de andre tiltag i Skattelypakken og lovforslaget ikke vil blive gennemgået eller kommenteret.<sup>12</sup> Begrebet ”skattely” vil ikke være genstand for behandling. Endvidere vil LL § 3, stk. 1 og 2 heller ikke blive behandlet særskilt, men vil blot anvendes til at klarlægge anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3.

Det er kun de direkte skatter, der behandles, hvorfor de indirekte skatter ikke vil blive behandlet.

Da LL § 3, stk. 3 er en generel værnsregel, vil der ikke gås i dybden med de specifikke værnsregler, men afgrænsningen af anvendelsesområdet for både specifikke og generelle værnsregler vil blive beskrevet for at give læseren en bedre forståelse for anvendelsesområdet af de generelle værnsregler. Afhandlingen omhandler en generel værnsregel, som forventes at kunne finde anvendelse i en lang række tilfælde og tillige forventes at kunne finde anvendelse i situationer, som endnu ikke er kendt eller forudset. Der vil derfor ikke gennemgås en udtømmende liste og ej heller behandles de konkrete

---

<sup>12</sup> Lovforslaget og Skattelypakken omhandler overordnet tre tiltag, som skal bekæmpe skattely og aggressiv skatteplanlægning. 1) Der indføres en beskatning af stifteren af trusts, som skal mindske mulighederne for aggressiv skatteplanlægning. 2) Der skal ske en fair beskatning, når aktiver føres ud af landet. 3) Der indføres en international omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning

situationer, hvor bestemmelsen ville kunne finde anvendelse. Dog vil enkelte eksempler herpå behandles.

LL § 3, stk. 3 omhandler misbrug af overenskomstfordele, hvorfor der ikke vil ske en dybdegående gennemgang af EU-retten. Afhandlingen vil alene indeholde misbrugsregler og -principper, såfremt disse indeholder fortolkningsbidrag til forståelsen af LL § 3, stk. 3 og begrænses derfor hertil. Afhandlingen vil indeholde EU-retlige elementer, da der kort vil blive redegjort for forskellen mellem det forventede anvendelsesområde for LL § 3, stk. 1 og 2 og LL § 3, stk. 3. Dog er dette ikke omdrejningspunktet i nærværende afhandling, hvorfor dette blot gøres kort og med henblik på at besvare afhandlingens problemformulering. Endvidere gøres dette i lyset af misbrugsbegrebet i MDD, hvorfor hverken misbrugsbegrebet i FSD eller RRD vil blive belyst. FSD og RRD vil kun nævnes kort og vil ikke blive behandlet nærmere. Endvidere vil hverken EU-Kommissionens forslag om en fælles konsolideret skattebase (CCTB/CCCTB) eller Anti-tax avoidance direktivet (ATAD) blive behandlet.

Det er ikke alle OECD's tiltag i BEPS-projektet, der vil blive behandlet, men blot Action Point 6, da dette anvendes til fortolkningen af LL § 3, stk. 3. Det betyder også, at OECD's andre fokusområder, som ikke er en del af BEPS-projektet, tillige ikke behandles. Dog vil BEPS-projektets Action Point 15 om det multilaterale instrument (MLI) nævnes kort i afhandlingens perspektivering.

OECD anbefaler, at staterne anvender en treleddet model for at opfylde nogle minimumsstandarder. De tre led er en Principal Purpose Test (PPT), en specifik værnsregel, som er baseret på *limitation-on-benefits* (LOB) bestemmelser og en erklæring om, at det er de kontraherende staters ønske og formål med en DBO at hindre skatteunddragelse. Da LL § 3, stk. 3 stort set er en gengivelse af PPT-bestemmelsen, vil denne behandles. Erklæringen vil kort blive gennemgået, mens den specifikke værnsregel ikke vil blive behandlet yderligere.

Danmark har indgået DBO'er med en række lande. De fleste af disse er udarbejdet i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst (herefter modeloverenskomsten), hvorfor der henvises til denne og dermed ikke særskilte DBO'er.

Da afhandlingen vil søge at klarlægge anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3, vil der ikke tages stilling til, hvorvidt bestemmelsen er i strid med Grundlovens § 43 og legalitetsprincippet. Dog vil der kort gøres nogle retssikkerhedsmæssige overvejelser ved implementeringen af en generel værnsregel.

Begreberne ”realitetsgrundsætning” og ”rette indkomstmodtager” vil ikke blive behandlet. Dette skyldes, at problemformuleringen ikke lægger op til en fastlæggelse af retstilstanden inden implementeringen af LL § 3, stk. 3. Det er derfor kun praksis, som tager stilling til LL § 3, der vil anvendes som fortolkningsbidrag. Begrebet ”retsmæssig ejer” vil ligeledes ikke blive behandlet.

Der anvendes to bindende svar til at klarlægge anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3. Disse bindende svar vil ikke blive gennemanalyseret, og det er kun de faktorer, der kan anvendes som fortolkningsbidrag og dermed til at fastlægge anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3, der vil blive behandlet.

I forbindelse med implementeringen af en ny lov er der nogle praktiske implikationer, herunder eksempelvis administrative konsekvenser for erhvervslivet. Disse vil ikke blive behandlet.

## Metode

I nærværende afhandling anvendes den retsdogmatiske metode til undersøgelse og klarlæggelse af anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3. Afhandlingens problemstilling behandles derved gennem en undersøgelse efterfulgt af en fastlæggelse af gældende ret. Hertil vil der både blive benyttet internationale og nationale retskilder og -litteratur.

LL er den primære retskilde. Hertil kommer tillige lovens relevante forarbejder, der i dansk retskildeteori som regel vil kunne anvendes til lovfortolkning, hvor en ordlydsfortolkning ikke anses for udfyldende. Loves forarbejder anses dog ikke som selvstændige retskilder, men de kan til en vis grad anvendes som bidrag til fortolkning af loven.<sup>13</sup> Hertil skal det bemærkes, at ikke alle forarbejder er lige væsentlige. Til besvarelse af afhandlingens problemformulering anvendes navnlig bemærkninger til lovforslaget, som anses for at kunne tillægges særlig vægt.<sup>14</sup>

Endvidere anvendes særligt OECD’s endelige rapporter, som vedrører BEPS-projektet og tillige OECD’s anbefalinger og kommentarer. Da OECD’s anbefalinger og rapporter anvendes, tages der højde for OECD’s retskildemæssige værdi. Udgangspunktet er, at Skatteministeriet finder OECD’s kommentarer til modeloverenskomsten retvisende, hvad angår fortolkningen af de danske DBO’er.<sup>15</sup> Ofte vil en DBO’s ordlyd være sammenfaldende med modeloverenskomsten, hvorfor kommentarerne

---

<sup>13</sup> Retsvidenskabsteori, side 233

<sup>14</sup> Retsvidenskabsteori, side 233

<sup>15</sup> D.J.V. 2018-1, C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten



til modeloverenskomsten ofte udgør et centralt bidrag til fortolkningen af en DBO.<sup>16</sup> Det skal her bemærkes, at det er teksten i de konkrete DBO'er, der gælder, og dermed ikke teksten i modeloverenskomsten, hvis der foreligger en forskel. Selvom kommentarerne har haft afgørende betydning i nogle afgørelser, skal der gøres opmærksom på, at modeloverenskomsten og de hertil knyttede kommentarer er udarbejdet uden Folketingets medvirken og har dermed ikke samme status som lovbemærkningerne til en dansk lov.<sup>17</sup> Da der i lovbemærkningerne til LL § 3, stk. 3 henvises til OECD's anbefalinger og BEPS-projektet<sup>18</sup>, må OECD's anbefalinger dog formentlig kunne tillægges væsentlig værdi, hvad angår fortolkningen og forståelsen af anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3. Fortolkning af kommentarerne til modeloverenskomsten vil kort behandles og igennem afhandlingen forudsættes det, at disse kan tillægges værdi ved fortolkningen af bestemmelserne i DBO'er og tillige anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3.

Der vil ikke anvendes EU-retlige afgørelser og EU-lovgivning vil kun anvendes i begrænset omfang. Dog vil Generaladvokatens forslag<sup>19</sup> anvendes som fortolkningsbidrag og med henblik på at belyse anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3.

LL § 3, stk. 3 blev implementeret i 2015 og mængden af praksis er begrænset. Afhandlingen vil indeholde to bindende svar fra Skatterådet. Hjemlen til bindende svar findes i skatteforvaltningslovens kapitel 8 og vil binde Skattemyndighederne direkte i forhold til spørger.<sup>20</sup> Bindende svar er udelukkende forvaltningens opfattelse, hvorfor domstolene selvsagt ikke er bundet heraf. De bindende svar på området udgør blot et fortolkningsbidrag til, hvordan LL § 3, stk. 3 placerer sig i dansk skatteret.

Til besvarelse af problemformuleringen anvendes endvidere relevant faglitteratur, herunder lærebøger og faglitterære artikler. Dog kan disse, med rette, ikke kategoriseres som retskilder.

---

<sup>16</sup> D.J.V. 2018-1, C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

<sup>17</sup> D.J.V. 2018-1, C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

<sup>18</sup> 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 9 og 11-13

<sup>19</sup> C-115/16

<sup>20</sup> Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningslovens § 25)

## Indledende begrebsfastlæggelse

### Generelle og specifikke værnsregler

Til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning og misbrug inden for skatteretten er der blevet implementeret en række værnsregler. Disse værnsregler kaldes også for *Anti-Avoidance Rules* og ses både i national og international skatteret.

Der er forskel på værnsregler, da disse enten kan være af generel eller specifik karakter. De generelle værnsregler har typisk et noget bredere anvendelsesområde end de specifikke værnsregler, hvorfor de generelle værnsregler tillige er baseret på bredere kriterier. Disse kriterier er hverken rettet mod specifikke transaktioner eller specifikke skatteydere, og kan både være fastsat ved lov eller udviklet gennem retspraksis. De generelle værnsregler går også under navnet *General Anti-Avoidance Rules* (herefter GAAR).<sup>21</sup> En GAAR kan anvendes til at tilsidesætte dispositioner, som udelukkende foretages af skattemæssige årsager.<sup>22</sup> Dog kan en GAAR give anledning til en del problematik, da denne kan implementeres og udformes på en sådan måde, at den vil kunne finde anvendelse på misbrugssituationer, som på implementeringstidspunktet ikke er kendt og ikke er forudset af lovgiver. Retsusikkerheden anses som værende større ved en GAAR end retsusikkerheden ved de specifikke værnsregler – i hvert fald indtil domstolene har dannet en praksis og fastlagt det pågældende anvendelsesområde.<sup>23</sup>

I Danmark er der ikke implementeret en generel skatteretlig værnsregel, som også finder anvendelse på rent nationale dispositioner. I stedet for en lovfæstet generel værnsregel, er princippet om rette indkomstmodtager og realitetsgrundsætningen hidtil blevet påberåbt i en række misbrugssituationer.<sup>24</sup> Der er dog med LL § 3 blevet implementeret en generel værnsregel, som relaterer sig til grænseoverskridende dispositioner.<sup>25</sup>

De generelle værnsregler har i nogle tilfælde vist sig ikke at være tilstrækkelige, hvad angår skatteplanlægning på international plan, hvorfor nogle lande har suppleret de generelle værnsregler med specifikke værnsregler for at beskytte skattegrundlaget yderligere.<sup>26</sup> De specifikke værnsregler kaldes også *Specific Anti-Avoidance Rules* (herefter SAAR). Det er vigtigt at kende sondringen

---

<sup>21</sup> International skatteret i et dansk perspektiv, side 277-278

<sup>22</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 182

<sup>23</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 182

<sup>24</sup> International skatteret i et dansk perspektiv, side 270

<sup>25</sup> Dog er misbrugsklausulen afgrænset til kun at finde anvendelse på de i LL § 3 angivne dele af indkomstskatterettens område, så der er dermed ikke tale om en generel omgåelsesklausul, som omfatter samtlige af skatterettens områder

<sup>26</sup> International skatteret i et dansk perspektiv, side 278

mellem de generelle og specifikke værnsregler, da det hjælper til forståelsen af rækkevidden af en konkret bestemmelses anvendelsesområde.

Som navnet antyder, finder en SAAR anvendelse på specifikke tilfælde af misbrugssituationer. Det betyder, at værnsreglerne ikke kan finde anvendelse på andre tilfælde end det pågældende tilfælde af misbrug, der er reguleret i selve bestemmelsen. Det er dermed muligt at omgå bestemmelsen ved andre former for misbrug, som ikke vil blive nægtet i en SAAR. Modsat en GAAR tager en SAAR ikke højde for misbrugssituationer, der kan opstå i fremtiden og som på implementeringstidspunktet ikke er kendt.

I dansk skatteret er der implementeret en række specifikke værnsregler. Eksempler på specifikke værnsregler er blandt andet reglerne om transfer pricing, begrænsning af rentefradrag og CFC.<sup>27</sup>

Princippet om *lex specialis* må også forventes at finde anvendelse hvad angår værnsregler. Det betyder, at de specifikke værnsregler forventes at finde anvendelse frem for de generelle værnsregler i situationer, hvor begge værnsregler kan påberåbes.<sup>28</sup>

### Aggressiv skatteplanlægning og misbrug

LL § 3, stk. 3 har til formål at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning, herunder misbrug på skatteområdet.<sup>29</sup> Det fremgår dog hverken af Skattelypakken, loven eller bemærkningerne hertil, hvad der specifikt menes hermed. For at få en forståelse af hvilke situationer LL § 3, stk. 3 søger at ramme, vil dette afsnit indeholde en afgrænsning af begreberne.

I dansk skatteret anvendes begrebet skatteudnyttelse som en samlebetegnelse for skattetænkning, skatteunddragelse og skattesvig.<sup>30</sup>

Selvom der sjældent sondres mellem de forskellige former for muligheder, som kan udhule skattebasen, er det vigtigt at afgrænse områderne, da der er langt imellem dem.

I den ene ende af spektret findes skattesvig, som er en forsætlig adfærd, der er omfattet af en strafferetlig sanktion. I den anden ende af spektret findes de lovlige dispositioner, der ikke nødvendigvis er begrundet i skattemæssige årsager, men som alligevel dræner skattekasen i mere

---

<sup>27</sup> International skatteret i et dansk perspektiv, side 280

<sup>28</sup> Lærebog om indkomstskat, side 137

<sup>29</sup> 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 5

<sup>30</sup> International skatteret i et dansk perspektiv, side 270

eller mindre grad. Disse dispositioner omfatter situationer, hvor en skatteyder prøver at opnå skattefordele på lovlige vis. Dette kaldes også skattetænkning eller lovlige skatteundgåelse/skatteplanlægning og er defineret som skatteudnyttelse, der efter en prøvelse ved domstolene ikke strider mod skattelovgivningen.<sup>31</sup>

Imellem disse to ydrepoler findes skatteunddragelse, som dækker over de dispositioner, som enten er helt eller delvist begrundet i skattefordele. Disse dispositioner kan antages at være lovlige af borgere og virksomheder, men ulovlige når det kommer til en domstolsprøvelse.<sup>32, 33</sup>

Skatteudnyttelse er endvidere et synonym for det almindelige juridiske begreb omgåelse og ligeledes synonym med det lidt bredere udtryk misbrug.<sup>34</sup> Omgåelse er i litteraturen defineret som, ”at man så at sige ”styrer sig uden om” et givent regelsæt uden, at de reelle følger heraf ønskes.”<sup>35</sup>

I bemærkningerne til LL § 3, stk. 3 er det anført, at der foreligger misbrug, ”hvor deltagelse i arrangementer har været for at sikre en gunstigere skattemæssig position, og hvor det at opnå en gunstigere behandling vil være i strid med formålet og hensigten med de relevante bestemmelser i en overenskomst.”<sup>36</sup>

Dette er dog en meget bred formulering, som har medført en vis retsikkerhed. Vurderingen af hvorvidt der foreligger misbrug er dermed tillige behæftet med en usikkerhed.

LL § 3, stk. 3 finder anvendelse på aggressiv skatteplanlægning og ikke bare ”almindelig” skatteplanlægning. Det må formentlig betyde, at der skal være tale om skatteplanlægning, der ligger i den ende af spektret, som ikke er lovlige dispositioner. Hvordan det konkret skal defineres, er ikke klart og der foreligger dermed en vis retsikkerhed herom. LL § 3, stk. 3 vil dog formentlig ikke finde anvendelse på ”lovlige skatteplanlægning”, jf. ovenstående.

I bemærkningerne til loven fremgår det, at lovforslaget indeholder elementer, hvis formål er at styrke indsatsen mod grænseoverskridende skatteunddragelse.<sup>37</sup> Det fremgår endvidere af bemærkningerne, at et af formålene med DBO’er er at hindre, at overenskomsterne giver anledning til skatteundgåelse

---

<sup>31</sup> International skatteret i et dansk perspektiv, side 270

<sup>32</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 283

<sup>33</sup> International skatteret i et dansk perspektiv, side 270

<sup>34</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 107

<sup>35</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 123

<sup>36</sup> 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 13

<sup>37</sup> 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 15

og skatteunddragelse.<sup>38</sup> Grænsen for, hvornår der er tale om skatteundgåelse og hvornår der er tale om skatteunddragelse, er ikke klar og begreberne bliver formentlig ofte blandet sammen. Da begreberne ikke er klart adskilte og da der i praksis ikke findes en klar adskillelse heller, vil der ikke sondres mellem disse.

Nærværende afhandling vil som udgangspunkt benytte de definitioner, der er fremlagt af OECD hvad angår begrebet aggressiv skatteplanlægning og misbrug. Disse begreber vil blive anvendt som en betegnelse for de dispositioner, LL § 3, stk. 3 forsøger at hindre.

### Tiden før indførslen af LL § 3, stk. 3

Tilbage i 80'erne blussede diskussionen op om, hvorvidt der skulle indføres en generel omgåelsesklausul inden for skatteretten som en effektivisering af indsatsen mod skattetænkning. Hovedårsagen til denne diskussion var sandsynligvis, at der var en udbredt opfattelse af, at det danske skattesystem befandt sig i en krise. Derfor lød overvejelserne på, om en generalklausul – ”*som en slags universalmiddel*” – kunne afhjælpe denne krise.<sup>39</sup>

Kritikere mente dog, grundet erfaring fra tidligere misbrugslovgivning, at det ville være som at ”*luge ukrudt med gravko*”.<sup>40</sup>

I 1983 stillede Socialistisk Folkeparti forslag til folketingsbeslutning om indførelse af en generel omgåelsesklausul. Forslaget blev dog ikke vedtaget, men Folketingets skatte- og afgiftsudvalg tilkendegav at ”*(e)t flertal (...) anser det for ønskeligt, at der bliver gennemført en generel omgåelsesklausul i den danske skattelovgivning, og opfordrer ministeren til at undersøge, om en sådan klausul kan indpasses i det danske skattesystem.*”<sup>41</sup> De efterfølgende år stillede både Socialdemokratiet og Socialistisk Folkeparti lovforslag herom, men ingen af lovforslagene blev vedtaget.<sup>42</sup>

Kritikere mente, at en omgåelsesklausul ville indebære, at en retsikkerhed ville blive bekæmpet med en ny retsikkerhed<sup>43</sup> og ”*(a)t det, man vil opnå ved indførslen af en generalklausul, simpelt*

---

<sup>38</sup> 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 11

<sup>39</sup> SPO.1984.96, side 1

<sup>40</sup> SPO.1983.265, side 1

<sup>41</sup> TfS 1988, 365, side 1

<sup>42</sup> TfS 1988, 365, side 1

<sup>43</sup> SPO.1985.45, side 1

*hen er muligheden for at gennemføre beskatning uden lovhjemmel. Dermed er generalklausulen, uanset de besnærede formuleringer, man kan give den, udstillet i al sin usminkede nøgenhed.”<sup>44</sup>*

Yderligere mente nogle, at den svære opgave det er, at få alle til at betale den skat, de bør, med en generel omgåelsesklausul, blot ville søges løst ved at pålægge Skattemyndighederne den håbløse opgave at afgrænse retsområdet – en opgave som de mente, at Folketinget ikke havde evnen til at dække ved lov.<sup>45, 46</sup> I et ellers demokratisk samfund ansås dette som værende udemokratisk og som værende en opgave, som ikke skulle pålægges forvaltningen, men en opgave, som er og forbliver Folketingets.<sup>47</sup>

En generel omgåelsesklausul har altså været et omdiskuteret emne med både tilhængere og kritikere i en række år.

### Baggrund for indførelsen af LL § 3, stk. 3

LL § 3 blev indført som led i Skattelypakken<sup>48</sup> og blev vedtaget ved lov nr. 540 den 29. april 2015.<sup>49</sup> Bestemmelsen trådte i kraft den 1. maj 2015<sup>50</sup> og har, som beskrevet indledningsvist, grobund i en ændring af den dagældende misbrugsbestemmelse i MDD. Ændringen betød, at medlemsstaterne, herunder Danmark, skulle implementere en generel omgåelsesklausul i intern lovgivning for at hindre misbrug af direktivet.<sup>51</sup>

I forbindelse med den nationale implementering af den generelle omgåelsesklausul i MDD, blev LL § 3, stk. 3 om misbrug af DBO-fordele implementeret i intern dansk lovgivning.

LL § 3, stk. 3 lyder som følger:

*”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*

---

<sup>44</sup> TfS 1988, 402, side 2

<sup>45</sup> SPO.1985.45, side 1

<sup>46</sup> Det anses stadig for værende lovgivningsmagten og ikke skatteadministrationens eller domstolens opgave at regulere et område, der har givet anledning til fortolkningstvivl. Se Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 144

<sup>47</sup> SPO.1991.46, side 1

<sup>48</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 1

<sup>49</sup> D.J.V. 2018-1, C.I.1 Lovens formål

<sup>50</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 4

<sup>51</sup> COM/2013/0814 Final

*medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.*"<sup>52</sup>

Efter ordlyden medfører klausulen, at de danske Skattemyndigheder ikke er forpligtede til at indrømme fordele i en DBO, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med at deltage i en transaktion eller et arrangement er at sikre en gunstigere skattemæssig position, når det at opnå denne gunstigere position vil være i strid med formålet eller hensigten med den eller de relevante bestemmelser i DBO'en.<sup>53</sup>

Bestemmelsen og bemærkningerne til lovforslaget har været genstand for en del kritik, da der har hersket enighed om, at både bestemmelsen og bemærkningerne hertil er for uklare og upræcise og at der derfor foreligger en betydelig retsusikkerhed. Det er vigtigt, at både skattepligtige og myndighederne forstår bestemmelsens anvendelsesområde korrekt, da bestemmelsen da ellers risikerer at blive taget i brug i forkerte situationer eller omvendt - ikke anvendt i situationer, hvor det har været hensigten.

For at klarlægge anvendelsesområdet, er det nødvendigt at dele bestemmelsen op og få anskueliggjort, hvad der ligger i de formuleringer og ord, der har været genstand for kritikken.

Det fremgår af bemærkningerne til LL § 3, stk. 3, at det var hensigten, at bestemmelsen skulle udformes således, at den burde svare til *fremtidige* klausuler i selve DBO'erne og at den burde være i overensstemmelse med OECD's anbefalinger.<sup>54</sup>

Ordlyden i LL § 3, stk. 3 er mere eller mindre en gengivelse af OECD's *Principal Purpose Test* (herefter PPT). OECD's PPT blev udarbejdet i forbindelse med Action Point 6 i BEPS-projektet. Action Point 6 omhandler netop *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*.<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> LL § 3, stk. 3

<sup>53</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 11

<sup>54</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 9

<sup>55</sup> *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* er titlen på Action Point 6

OECD's Final Report om Action Point 6 blev offentliggjort i oktober 2015. Det vil sige, at LL § 3, stk. 3 blev implementeret inden, OECD havde offentliggjort den endelige rapport til Action Point 6 og dermed PPT-bestemmelsen, hvilket er kritiseret i litteraturen.<sup>56</sup> Hvad angår PPT-bestemmelsen har formuleringen af denne dog ikke ændret sig i den endelige rapport i forhold til tidligere udkast.<sup>57</sup> For at modvirke overenskomstmisbrug anbefaler OECD, at der dels bør implementeres en omgåelsesklausul i de fremtidige DBO'er og at der dels bør implementeres en omgåelsesklausul i intern national lovgivning.<sup>58, 59</sup>

Da OECD's anbefalinger til bekæmpelse af DBO-misbrug, herunder særligt BEPS-projektets Action Point 6, er blevet anvendt til udformningen af LL § 3, stk. 3, og da der i forarbejderne henvises hertil, må LL § 3, stk. 3 skulle fortolkes i overensstemmelse hermed og i overensstemmelse med de hertil knyttede kommentarer og eksempler.<sup>60</sup> For at forstå anvendelsesområdet for og rækkevidden af LL § 3, stk. 3, vil OECD's anbefalinger til bekæmpelse af DBO-misbrug blive gennemgået i det følgende.

### OECD's anbefalinger til bekæmpelse af DBO-misbrug

Samarbejde imellem staterne kan skabe en skattemæssig konflikt, da der kan foreligge uenighed om, hvilken stat beskatningsretten tilkommer. For at imødegå disse konflikter, er der lavet en række DBO'er, som skal være med til at sikre, at skatteydere undgår dobbeltbeskatning.

OECD's modeloverenskomst kan anvendes som skabelon ved udarbejdelse af en DBO og danner grundlag for en lang række DBO'er. De fleste DBO'er som Danmark er part i, stemmer overens med modeloverenskomsten. Når modeloverenskomsten og de hertil knyttede kommentarer anvendes til udformningen af en DBO, må den endelige DBO også skulle fortolkes i overensstemmelse hermed. Denne fortolkning skal tillige anvendes på rent nationale bestemmelser, hvis disse er implementeret i overensstemmelse med modeloverenskomsten og dennes kommentarer.<sup>61</sup>

---

<sup>56</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 153

<sup>57</sup> Jf. en sammenligning af Article X, Paragraph 7 i tidligere udgave af OECD's rapport (OECD 2014, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action Point 6: 2014 Deliverable, side 66) med Article X, Paragraph 7 i OECD 2015 Final Report, Action Point 6, side 55

<sup>58</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 9

<sup>59</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit shifting, side 19

<sup>60</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 274

<sup>61</sup> SU 2014, 367



Overordnet set er hovedformålet med en DBO at fjerne en eventuel international dobbeltbeskatning. At man fjerner denne dobbeltbeskatning, er med til at fremme udvekslingen af tjenesteydelser og med til at fremme kapitalens bevægelighed og fysiske og juridiske personers bevægelighed.<sup>62, 63</sup>

Dog kan en DBO resultere i en dobbelt ikke-beskatning, hvilket ikke anses for værende hensigtsmæssigt. Derfor er et andet formål med en DBO at hindre, at disse giver anledning til dobbelt ikke-beskatning, herunder skatteunddragelse og skatteundgåelse.<sup>64</sup>

Blandt OECD-landene er der enighed om, ”at stater ikke er forpligtede til at indrømme fordele i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst ved deltagelse i arrangementer, der indebærer misbrug af overenskomstens bestemmelser. Fordele i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal således ikke indrømmes i tilfælde, hvor et hovedformål med at deltage i visse transaktioner eller arrangementer har været at sikre en gunstigere skattemæssig position, og hvor det at opnå en gunstigere behandling vil være i strid med formålet og hensigten med de relevante bestemmelser.”<sup>65</sup>

Da der har vist sig en række misbrugssituationer af DBO'er, har OECD med BEPS-projektet blandt andet fokuseret på at hindre muligheden for misbrug af disse. Dette har resulteret i Action Point 6, som netop omhandler bekæmpelse af misbrug af DBO'er. I forbindelse hermed har OECD udarbejdet en rapport (Final Report om Action Point 6), som blev færdig i 2015 og som blandt andet indeholder anbefalinger i forbindelse med modeloverenskomsten og DBO'er udarbejdet i overensstemmelse hermed.

## BEPS - Action Point 6

OECD's Final Report om Action Point 6 blev udarbejdet med det formål at sikre opfyldelse af de minimumsstandarder, som blev udarbejdet i forbindelse med BEPS-projektet og som blandt andet skal sikre beskyttelse mod misbrug af DBO-fordele.<sup>66</sup> Der er specielt fokus på at hindre muligheden for *treaty shopping* og fokus på at hindre muligheden for at opnå skattefordele, som er opnået i andre utilsigtede situationer.<sup>67</sup> I OECD's Final Report om Action Point 6 er *treaty shopping* defineret som

---

<sup>62</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 11

<sup>63</sup> Action Plan on base Erosion and Profit shifting, side 7

<sup>64</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 11

<sup>65</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 11

<sup>66</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 10

<sup>67</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 20

situationer, hvor der forsøges at opnå en skattefordel i en DBO uden at den, der forsøger at opnå skattefordelen, er skattepligtig til nogen af de af DBO'en kontraherende stater.<sup>68</sup> Der er i OECD enighed om, at når to stater er blevet enige om nogle fordele, som eksempelvis lavere eller slet ingen kildeskat, skal det ikke være muligt at opnå disse fordele i situationer, hvor de ikke er tiltænkt.<sup>69, 70</sup>

Den første del af arbejdet i forbindelse med Action Point 6 i BEPS-projektet var at udarbejde traktatbestemmelser og forslag til nationale bestemmelser til at hindre misbrug af DBO-fordele. Her skelnes der mellem to typer af misbrug. Den ene type misbrug er den situation, hvor en person forsøger at omgå de bestemmelser, der er fastsat i selve DBO'erne. Den anden type misbrug er den situation, hvor en person forsøger at omgå bestemmelserne i en national skattelovgivning ved hjælp af traktatfordele.<sup>71</sup> OECD har anbefalet nogle minimumsstandarder til at hindre den type misbrug, hvor en person forsøger at omgå de bestemmelser, der er fastsat i selve DBO'erne. Sidstnævnte type misbrug vil ikke blive behandlet yderligere.

#### Minimumsstandarder

OECD anbefaler, at staterne anvender en treleddet model for at hindre den type misbrug, hvor en person forsøger at omgå de bestemmelser, der er fastsat i selve DBO'erne. Denne treleddede model indeholder for det første en klar erklæring om, at det er de kontraherede staters ønske og formål med en DBO at hindre skatteunddragelse og hindre muligheden for *treaty shopping*.<sup>72, 73</sup>

Denne del af arbejdet indeholder en præcisering af formålet med DBO'erne, herunder at disse ikke er beregnet til at blive anvendt til at opnå dobbelt ikke-beskatning.<sup>74</sup>

Bestemmelserne i DBO'erne blev i begyndelsen implementeret med det primære formål at forhindre dobbeltbeskatning. Dette afspejles i titlen til modeloverenskomsten i år 1963 og 1977. Titlen var her:

*“Convention between (State A) and (State B) for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital.”*<sup>75</sup>

---

<sup>68</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 17

<sup>69</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 12

<sup>70</sup> Action Plan on base Erosion and Profit shifting, side 19

<sup>71</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 17

<sup>72</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 18-19

<sup>73</sup> Dette er tillige rapportens section B og dermed andet formål med Action Point 6

<sup>74</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 17

<sup>75</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 91

I 1977 blev kommentarerne til artikel 1 i modeloverenskomsten ændret netop for at præcisere, at DBO'er ikke var tiltænkt til at fremme skatteunddragelse. I kommentarens punkt 7 fremgik følgende:

*”The purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons; they should not, however, help tax avoidance or evasion.”*<sup>76</sup>

I 2003 blev dette stykke ændret for yderligere at præcisere, at forebyggelse af skatteunddragelse tillige var et af formålene med DBO'er. Punkt 7 fik følgende ordlyd:

*“The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.”*<sup>77</sup>

Forebyggelse af skatteunddragelse er altså ligeledes blevet et af formålene med DBO'erne og det blev foreslået, at det tillige skulle implementeres i titlen på overenskomsten. Derudover er det foreslået, at modeloverenskomsten bør indeholde en præambel, der fastslår, at når stater indgår en DBO med hinanden, er det med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, men at denne hindring ikke bør medføre, at der bliver skabt muligheder for skatteunddragelse.<sup>78</sup>

Action Point 6 har resulteret i en ændring af modeloverenskomstens titel, som nu lyder som følger:

*”Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance.”*<sup>79</sup>

Den anden minimumsbestemmelse i den treleddede model indeholder en SAAR baseret på *limitation-on-benefits* (LOB) bestemmelser. For at imødegå andre former for misbrug, der ikke er omfattet af LOB-reglen, er det tredje og sidste punkt i den treleddede model en GAAR baseret på en *principal*

---

<sup>76</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 91

<sup>77</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 91

<sup>78</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 91

<sup>79</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 91

*purpose test* (PPT).<sup>80</sup> Artikel 29 i modeloverenskomsten og de hertil knyttede kommentarer fra 2017 indeholder både LOB-bestemmelserne og PPT-bestemmelsen.<sup>81</sup>

Da LL § 3, stk. 3, som tidligere anført, er en gengivelse af PPT-bestemmelsen, vil PPT-bestemmelsen blive behandlet i det nedenstående. SAAR'en vil ikke være genstand for yderligere behandling.

### Principal Purpose Test (PPT)

I OECD's PPT skal der foretages en komparativ analyse af hovedformålene med et eventuelt arrangement og det skal herefter, ud fra DBO'en, afgøres, hvorvidt der er tale om misbrug af DBO'ens bestemmelser og formål.<sup>82</sup>

PPT-bestemmelsen har følgende ordlyd:

*“Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal 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.”*<sup>83</sup>

PPT-bestemmelsen har, ligesom LL § 3, stk. 3, været genstand for en del kritik i litteraturen. Kritikken af PPT-bestemmelsen har blandt andet været, at bestemmelsen alene udgør en fordel for skatterådgivere og at den er i direkte modstrid med juridisk kultur.<sup>84</sup>

Det fremgår af OECD's Final Report til Action Point 6, at formålet med PPT-bestemmelsen er, at det skal sikres, at DBO'er anvendes i overensstemmelse med deres formål.<sup>85</sup> Som tidligere anført, er formålene med en DBO for det første at fremme udvekslingen af varer og ydelser, samt flytningen af personer og kapital ved at fjerne en eventuel dobbeltbeskatning og for det andet at hindre skatteunddragelse.<sup>86</sup>

---

<sup>80</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 18-19

<sup>81</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, side 3 og 21-22

<sup>82</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 18-19

<sup>83</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 55

<sup>84</sup> Den evige udfordring – omgælse og misbrug i skatteretten, side 263

<sup>85</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 55

<sup>86</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 91

Med PPT-bestemmelsen er det muligt at nægte fordele i en DBO, hvis det, efter en analyse af alle relevante og faktiske forhold og omstændigheder, kan konkluderes, at hovedformålet eller et af hovedformålene med arrangementet eller transaktionen var at opnå en skattefordel. Dette er dog kun første del af bestemmelsen. Den anden del af bestemmelsen udgør en undtagelse, som giver den skattepligtige mulighed for at udnytte skattefordelen, hvis skatteyderen kan påvise, at opnåelse af denne skattefordel er i overensstemmelse med indholdet af de relevante bestemmelser i DBO'en og disses formål. Hvis skatteyderen kan påvise dette, vil skatteyderen kunne udnytte fordelen og klausulen vil dermed ikke finde anvendelse.<sup>87, 88</sup>

Ordet *benefit* må fortolkes bredt. Det er begrundet i, at udtrykket formentlig omfatter alle fordele i den pågældende DBO. Disse fordele udgør begrænsninger på skatter pålagt i kildestaten i henhold til artikel 6 til 22 i OECD's modeloverenskomst, herunder skattelettelse, skattefritagelse, skatteudsættelse og tilbagebetaling af skat. Ydermere omfatter begrebet tillige fritagelse for dobbeltbeskatning i henhold til artikel 23 og den beskyttelse, der følger af artikel 24 i modeloverenskomsten.<sup>89</sup>

Der er i OECD's afgrænsning af begrebet *benefit* altså tale om alle situationer, hvor en skattepligtig anvender en artikel i en DBO, som indeholder en fordel og den skattepligtige herved opnår en mere gunstig position ved brug af DBO'en. Bestemmelser i DBO'er, som ikke medfører en fordel enten direkte eller indirekte, anses ikke som værende omfattet af bestemmelsen.<sup>90</sup>

Da en DBO kun finder anvendelse på internationale og ikke rent nationale arrangementer og grundet ordlyden i PPT-bestemmelsen og de hertil knyttede kommentarer, finder PPT-bestemmelsen ikke anvendelse på fordele efter rent nationale bestemmelser. PPT-bestemmelsen finder ligeledes ej heller anvendelse på fordele i andre DBO'er<sup>91</sup> og finder dermed kun anvendelse på fordele, der opnås i den pågældende DBO.

---

<sup>87</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Article 1, comment 61

<sup>88</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 55

<sup>89</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 56

<sup>90</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 271

<sup>91</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 656

PPT-bestemmelsen i Action Point 6 er en afspejling af de daværende kommentarer i afsnit 9.5<sup>92</sup>, 22<sup>93</sup>, 22.1<sup>94</sup> og 22.2<sup>95</sup> til artikel 1 i modeloverenskomsten.<sup>96</sup> Af disse kommentarer fremgår det overordnet, at fordele i en DBO ikke bør kunne anvendes af en skattepligtig, såfremt et af hovedformålene med arrangementet eller transaktionen er at opnå en fordel i en DBO, hvis det under de pågældende omstændigheder vil stride mod formålet med de relevante bestemmelser i DBO'en at opnå denne fordel.

PPT-bestemmelsen indeholder dermed de samme principper, som ligger til grund for de dagældende kommentarer til modeloverenskomsten.<sup>97</sup>

Kommentarerne til modeloverenskomsten bør dog ikke altid tillægges retskildeværdi ved fortolkningen af en overenskomst. Det er begrundet i, at kommentarerne er udformet af embedsmænd fra medlemsstaterne, som i realiteten kan have interesse i at dreje en fortolkning hen imod et bestemt resultat.<sup>98, 99</sup> Derudover godkendes kommentarerne ikke af nationale parlamenter. Det må således udledes, at hvis en kommentar ikke stemmer overens med ordlyden af en overenskomst, vil kommentaren ikke kunne tillægges betydning for fortolkningen.<sup>100</sup> Når der ændres i en kommentar eller indføres en kommentar efter aftaletidspunktet for en DBO, skal det således vurderes, hvorvidt der er tale om en præcisering, som dermed kan lægges til grund for fortolkningen eller om den indeholder en nyfortolkning, som i almindelighed ikke bør tillægges vægt ved fortolkningen af eksisterende DBO'er.<sup>101</sup> Dette vil dog ikke blive behandlet yderligere i nærværende afhandling.

### Betingelserne og undtagelsen

PPT-bestemmelsen kan deles op i tre led, da den, ud fra dens ordlyd, indeholder tre kumulative betingelser. Disse tre betingelser skal være opfyldt, før bestemmelsen finder anvendelse. Den første betingelse er, at det skal være *“reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances”*. Den anden betingelse er, at opnåelse af fordelene skal være *“one of the principal purposes”*. Den sidste og tredje betingelse er, at der skal være tale om et *“arrangement or transaction,*

---

<sup>92</sup> Kommentar 61 til artikel 1 i 2017-udgaven

<sup>93</sup> Kommentar 79 til artikel 1 i 2017-udgaven (bemærk at ordlyden er ændret og sammenskrevet med kommentar 22.1)

<sup>94</sup> Kommentar 79 til artikel 1 i 2017-udgaven (bemærk at ordlyden er ændret og sammenskrevet med kommentar 22)

<sup>95</sup> Kommentar 80 til artikel 1 i 2017-udgaven

<sup>96</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 55

<sup>97</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 55

<sup>98</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 290

<sup>99</sup> Dette vil dog formentlig ikke være tilfældet

<sup>100</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 290

<sup>101</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 290-291

*that resulted directly or indirectly in that benefit*". Hvis disse tre betingelser er opfyldt, finder bestemmelsen anvendelse. Dette er dog betinget af, at den sidste del af bestemmelsen, som indeholder undtagelsen til bestemmelsen, ikke finder anvendelse. Denne undtagelse lyder på, at PPT-bestemmelsen ikke vil finde anvendelse, hvis opnåelse af skattefordelen vil være "*in accordance with the object and purpose of the relevant provision of this convention*".<sup>102</sup>

I det følgende vil de tre betingelser og undtagelsen til disse blive behandlet. Behandlingen af betingelserne vil ske adskilt, men da betingelserne i praksis vil skulle anvendes i fælleskab, kan der ikke laves en total separat behandling, og der vil derfor, om nødvendigt, blive henvist på tværs af afsnittene.

Betingelse 1 – "*If it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances*"

Den første betingelse i bestemmelsen er, at det skal være rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelse af den pågældende fordel har været et af de væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen. At alle relevante faktiske forhold og omstændigheder skal tages med i vurderingen sikrer, at PPT-bestemmelsen anvendes på et oplyst grundlag. Skattemyndighederne har bevisbyrden for dette og skal derfor kunne bevise, at det med rimelighed kan fastslås, at hovedformålet med et arrangement eller en transaktion var opnåelse af en skattefordel.<sup>103</sup>

Da det i PPT-bestemmelsen fremgår, at det skal være "*reasonable to conclude*" er det altså nok, at Skattemyndighederne sandsynliggør hensigten på baggrund af en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.<sup>104</sup> Bestemmelsen stiller derfor ikke et krav om, at hensigten skal være konkret påvist. Dette fastslås ligeledes i kommentarerne til PPT-bestemmelsen i OECD's Final Report, hvoraf det fremgår, at "*... (i) it is not necessary to find conclusive proof of the intent of a person concerned with an arrangement or transaction, but it must be reasonable to conclude, after an objective analysis of the relevant facts and circumstances, that one of the principal purposes of the arrangement or transaction was to obtain the benefits of the tax convention.*"<sup>105</sup>

---

<sup>102</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 265-268

<sup>103</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 265-266

<sup>104</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57

<sup>105</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57-58

Det afgørende kriterie i vurderingen er, om fordelene kan begrunde arrangementet eller transaktionen eller om der ligger andre hensyn bag. Det betyder, at skattefordele derfor umiddelbart ikke vil kunne fratages en skattepligtig, hvis ikke de opnåede fordele i sig selv begrunder arrangementet eller transaktionen.<sup>106</sup>

Det formodes, at den objektive analyse ikke kan foretages på et generelt plan, hvorfor der bør foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Når det skal vurderes, hvorvidt hovedformålet eller et af hovedformålene har været at opnå en skattefordel, bør Skattemyndighederne være tilbageholdende med udelukkende at konkludere, at der er tale om misbrug udelukkende på baggrund af resultatet af arrangementet eller transaktionen.<sup>107</sup>

Det er blevet kritiseret, at Skattemyndighederne blot skal sandsynliggøre, at hensigten med en transaktion eller et arrangement har været at opnå en skattefordel, da det er op til den skattepligtige konkret at påvise, at fordelene stemmer overens med indholdet af den pågældende bestemmelse i DBO'en og denne bestemmelses formål.<sup>108, 109</sup>

At Skattemyndighederne blot skal sandsynliggøre hensigten, betyder formentligt, at Skattemyndighederne har lettere ved at løfte bevisbyrden end skatteyderen. Det er begrundet i, at det alt andet lige vil være lettere at sandsynliggøre en hensigt end at påvise den. Der kan derfor argumenteres for, at der foreligger en ubalance i forhold til bevisbyrden for henholdsvis Skattemyndighederne og den skattepligtige og at denne ubalance er til ulempe for den skattepligtige. Denne ubalance er blevet behandlet i litteraturen, hvoraf det fremgår, at det er problematisk at skatteyderen skal påvise en hensigt, da det at påvise en hensigt anses som værende en generel problematik i litteraturen.<sup>110</sup>

Michael Lang har tillige anført, at ” ... *the taxpayer has no chance of fending off the accusation of abuse if it is up to him to furnish evidence that benefiting from one or several treaty provisions was not one of his primary motives.*”<sup>111</sup> Han mener hermed ikke, at den skattepligtige har mulighed for at

---

<sup>106</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57-58

<sup>107</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57-58

<sup>108</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 658-659

<sup>109</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 265

<sup>110</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 267

<sup>111</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 658-659



kunne løfte et klart bevis for, at hovedformålet med et arrangement eller en transaktion ikke har været at opnå en skattefordel, når først Skattemyndighederne har sandsynliggjort, at hensigten har været at opnå denne skattefordel.

Han mener endvidere, at det i praksis ikke vil være relevant at fremlægge dokumentation for motiverne bag et arrangement, da Skattemyndighederne (muligvis) vil blive fristet til at antage en hensigt blot på grund af tilstedeværelsen af en skattefordel.<sup>112</sup> Alene af denne grund foreligger der en risiko for, at det subjektive kriterium, som foreligger i anden betingelse og som relaterer sig til hensigten bag arrangementet, ikke vil få nogen betydning og derfor vil blive irrelevant. Dette medfører, at der er risiko for, at Skattemyndighederne får mulighed for at antage, at hensigten med en transaktion var at opnå en skattefordel, blot fordi arrangement har medført denne skattefordel og altså blot med tilstedeværelsen af denne.<sup>113</sup>

En sammenfatning af første betingelse må hermed være, at ud fra PPT-bestemmelsens ordlyd, skal Skattemyndighedernes objektive analyse blot sandsynliggøre, at et af hovedformålene eller hovedformålet med et arrangement eller en transaktion er at opnå en skattefordel, hvor det pålægger skatteyderen konkret at påvise, at dette ikke er tilfældet. Den kritik der er rejst angående bestemmelsens umiddelbare ordlyd, går dermed på, at der foreligger en ubalance hvad angår bevisbyrden. Endvidere har det været kritiseret, at der er risiko for, at Skattemyndighederne får mulighed for at antage en skattefordel blot på grund af tilstedeværelsen af en sådan skattefordel.

#### Betingelse 2 – *“One of the principal purposes”*

Fordelen skal være et af de væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen. Dette punkt anses som værende den anden betingelse, der skal være opfyldt for, at PPT-bestemmelsen finder anvendelse. Når det skal fastlægges, hvorvidt fordelene er et af de væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen, vurderes det ud fra, om det har været hovedformålet eller et af hovedformålene med arrangementet, at opnå fordelene. Dette anses derfor for værende PPT-bestemmelsens subjektive element.<sup>114</sup>

---

<sup>112</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 658-659

<sup>113</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 658-659

<sup>114</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 266

Når det skal vurderes, hvorvidt der er tale om et hovedformål, skal dette gøres på baggrund af en objektiv analyse af alle formål og hensigter og for alle personer, der er involveret i det pågældende arrangement eller den pågældende transaktion.<sup>115, 116</sup>

Ud fra ordlyden skal det blot være et af de væsentligste formål. Det fremgår ligeledes af OECD's Final Report, at *"(t)he reference to "one of the principal purposes" in paragraph 7 means that obtaining the benefit under a tax convention need not be the sole or dominant purpose of a particular arrangement or transaction. It is sufficient that at least one of the principal purposes was to obtain the benefit.*"<sup>117</sup> Det betyder, at opnåelse af fordelene ikke nødvendigvis behøver at være det eneste hovedformål. Det vil derfor være muligt for Skattemyndighederne at anvende PPT-bestemmelsen, hvis der er arrangementer eller transaktioner, som har forskellige hovedformål, hvis blot et af disse hovedformål er opnåelse af den pågældende fordel.<sup>118</sup>

OECD anfører endvidere, at et formål ikke vil anses som værende et hovedformål, hvis *"... obtaining the benefit was not a principal consideration and would not have justified entering into any arrangement or transaction that has, alone or together with other transactions, resulted in the benefit.*"<sup>119</sup> Det betyder dermed, at opnåelse af fordelene skal kunne begrunde årsagen bag arrangementet eller transaktionen, før det kan anses for at være et hovedformål.

Det subjektive element i PPT-bestemmelsen har været genstand for en del kritik, da det anses for at være i modstrid med DBO'ernes formål.<sup>120</sup> Det er diskuteret, hvorvidt det er grundlæggende uacceptabelt at nægte fordele i en DBO alene på baggrund af, at et af de væsentligste hovedformål er at opnå en fordel. Baggrunden herfor er, at DBO'er er økonomiske aftaler, som søger at mindske økonomiske hindringer, hvorfor de naturligvis medfører virkninger, der ikke ville være opstået, hvis DBO'er ikke havde eksisteret.<sup>121</sup>

Det er tidligere beskrevet, at formålet med DBO'erne blandt andet er at fjerne en eventuel dobbeltbeskatning, da man fra OECD's side har ønsket at fremme udvekslingen af tjenesteydelser og

---

<sup>115</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57

<sup>116</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 266

<sup>117</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 58

<sup>118</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 266

<sup>119</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 58

<sup>120</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 267

<sup>121</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 267

fremme kapitalens bevægelighed og fysiske og juridiske personers bevægelighed. Man ønsker dermed at fremme den økonomiske vækst ved at fjerne hindringer. Det må formodes, at de mere gunstige regler i DBO'erne opfordrer nogle skatteydere til at foretage arrangementer eller transaktioner, de ikke ville have foretaget uden den pågældende DBO. Da formålet med en DBO dermed må være overenskomstfordele, synes det at stride mod formålet, at man vælger at nægte disse overenskomstfordele alene på baggrund af det faktum, at man som skattepligtig har valgt at indrette sig på en sådan måde, at man kan opnå disse fordele.<sup>122</sup>

Som modargument hertil kan det dog fremføres, at det med BEPS-projektet er gjort klart, at formålet med DBO'erne netop er at hindre skatteunddragelse. Derfor vil det alligevel ikke nødvendigvis stride mod formålet med DBO'erne at nægte fordele i en overenskomst, hvis begrundelsen for et arrangement eller en transaktion udelukkende er opnåelse af DBO-fordele. Dette er begrundet i, at det i disse situationer vil kunne antyde, at der er tale om skatteunddragelse.

En løsning herpå kunne være at erstatte kriteriet om, at det blot skal være ét af hovedformålene med, at det skal være det eneste formål eller i hvert fald det eneste hovedformål.<sup>123, 124</sup>

I OECD's Final Report bliver *principal purposes* afgrænset som "*(i)n particular, where an arrangement is inextricably linked to a core commercial activity, and its form has not been driven by considerations of obtaining a benefit, it is unlikely that its principal purpose will be considered to be to obtain that benefit.*"<sup>125</sup> Afgrænsningen antyder, at hvis et arrangement er forbundet til en erhvervmæssig aktivitet, og arrangementet ikke er drevet af hensyn til opnåelse af en fordel, vil det formentligt være usandsynligt, at dets hovedformål vil blive betragtet som værende at opnå denne fordel.

Hvis der opnås en skattefordel ved et arrangement og der ikke foreligger påviste erhvervmæssige begrundelser bag dette arrangement, er der en formodning om, at Skattemyndighederne vil kunne påberåbe sig PPT-bestemmelsen. Det skyldes den ovenfor omtalte ubalance i forhold til bevisbyrden, da Skattemyndighederne vil have mulighed for at påberåbe, at der foreligger en skattebesparelse bag

---

<sup>122</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 267-268

<sup>123</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 267

<sup>124</sup> <https://www.internationaltaxreport.com/double-taxation/beps-action-6-the-principle-purpose-test-revisited--part-i--1.htm>

<sup>125</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 58

et arrangement og at denne skattebesparelse er et af hovedformålene med arrangementet alene på baggrund af tilstedeværelsen af den skattemæssige fordel.<sup>126</sup>

Der foreligger begrænset fortolkningsbidrag fra OECD's side og der er kun fremlagt nøjsomme informationer og retningslinjer til fortolkningen af PPT-bestemmelsen. Denne nøjsomhed anses, efter denne forfatters opfattelse, som værende problematisk, da det er uklart, hvor bred rækkevidden for begrebet "*principal purposes*" er.

Spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om et hovedformål eller blot et formål har en uklar grænse, og en række arrangementer og transaktioner vil ligge i en gråzone. OECD har dog forsøgt at komme med eksempler, som indikerer, hvor grænsen går. Af disse eksempler foreligger der indikation for, at et arrangement godt må have en skattefordel som konsekvens, men ikke som hovedformål.

I OECD's Final Report findes blandt andet følgende eksempel:

RCo, der er hjemmehørende i staten R, beskæftiger sig med at producere elektroniske dele. Virksomheden vokser hurtigt og overvejer derfor at etablere et produktionsanlæg i et udviklingsland. Dette ønskes, da RCo herved kan drage fordel af de lavere produktionsomkostninger. Virksomheden står i valget mellem tre forskellige stater. Alle tre stater giver de samme økonomiske og politiske forhold. Virksomheden kommer frem til, at stat S er den eneste af staterne, som R har indgået en DBO med, og på baggrund heraf træffes beslutningen om at opbygge produktionsanlægget i staten S.<sup>127</sup>

OECD kommenterer på eksemplet og fremfører, at det i dette eksempel er klart, at beslutningen om at investere i stat S er taget i lyset af de fordele, der er tilvejebragt i DBO'en mellem stat R og stat S. Der foreligger ingen tvivl om, at det vigtigste formål med at foretage denne etablering er relateret til udvidelse af RCo's forretning og begrundet i de lavere produktionsomkostninger i den pågældende stat.<sup>128</sup>

OECD fremfører, at det ikke med rimelighed kan konkluderes, at et af hovedformålene med at etablere produktionsanlægget i stat S er at opnå DBO-fordele. Taget i betragtning at et generelt

---

<sup>126</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 267

<sup>127</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 60

<sup>128</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 60

formål med DBO'er er at fremme grænseoverskridende investeringer, er det i overensstemmelse hermed.<sup>129</sup>

Ovenstående eksempel og de dertilhørende kommentarer demonstrerer at der på trods af, at opnåelsen af en fordel i en DBO har været afgørende for, hvorledes et arrangement etableres, er der ikke alene af den årsag belæg for at fastslå, at dette udgør et af hovedformålene eller hovedformålet med det pågældende arrangement. Det afgørende må vurderes ud fra det egentlige hovedformål med arrangementet. I ovenstående tilfælde er det udslagsgivende, at der foreligger økonomiske begrundelser bag arrangementet, som ikke vedrører en skattefordel i en DBO. I eksemplet er udvidelse af virksomheden og lave produktionsomkostninger hovedformålet med det pågældende arrangement, og derfor vil opnåelse af DBO-fordelen ikke anses for værende et af hovedformålene eller hovedformålet med arrangementet.<sup>130</sup>

Der er i OECD's rapport opstillet flere eksempler med dertilhørende kommentarer, hvor skatteydere har foretaget arrangementer eller transaktioner, der har medført en skattefordel efter en DBO. I en række af eksemplerne har skatteyderen haft et andet hovedformål med det pågældende arrangement, men hvor der dog er taget hensyn til en eventuel DBO. I disse situationer kommer OECD frem til, at dette hensyn ikke i sig selv er tilstrækkeligt til, at PPT-bestemmelsen vil finde anvendelse. I stedet skal helheden af arrangementet ses i en kontekst ligesom i ovenstående eksempel.

Der er ligeledes opstillet et eksempel, hvor OECD mener, at der er tale om skatteunddragelse og hvor de mener, at PPT-bestemmelsen vil kunne finde anvendelse.

I eksemplet er der tale om et selskab, TCo, som er hjemmehørende i staten T. TCo ejer aktier i SCo, som er et selskab noteret på børsen i staten S. Stat T har ikke indgået en DBO med stat S og derfor vil ethvert udbytte, som SCo betaler til TCo være underlagt en kildeskat på 25% i overensstemmelse med den nationale lov i stat S. Der er indgået en DBO mellem stat R og stat S. Ifølge denne DBO foreligger der ingen kildeskat på udbytte, som er betalt af et selskab hjemmehørende i en kontraherende stat og som er ejet af et selskab hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

TCo indgår aftale med RCo, som er et uafhængig finansiel institut, og som er hjemmehørende i stat R. Herefter tildeler TCo RCo retten til udbetaling af udbytte, som endnu ikke er betalt af SCo.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 60

<sup>130</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 60

<sup>131</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 59

OECD kommenterer hertil, at det i dette eksempel ville være rimeligt at konkludere, at et af hovedformålene med det pågældende arrangement var at opnå DBO-fordele. Dette er begrundet i, at TCo havde tildelt RCo retten til udbetaling af udbytte og at der ikke var andre forhold og omstændigheder, der viste andet end, at RCo skulle opnå den fordel i form af fritagelse for kildeskat af udbytte, der var fastsat i DBO'en mellem stat R og stat S. Der er i dette tilfælde tale om et typisk eksempel på treaty shopping og det ville være i strid med formålet med bestemmelserne i DBO'en at acceptere en fordel i dette tilfælde.<sup>132</sup>

En sammenfatning af ovenstående må således være, at formuleringen ”*principal purposes*” i PPT-bestemmelsens anden betingelse skal fortolkes forholdsvis bredt i tilfælde, hvor det kan sandsynliggøres, at der foreligger en skattehensigt bag et arrangement eller en transaktion. Når det skal vurderes, hvorvidt der foreligger en sådan hensigt, er det afgørende, om det ud fra en objektiv analyse viser sig, at skattefordelen, som er opnået i et arrangement eller en transaktion, alene kan begrunde det pågældende arrangement eller den pågældende transaktion. I denne objektive analyse skal der foretages en vurdering af blandt andet den pågældende skatteydere erhverv og erhvervsaktivitet. Når der er lavet en samlet objektiv analyse, må det gerne vise sig, at skatteyderen har overvejet de skattemæssige konsekvenser af det pågældende arrangement og skatteyderen må gerne vælge den mest gunstige måde at etablere arrangementet på uden at blive omfattet af PPT-bestemmelsen, hvis blot de skattemæssige fordele ikke har været hovedformålet eller et af hovedformålene med arrangementet. Et arrangement må således gerne resultere i en skattefordel, men må ikke have denne som hovedformål.

I arrangementer, hvor der forekommer skatteyderen flere fordele, må der skulle foretages en vurdering af de bagvedliggende hensyn for hvert enkelt skattefordel. Man vil således formentlig ikke kunne lave en samlet vurdering, da det kan forekomme, at den skattepligtige godt kan være berettiget til nogle skattefordele uden at blive omfattet af PPT-bestemmelsen, men hvor andre skattefordele vil være omfattet af PPT-bestemmelsen. Hvis der foreligger flere hovedformål bag et arrangement, men blot et af hovedformålene har været af skattemæssige hensyn, er det ikke tilstrækkeligt til ikke at blive omfattet af PPT-bestemmelsen, at den skattepligtige kan påvise de andre hovedformål. Den skattepligtige vil således blive omfattet af PPT-bestemmelsen, hvis der blandt flere hovedformål blot

---

<sup>132</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 59

foreligger et hovedformål, som er begrundet i skattemæssige hensyn og Skattemyndighederne kan sandsynliggøre dette.

Betingelse 3 – *“Arrangement or transaction, that resulted directly or indirectly in that benefit”*

Den tredje og sidste betingelse er, at der skal være tale om et arrangement eller transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordel. Begreberne "arrangement eller transaktion" bør fortolkes bredt og omfatte *”any agreement, understanding, scheme, transaction or series of transactions, whether or not they are legally enforceable.”*<sup>133</sup>

Det fremgår af OECD's Final Report, at *”(in particular they include the creation, assignment, acquisition or transfer of the income itself, or of the property or right in respect of which the income accrues. These terms also encompass arrangements concerning the establishment, acquisition or maintenance of a person who derives the income, including the qualification of that person as a resident of one of the Contracting States, and include steps that persons may take themselves in order to establish residence.”*<sup>134</sup> Omfanget af begreberne "arrangement eller transaktion" er dermed relativt bredt.

Begreberne omfatter alle arrangementer og transaktioner, uanset om de er juridisk bindende eller ej. De omfatter ligeledes arrangementer eller transaktioner, som både enkeltvis eller som led i en samlet helhed resulterer i en skattefordel.<sup>135</sup>

Ifølge OECD har hensigten med begreberne været at omfatte ethvert arrangement og enhver transaktion, som vedrører den skattepligtige indkomst, kilden til indkomsten, og personen der oppebærer indkomsten.<sup>136</sup>

Af selve PPT-bestemmelsen fremgår det ikke tydeligt, hvad der menes med *”that resulted directly or indirectly in that benefit”*. I OECD's Final Report er der dog givet en vejledende afgrænsning af, hvad der forstås hermed. Af denne vejledning fremgår det, at udtrykket bevidst er formuleret bredt og at det er *”intended to include situations where the person who claims the application of the benefits*

---

<sup>133</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57

<sup>134</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57

<sup>135</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57

<sup>136</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57

*under a tax treaty may do so with respect to a transaction that is not the one that was undertaken for one of the principal purposes of obtaining that treaty benefit.”<sup>137</sup>*

Der er dermed med PPT-bestemmelsen mulighed for at afvise skattefordele i de tilfælde, hvor arrangementer eller transaktioner er tilrettelagt på en sådan måde, at hovedformålet eller et af hovedformålene indirekte er at opnå denne skattefordel. Eksempelvis vil man kunne blokere for en transaktion, som er tilrettelagt alene med henblik på, at man ved en senere transaktion vil kunne opnå en skattefordel, når denne skattefordel kun muliggøres grundet den førstnævnte transaktion. Det er således ikke afgørende, hvilken af transaktionerne der endeligt udløser skattefordelen, når hovedformålet med den første transaktion var opnåelse af skattefordelen. Det må også betyde, at det formentligt ikke er af betydning, hvorvidt den transaktion der opnår skattefordelen, er foretaget på baggrund af et erhvervsmæssigt formål.

PPT-bestemmelsen vil hermed kunne påberåbes og anvendes til at anfægte de skattefordele, som en DBO kan give, selvom et arrangement ikke umiddelbart er begrundet i skattemæssige fordele, hvis der foreligger et bagvedliggende arrangement, som udelukkende har haft til formål at gøre det muligt for det andet arrangement at opnå en skattefordel.

Undtagelsen – *“Unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provision of this convention”*

Undtagelsen medfører, at der i arrangementer, hvor et af hovedformålene har været at opnå en skattefordel, alligevel er mulighed for at blive undtaget fra PPT-bestemmelsen, hvis skatteyderen kan påvise, at opnåelse af den pågældende skattefordel er i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i DBO'en, som hjemler fordelene.<sup>138</sup>

OECD har opstillet et eksempel på en situation, som illustrerer, hvornår undtagelsen i PPT-bestemmelsen vil kunne finde anvendelse. I eksemplet bliver dette belyst med modeloverenskomstens artikel 10 om udbytter.<sup>139</sup> Det fremgår af modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, litra a, at kildeskatten på udbytte vil blive nedsat til 5%, såfremt den retsmæssige ejer har en ejerandel på mindst 25% af det selskab, som udbetaler udbyttet.<sup>140</sup>

---

<sup>137</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57

<sup>138</sup> Den evige udfordring – omgøelse og misbrug i skatteretten, side 267-268

<sup>139</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 61

<sup>140</sup> D.J.V. 2018-1, C.F.8.2.2.10.3.2 Beskatningsret for det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (kildelandet)



I eksemplet har RCo, som er et selskab, der er hjemmehørende i staten R, i de sidste 5 år haft 24% af aktierne i selskabet SCo. SCo er hjemmehørende i stat S. Efter ikrafttrædelsen af DBO'en mellem stat R og stat S, hvis artikel 10 er identisk med artikel 10 i modeloverenskomsten, beslutter RCo at øge sin andel af aktier i SCo til 25% i stedet for de 24%.

Det viser sig, at beslutningen om at erhverve disse supplerende aktier primært er foretaget for at opnå den lavere skattesats, der er fastsat i DBO'ens artikel 10, stk. 2, litra a.

Selv om et af hovedformålene bag den transaktion, gennem hvilken de supplerende aktier er erhvervet, klart er at opnå fordelene af artikel 10, stk. 2, litra a, vil PPT-bestemmelsen dog ikke finde anvendelse, da det kan godtgøres, at erhvervelsen af skattefordelen er i overensstemmelse med formålet med artikel 10, stk. 2, litra a.

Det fremgår af OECD's Final Report, at der blot anvendes en vilkårlig tærskel på 25% med henblik på at bestemme, hvilke aktionærer der er berettigede til den lavere skattesats på udbytte, og det er herefter i overensstemmelse med formålet med bestemmelsen i DBO'en, at en skattepligtig opnår skattefordelen, når denne reelt øger dens deltagelse i et selskab for at opfylde dette krav.<sup>141</sup> Når et selskab hæver sin ejerandel præcis med det, der skal til for at opnå en skattefordel, vil det dermed ikke medføre, at arrangementet bliver ramt af PPT-bestemmelsen. Dette er begrundet i, at selvom en skatteydners hovedformål er en skattebesparelse, så opfordrer modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, litra a til større investeringer. Når en skatteyder vælger at investere yderligere i ejerandele, således at disse overstiger 25%-grænsen, vil det dermed være i overensstemmelse med formålet med modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, litra a.<sup>142</sup>

I OECD's kommentarer til artikel 10 fremgår det, at *"(b)efore 2017, paragraph 17 of the Commentary on the Article provided that "(t)he reduction envisaged in subparagraph a) of paragraph 2 should not be granted in cases of abuse of this provision, for example, where a company with a holding of less than 25 per cent has, shortly before the dividends become payable, increased its holding primarily for the purpose of securing the benefits of the above-mentioned provision, or otherwise, where the qualifying holding was arranged primarily in order to obtain the reduction." Such abuses were addressed by the final report on Action 6 of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. As a result of that report, subparagraph a) was modified in order to restrict its*

---

<sup>141</sup> I 2017 versionen er det punkt 61

<sup>142</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 61

*application to situations where the company that receives the dividend holds directly at least 25 percent of the capital of the company paying the dividends throughout a 365 day period that includes the day of the payment of the dividend. The subparagraph also provides, however, that in computing that period, changes of ownership what would directly result from a corporate reorganization, such as a merger or divisive reorganization, should not be taken into account.*<sup>143</sup> Det fremgår hermed, at en sådan proforma erhvervelse af ejerandele dog vil udgøre misbrug.<sup>144</sup>

Når det skal vurderes, hvorvidt hensigten med et arrangement er i overensstemmelse med formålet, skal der sondres mellem formålet med den pågældende DBO og formålet med artiklerne i DBO'en. Det skyldes PPT-bestemmelsens ordlyd, som henviser til, at fordelene skal være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med *den pågældende bestemmelse i overenskomsten*. Det må betyde, at den skattepligtige dermed vil miste sine skattefordele, hvis ikke formålet med det pågældende arrangement er i overensstemmelse med formålet med den bestemmelse i overenskomsten, som hjemler den pågældende fordel.

Er der dog tale om et arrangement, hvis formål ikke er i overensstemmelse med formålet med den pågældende DBO, vil det pågældende arrangement ikke anses som værende i overensstemmelse med formålet med den artikel, der hjemler den pågældende fordel. Denne antagelse er begrundet i, at der må ligge en sammenhæng mellem formålet med en DBO og artiklerne heri. Det formodes, at denne sammenhæng umuliggør en modstrid mellem formålet med DBO'en og formålene med artiklerne i selv samme DBO.

Yderligere opbakning af denne formodning findes i OECD's Final Report, hvor det fremgår, at *“(p)aragraph 7 must be read in the context of paragraphs 1 to 6 and of the rest of the Convention, including its preamble. This is particularly important for the purposes of determining the object and purpose of the relevant provisions of the Convention.*<sup>145</sup> Denne kommentar synes at fastslå, at OECD anerkender, at når det i forbindelse med PPT-bestemmelsen skal fastlægges, hvad formålet med en artikel i en DBO er, vil resten af den pågældende DBO og dennes præambel skulle inddrages i fortolkningen. Der skal således laves en samlet vurdering ud fra DBO'ens helhed og dette indebærer tillige en inddragelse af det overordnede formål med den pågældende DBO.

---

<sup>143</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, side 237-238

<sup>144</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, side 237-238

<sup>145</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 56

Der kan argumenteres for, at når man sammenligner DBO's generelle formål og artiklernes formål og når disse sidestilles med hinanden, kan dette anses som værende en udvidende fortolkning, hvad angår undtagelsen i PPT-bestemmelsen. Da denne udvidende fortolkning sker på undtagelsen i bestemmelsen, må dette komme til skatteyderens fordel, da det er denne, der skal påvise en hensigt. Det er begrundet i, at skatteyderen så ikke behøver at påvise, at formålet med et arrangement er i overensstemmelse formålet med den pågældende bestemmelse i DBO'en, men kan udvide til at påvise, at formålet med arrangementet er i overensstemmelse med DBO's generelle formål, hvilket formentlig vil være lettere.

Det kan dog diskuteres, hvorvidt undtagelsen i PPT-bestemmelsen skal fortolkes på en helt anden måde – nemlig indskrænkende. Det er begrundet i, at det i litteraturen fremgår, at undtagelsesbestemmelser skal fortolkes indskrænkende. Det kan dog ligeledes diskuteres, hvorvidt denne holdning er forældet og metodisk uhensigtsmæssig.<sup>146</sup> Såfremt der argumenteres for, at der skal anvendes en indskrænkende fortolkning på undtagelsesbestemmelser, kan der endvidere argumenteres for, at PPT-bestemmelsen i sig selv kan anses som værende en undtagelse til de øvrige DBO-bestemmelser og at undtagelsen i PPT-bestemmelsen dermed udgør en undtagelse til undtagelsen og som følge heraf ikke er en undtagelse overhovedet. Hvis dette er tilfældet, er undtagelsen i PPT-bestemmelsen derimod en bekræftelse af grundreglen.<sup>147</sup> Anvendelse af en sådan fortolkning vil medføre, at de tre kumulative betingelser i PPT-bestemmelsen bør fortolkes indskrænkende og at undtagelsen til PPT-bestemmelsen bør fortolkes udvidende.<sup>148</sup> Formentligt må det umiddelbart ikke anses for værende hensigten fra OECD's side. Dette skyldes, at en sådan fortolkning ikke anses for værende i overensstemmelse med, hvad der ellers fremgår af OECD's anbefalinger og kommentarer til bestemmelsens formål, anvendelse og indhold. Herudfra bør PPT-bestemmelsen fortolkes i overensstemmelse med Wienerkonventionen om Traktatretten (herefter Wienerkonventionen), artikel 31, stk. 1<sup>149</sup>, som lyder som følger:

*“Almindelig regel om fortolkning.*

*1. En traktat skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål.”<sup>150</sup>*

---

<sup>146</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 660

<sup>147</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 660

<sup>148</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 660

<sup>149</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 92

<sup>150</sup> Wienerkonvention om Traktatretten, artikel 31, som Danmark har tiltrådt

Det fremgår af PPT-bestemmelsens ordlyd, at indholdet af DBO's bestemmelser og formålene med disse alene skal inddrages i undtagelsen i PPT-bestemmelsen. Det kan diskuteres, hvorvidt fordelingen af bevisbyrden i PPT-bestemmelsens ordlyd er i strid med en generel retsdogmatisk metode, da en sådan inddragelse af formålet med og indholdet af en DBO's bestemmelser altid bør ske ved anvendelse af en sådan regel og ikke kun skal inddrages ved undtagelsen i bestemmelsen, jf. Wienerkonventionens artikel 31.<sup>151, 152</sup>

En sådan fortolkning vil resultere i, at Skattemyndighederne ligeledes ville skulle inddrage indholdet af og formålet med en DBO og dennes bestemmelser ved anvendelse af PPT-bestemmelsen i forbindelse med deres sandsynliggørelse af de tre kumulative betingelser. Det har resulteret i en diskussion om, hvorvidt inddragelsen af en undtagelse i PPT-bestemmelsen er irrelevant og uden betydning i forhold til PPT-bestemmelsens anvendelse.<sup>153</sup>

På baggrund heraf vil man kunne argumentere for, at undtagelsesbestemmelsen i PPT-bestemmelsen er uden selvstændig værdi, og at denne i stedet kunne have været affattet som en yderligere betingelse i PPT-bestemmelsen.<sup>154, 155</sup>

I Wienerkonventionens artikel 31 fremgår det, at det skal være en "loyal" fortolkning, og en fortolkning, som lægger vægt på overenskomstens "hensigt og formål". Den skattepligtiges påvisning vurderes på den baggrund ud fra en bedømmelse af, hvorvidt et arrangement er i overensstemmelse med formålet med bestemmelserne i en DBO eller i overensstemmelse med formålet med selve DBO'en. Det er derfor essentielt at vide, hvad formålet med en DBO er.

Som anført tidligere i nærværende afhandling, er det ene formål at fremme den økonomiske vækst ved at fjerne hindringer, herunder en eventuel dobbeltbeskatning. Det andet formål er at hindre overenskomstmisbrug. Sidstnævnte har dog ikke altid været et formål med overenskomsterne. Overenskomster, der er indgået før 2003, har historisk set ikke haft til formål at hindre overenskomstmisbrug. For disse overenskomster har undgåelse af dobbeltbeskatning været hovedformålet og hensigten på aftaletidspunktet. For overenskomster, som er indgået fra 2003-2015, har hindring af misbrug blot været et sekundært formål, hvor alene hindring af dobbeltbeskatning har

---

<sup>151</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 269

<sup>152</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 660, 661

<sup>153</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 660, 661

<sup>154</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 269

<sup>155</sup> BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 660, 661

været hovedformålet på aftaletidspunktet.<sup>156</sup> For overenskomster der er indgået før 2003, vil OECD's argumentation om formålet og hensigten med en overenskomst derfor ikke give mening og argumentationen vil derfor falde lidt til jorden.<sup>157, 158</sup> Der kan dog argumenteres for, at selvom bekæmpelse af skatteunddragelse ikke altid har været formålet med en DBO, har det naturligvis aldrig været meningen, at overenskomstmisbrug skulle accepteres.<sup>159</sup> Derfor vil der formentlig ikke være forskel på formålene med DBO'erne, selvom de på aftaletidspunktet ikke havde bekæmpelse af skatteunddragelse som hovedformål.

### Fortolkning af LL § 3, stk. 3

Det fremgår af forarbejderne til LL § 3, stk. 3, at omgåelsesklausulen vedrørende direktiver (LL § 3, stk. 1 og 2) og omgåelsesklausulen vedrørende DBO'er (LL § 3, stk. 3) er formuleret forskelligt, men at det vurderes, at der ikke er væsentlig forskel på de to omgåelsesklausuler.<sup>160</sup> Det må betyde, at de to misbrugs-klausuler skal fortolkes ens, hvilket systematikken i begge misbrugs-klausuler også lægger op til, da LL § 3, stk. 3 stort set er formuleret i overensstemmelse med den systematik, som kendes fra det EU-retlige misbrugsprincip.<sup>161</sup>

PPT-bestemmelsen og LL § 3, stk. 3 indeholder et objektivi og subjektivt moment. Disse to momenter er ligeledes bragt frem af EU-Domstolen, som har anført, at misbrugsbegrebet ligeledes indeholder et subjektivt og objektivi element. EU-domstolen beskriver det subjektivi element som en afspejling af skatteyderens hensigt med et arrangement, hvor det objektivi element bedømmes ud fra, om arrangementet strider mod formålet med EUF-traktaten.<sup>162</sup> Systematikken er således overordnet set den samme som i PPT bestemmelsen og i LL § 3, stk. 3.

Det forventes derfor, at LL § 3, stk. 3 vil blive fortolket og anvendt på samme måde som omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 1 og 2.<sup>163</sup> Dette bekræftes ligeledes af lovens forarbejder.<sup>164</sup>

På trods af at systematikken i begge bestemmelser er nogenlunde ens, er den juridiske udformning dog ikke helt den samme. Det forekommer derfor lidt besynderligt, at de alligevel uden videre skal

---

<sup>156</sup> Der henvises til afsnittet om formålet med OECD's modeloverenskomst ovenfor

<sup>157</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 292

<sup>158</sup> Se tillige Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 281 ff.

<sup>159</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 289

<sup>160</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 19

<sup>161</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 69

<sup>162</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 212-213

<sup>163</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 76

<sup>164</sup> L 167 - Bilag 1 – Høringsskema, side 22

fortolkes ens.<sup>165</sup> I forarbejderne til loven fremgår det, at omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 1 og 2 efter ordlyden ikke finder anvendelse, hvis en transaktion eller et arrangement er udtryk for en reel økonomisk aktivitet. Det fremgår endvidere, at dette *formentligt* kan indfortolkes i omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 3 i kraft af henvisningen til hensigten og indholdet af DBO'en.<sup>166</sup> Dette kan dog diskuteres og alle overenskomststater vil formentlig ikke fortolke bestemmelsen på denne måde.<sup>167</sup>

Selvom det fra lovgivers side vurderes, at der ikke er væsentlig forskel på omgåelsesklausulerne, fremgår det af bemærkningerne, at hvorvidt der eventuelt må være en forskel på de to omgåelsesklausuler, er et spørgsmål, som må afklares ved forelæggelse for EU-domstolen.<sup>168, 169</sup>

EU Kommissionen har i *henstillingen om gennemførelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug af beskatningsoverenskomster*<sup>170</sup> anbefalet EU-landene, at den generelle anti-misbrugsklausul i PPT-bestemmelsen bør tilpasses EU-Domstolens retspraksis for så vidt angår retsmisbrug.<sup>171</sup> Kommissionen opfordrer derfor medlemsstaterne til at ændre undtagelsen til: ”... medmindre det kan fastslås, **at det afspejler en reel økonomisk aktivitet, eller at opnåelsen af denne fordel under de pågældende omstændigheder kan anses for at være i overensstemmelse med genstanden for og formålet med de relevante bestemmelser i denne overenskomst**”.<sup>172</sup> Heraf kan det umiddelbart udledes, at Kommissionen ikke mener, at OECD's misbrugsklausul kan fortolkes i overensstemmelse med omgåelsesklausulen i MDD. Det taler derfor tillige imod, at LL § 3, stk. 3 og LL § 3, stk. 1 og 2 kan fortolkes i overensstemmelse med hinanden, så længe de er udformet på en sådan måde, som de er på nuværende tidspunkt.<sup>173</sup>

---

<sup>165</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 264

<sup>166</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 19

<sup>167</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 264

<sup>168</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 19

<sup>169</sup> Jakob Bundgaard finder dette tankevækkende og mener ikke, at det er en korrekt slutning, at bestemmelserne skal fortolkes ens. Han mener endvidere, at udsagnet om, at den endelige afklaring henfører til domstolene tillige er tankevækkende. Se mere herom i Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 247

<sup>170</sup> C(2016) 271 final - om gennemførelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug af beskatningsoverenskomster

<sup>171</sup> C(2016) 271 final - om gennemførelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug af beskatningsoverenskomster, 7. betragtning

<sup>172</sup> C(2016) 271 final - om gennemførelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug af beskatningsoverenskomster

<sup>173</sup> Det skal kort bemærkes, at PPT-bestemmelsen, ud fra ordlyden af anbefalingen, ikke vil finde anvendelse, hvis der enten foreligger en reel økonomisk aktivitet *eller* at opnåelsen af fordelen er i overensstemmelse med formålet med bestemmelserne i DBO'en, hvor det både fremgår af MDD og LL § 3, stk. 1 og 2 at der både skal foreligge denne økonomiske aktivitet og at opnåelsen af fordelen skal være i overensstemmelse med formålet med bestemmelserne i direktivet. Denne forskel vil dog ikke behandles i nærværende afhandling.

Skatteministerens har anført, at ”(d)et er dog vurderingen, at der ikke er væsentlig forskel på de to omgængelsesklausuler, hvilket indebærer, at man med rette kan skele til de bemærkninger, der knytter sig til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, ved fortolkningen af omgængelsesklausulen vedrørende direktiverne”.<sup>174</sup> Dette synes dog ikke foreneligt med Generaladvokatens forslag til afgørelse, C-115/16. I forslaget har Generaladvokat Kokott taget stilling til forholdet mellem fortolkningen af EU-retten og OECD’s anbefalinger. I sagen ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst skal inddrages ved fortolkningen af nogle begreber i EU-retten og i bekræftende fald, hvorvidt kommentarer til modeloverenskomsten, der er udarbejdet efter direktivets vedtagelse, ligeledes skal inddrages.

I C-115/16 fremhæver Generaladvokaten, at OECD’s anbefalinger og modeloverenskomst ikke er bindende multilaterale internationale konventioner. OECD er en international organisation, som fremlægger anbefalinger til dets medlemmer. Det anføres endvidere, at disse anbefalinger efter OECD’s egen opfattelse ikke er bindende for medlemmerne. Medlemsstaterne skal ifølge OECD’s procesreglement gennemgå anbefalingerne og herefter finde ud af, hvorvidt de finder det hensigtsmæssigt at følge dem.<sup>175</sup> Dette gælder ligeledes for de kommentarer, som OECD har udarbejdet til modeloverenskomsten og som i sidste ende blot er et udtryk for retsopfattelser.<sup>176</sup>

Det anføres endvidere, at kommentarerne til modeloverenskomsten ikke kan påvirke fortolkningen af et EU-direktiv, selvom begreberne er identiske. I disse tilfælde gengiver kommentarerne blot opfattelsen hos dem, der har udarbejdet DBO’er i overensstemmelse med modeloverenskomsten, men ikke EU-lovgivers synspunkt. I de tilfælde hvor det fremgår direkte af direktivets ordlyd og tilblivelseshistorie, at EU-lovgiver har anvendt og støttet sig på ordlyden i OECD’s modeloverenskomster og kommentarerne hertil, vil en fortolkning dog kunne ske i overensstemmelse hermed.<sup>177</sup> Det betyder også, at en bestemmelse i en DBO, som stemmer overens med modeloverenskomstens kommentarer, ikke kan indskrænke EU-retten. Dette gælder specielt for ændringer i kommentarerne til modeloverenskomsten eller ændringer i selve modeloverenskomsten, der er kommet til efter direktivets vedtagelse. Hvis man kunne støtte ret på dette, ville de kontraherede stater i OECD kunne bestemme over fortolkningen af et EU-direktiv.<sup>178</sup> Generaladvokat Kokott anfører afslutningsvis som besvarelse på spørgsmålet, at et begreb i EU-retten skal fortolkes

---

<sup>174</sup> Skatteudvalget 2014-15, L 167 endeligt svar på spørgsmål 1 - Offentligt

<sup>175</sup> C-115/16, 50

<sup>176</sup> C-115/16, 51

<sup>177</sup> C-115/16, 52

<sup>178</sup> C-115/16, 53

selvstændigt i EU-retten og uafhængigt af modeloverenskomsten. Det betyder, at man formentlig ikke kan tillægge OECD's kommentarer megen vægt ved fortolkningen af EU's misbrugs klausul. Skatteministerens påstand om, at man med rette kan skele til de bemærkninger, der knytter sig til DBO'erne ved fortolkningen af omgåelses klausulen vedrørende direktiverne, er derfor ikke i overensstemmelse Generaladvokatens opfattelse.

Tilsvarende anses det ikke for værende realistisk, at PPT-bestemmelsen vil blive fortolket på baggrund af MDD og de hertil hørende fortolkningsbidrag<sup>179</sup> og der må således en særskilt fortolkning til hver bestemmelse.

LL § 3, stk. 4

I LL § 3, stk. 4 fremgår det, at *”(u)anset stk. 3 skal stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordel 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.”*<sup>180</sup> At det er EU-retten, der har forrang frem for OECD, giver god mening, hvis bestemmelserne skal fortolkes ens. Hvis bestemmelserne ikke skal fortolkes ens, vil der formentlig kunne opstå en situation i praksis, hvor LL § 3, stk. 3 vil kunne finde anvendelse og hvor LL § 3, stk. 1 og 2 ikke vil kunne finde anvendelse, selvom den skattepligtige både kan påberåbe sig EU-lovgivningen og en DBO. I sådan et tilfælde vil forrangen derfor ikke uden videre give mening.

At LL § 3, stk. 1 og 2 har forrang antages at være begrundet i, at EU-retten generelt har forrang. Derudover er det EU-retlige misbrugsbegreb underlagt EU-domstolens endelige fortolkningsprincipper, da EU-domstolen vil være den endelige retsinstans. Sådanne fortolkningsprincipper gør sig ikke på samme måde gældende for OECD og OECD's anbefalinger er ikke bindende konventioner. OECD er derimod blot en international organisation, som fremlægger anbefalinger til dets medlemmer. Disse anbefalinger vil være underlagt de nationale domstoles fortolkningsprincipper, hvorfor der er risiko for, at der sker en forskellig fortolkning af PPT-bestemmelsen, som er påvirket af hvert enkelt lands interesser. Det skaber dermed en vis retssikkerhed at give LL § 3, stk. 1 og 2 forrang. At Kommissionen opfordrer EU-landene til at

---

<sup>179</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 247

<sup>180</sup> LL § 3, stk. 4



fortolke PPT-bestemmelsen i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb, er tillige med til at skabe en vis retssikkerhed.

Ovenstående må betyde, at såfremt omgåelsesklausulerne skal fortolkes ens, vil stk. 4 blot sikre korrekt henvisning ved anvendelse af LL § 3 og dermed skabe en vis retssikkerhed. Hvis klausulerne derimod ikke kan fortolkes ens, vil stk. 4 have betydning for, hvorledes et arrangement eller en transaktion vil blive behandlet.

### Sammenligning af LL § 3, stk. 3 og OECD's anbefalinger

LL § 3, stk. 3 omhandler overenskomstmisbrug, og vil finde anvendelse på alle eksisterende og fremtidige danske DBO'er.<sup>181</sup> LL § 3, stk. 3 er en gengivelse af ordlyden i PPT-bestemmelsen. Lovforarbejderne til LL § 3, stk. 3 henviser tillige til, at omgåelsesklausulen bør tilstræbes at svare til fremtidige klausuler i selve overenskomsterne i overensstemmelse med OECD's anbefalinger.<sup>182</sup> Dermed må LL § 3, stk. 3 tillige skulle fortolkes i overensstemmelse hermed.

I OECD's Final Report om Action Point 6 er det eksemplificeret i hvilke situationer, PPT-bestemmelsen vil kunne finde anvendelse. I forarbejderne til LL § 3, stk. 3 er der blot angivet ét enkelt eksempel herpå. Eksemplet i forarbejderne til LL § 3, stk. 3 omhandler udnyttelsen af en DBO på en måde, så kildeskatten undgås og er et klassisk eksempel på treaty shopping.<sup>183</sup> Dette eksempel er meget lig de eksempler, OECD har angivet i deres Final Report.

Det kan herudfra udledes, at fastlæggelsen af anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3 må kunne ske ud fra ovenstående analyse af PPT-bestemmelsen. PPT-bestemmelsen indeholder tre kumulative betingelser og en undtagelse hertil. Disse tre kumulative betingelser samt undtagelsen hertil synes tillige at kunne findes i LL § 3, stk. 3's ordlyd.<sup>184</sup> I LL § 3, stk. 3 kan disse tre betingelser deles op i følgende: (1) *"det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder"*, (2) *"at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål"*, og (3) *"i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene."*<sup>185</sup>

---

<sup>181</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 13

<sup>182</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 9

<sup>183</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 19

<sup>184</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 265-269

<sup>185</sup> LL § 3, stk. 3

Derudover fremgår det af undtagelsen, at bestemmelsen ikke vil finde anvendelse, hvor ”*det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.*”<sup>186, 187</sup>

I første betingelse i LL § 3, stk. 3 skal der foretages en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder i arrangementet. Anden betingelse kræver, at opnåelsen af fordelene har været et af de væsentligste formål med arrangementet. At fordelene har været et af de væsentligste formål med arrangementet skal blot sandsynliggøres af Skattemyndighederne, da det fremgår af bestemmelsen, at dette blot *rimeligt* skal fastslås. Derfor anses kravet i anden betingelse for at skulle vurderes bredt. Tredje betingelse i bestemmelsen anses tillige for at skulle vurderes ud fra en bred fortolkning, da der er tale om ethvert arrangement og enhver transaktion, som har medført en fordel enten direkte eller indirekte. Der ses derfor på hensigten bag det arrangement, der udløser en fordel i en DBO og ikke nødvendigvis på det arrangement, der drager nytte af den pågældende fordel.

Undtagelsen i LL § 3, stk. 3 vil, ligesom undtagelsen i PPT-bestemmelsen, udelukke at bestemmelsen finder anvendelse, selvom de tre kumulative betingelser er opfyldt. Bevisbyrden for, at de tre kumulative betingelser er opfyldt, ligger ved Skattemyndighederne. Hvis disse kan sandsynliggøre dette, er det herefter op til den skattepligtige konkret at påvise, at arrangementet er omfattet af undtagelsen i bestemmelsen. Ligesom i PPT-bestemmelsen, vil undtagelsen i LL § 3, stk. 3 finde anvendelse, hvis den skattepligtige konkret kan påvise, at den pågældende skattefordel er i overensstemmelse med formålet med de artikler i DBO'en, der hjemler fordelene.

I forhold til proforma tyder det på, at de danske Skattemyndigheder har tilsluttet sig den holdning og tolkning, at der vil være tale om misbrug, hvis der er tale om en kortvarig erhvervelse og at denne er ren proforma uden erhvervsmæssige begrundelser.<sup>188</sup> Det fremgår af Skatteministeriets svar til FSR, at ”*(m)inimering af skattebetalingen er ikke en velbegrundet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand. På den anden side er opfyldelsen af objektive kriterier ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne. Umiddelbart er erhvervelse af yderligere aktier i et selskab med henblik på at opfylde kravet om 10 pct. ejerskab i reglerne om datterselskabsudbytter ikke udtryk for misbrug, men det kan være*

---

<sup>186</sup> LL § 3, stk. 3

<sup>187</sup> Denne opdeling stemmer tillige overens med Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 265-269

<sup>188</sup> Skatteudvalget 2014-15 L 167, Bilag 1, høringsskema, side 28

det, hvis der fx alene er tale om en midlertidig ”pro forma” erhvervelse uden velbegrundede kommercielle årsager.<sup>189</sup> Dette stemmer overens med OECD’s kommentarer til artikel 10.

Det vurderes, at det vil være muligt for den skattepligtige, at kunne påberåbe sig undtagelsen, hvis den opnåede skattefordel er i overensstemmelse med formålet med selve DBO’en, da formålet med denne og formålet med bestemmelserne heri må have en så nær sammenhæng, at de næppe vil være i modstrid med hinanden. Det forvaltningsretlige officialprincip vil medføre, at de danske myndigheder er forpligtede til at tilvejebringe det faktiske og retlige materiale, som er nødvendigt for at kunne træffe afgørelse,<sup>190</sup> hvorfor Skattemyndighederne i praksis formentlig både skal inddrage formålet med den pågældende bestemmelse i DBO’en, der hjemler fordel og tillige skal inddrage den pågældende DBO’s overordnede formål, når de behandler de tre kumulative betingelser. Endvidere bør de i deres sandsynliggørelse inddrage, hvorvidt der foreligger en erhvervsmæssig aktivitet bag dispositionen, som begrunder dispositionen. Det antages, at Skattemyndighederne formentlig ikke vil anvende LL § 3, stk. 3 i tilfælde af, at det i deres egen tilvejebringelse af oplysninger viser sig, at et arrangement er i overensstemmelse med indholdet af eller formålet med en DBO eller bestemmelserne heri.<sup>191</sup>

I forarbejderne til LL § 3, stk. 3 fremgår det, at de nævnte fordele omfatter alle fordele forbundet med overenskomsten, såsom skattefritagelse, skatteudskydelse eller andre godtgørelser.<sup>192</sup> I PPT-bestemmelsen er begrebet ”fordel” afgrænset til begrænsninger, fritagelser eller lettelser i de særskilte artikler i DBO’erne.<sup>193, 194</sup> Det fremgår endvidere, at hvis en DBO indeholder andre begrænsninger, anses disse også for værende en fordel.<sup>195</sup> Det afgørende må således være, hvorvidt den skattepligtige bliver stillet i en bedre position. At der foreligger en forskel på, hvordan OECD og de danske lovgivere har defineret begrebet, anses dog ikke for at udgøre nogen betydning i praksis. Det er begrundet i, at OECD’s afgrænsning indeholder alle artikler i modeloverenskomsten og de DBO’er

---

<sup>189</sup> Skatteudvalget 2014-15 L 167, Bilag 1, høringsskema, side 28

<sup>190</sup> D.J.V. 2018-1, A.A.7.4.3 Sagens oplysning (Officialprincippet)

<sup>191</sup> D.J.V. 2018-1, A.A.7.4.3 Sagens oplysning (Officialprincippet)

<sup>192</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 18

<sup>193</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 56

<sup>194</sup> Hvad der ligger i ordet *benefit*, er desuden behandlet tidligere i nærværende afhandling på side 22

<sup>195</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 56

som Danmark har indgået, i vidt omfang er formuleret på grundlag af modeloverenskomsten, som tillige ligger til grund for det danske forhandlingsoplæg.<sup>196</sup>

Det skal dog bemærkes, at de fordele, der er omfattet af LL § 3, stk. 3, skal vurderes og fastlægges ud fra hver enkel DBO, da fordelene heri kan variere. Anvendelsesområdet for bestemmelsen kan derfor tillige variere, da det afhænger af indholdet af den pågældende DBO.

Som førnævnt har OECD anført, at såfremt en DBO indeholder andre begrænsninger end dem, de har nævnt i rapporten, anses disse tillige for værende en fordel. Det vurderes på baggrund heraf, at anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3 ikke er bredere hvad angår begrebet fordel. Det betyder, at PPT-bestemmelsen og LL § 3, stk. 3 dermed omfatter de samme fordele og anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3 skal derfor fortolkes i overensstemmelse med anvendelsesområdet for PPT-bestemmelsen.

Det kan overvejes, hvorvidt der foreligger eventuelle komplikationer i, at LL § 3, stk. 3 er en national bestemmelse, der finder anvendelse på de DBO'er, som Danmark har indgået med andre lande.

Advokatrådet har i forbindelse med høringen anført, at *”det bør overvejes, om indførelsen af en omgåelsesbestemmelse på eksisterende overenskomster, hvori der ikke er indsat en omgåelsesklausul, vil kunne medføre, at Danmarks aftaleparter vil opfatte dette som en opsigelse af overenskomsten.”*<sup>197</sup>

Spørgsmålet besvares med, at det er muligt for lande at håndhæve nationale misbrugsklausuler, selvom der ikke i selve DBO'erne udtrykkeligt er indført en misbrugsklausul. Det er endvidere anført, at denne forståelse ligger inden for rammerne af Wienerkonventionens artikel 31.<sup>198, 199</sup> Det er således lovgivers opfattelse, at LL § 3, stk. 3 er i overensstemmelse med, hvad der ligger inden for rammerne for brug af nationale klausuler til bekæmpelse af overenskomstmisbrug.

Ud fra ovenstående analyse af PPT-bestemmelsen anses LL § 3, stk. 3 for at være i overensstemmelse med OECD's Action Point 6, herunder PPT-bestemmelsen. Danmarks implementering af LL § 3, stk. 3 anses derfor ikke for at være en opsigelse af nuværende overenskomster, som ikke indeholder en

---

<sup>196</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 11

<sup>197</sup> L 167 - Bilag 1 – Høringsskema, side 2

<sup>198</sup> L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 13

<sup>199</sup> L 167 - Bilag 1 – Høringsskema, side 2

sådan omgåelsesklausul.<sup>200, 201</sup> Det vil tillige være imod formålet med en DBO at tillade skatteunddragelse, da formålet med disse netop er at hindre misbrug heraf. Det betyder, at LL § 3, stk. 3 vil kunne påberåbes, uagtet at de danske DBO'er indeholder en sådan værnsregel eller ej.

I tilfælde af at PPT-bestemmelsen bliver implementeret i de danske DBO'er, er spørgsmålet herefter, hvilken lovregel der har forrang. Her må det gælde, at DBO'ens PPT-bestemmelse har forrang frem for en national bestemmelse. Det er begrundet i, at DBO'er er folkeretligt bindende for de deltagende stater og har derfor forrang i forhold til nationale regler.<sup>202</sup> Dette stemmer tillige overens med lex superior-princippet.

### Praksis efter indførelsen af LL § 3

Efter LL § 3 blev implementeret i dansk ret, har der hersket en vis tvivl om anvendelsesområdet heraf. Tidligere praksis har ikke givet støtte til fortolkningen af bestemmelsen og ej heller til forståelsen af bestemmelsens anvendelsesområde. I 2017 blev LL § 3 anvendt for første gang i et bindende svar (SKM.2017.333.SR), hvori SKAT giver et fortolkningsbidrag til, hvordan de mener, LL § 3 placerer sig i dansk skatteret. Dette er efterfulgt af SKM.2017.626.SR, som skal ses i forlængelse heraf.

### SKM.2017.333.SR

I SKM.2017.333.SR ville spørger vide, hvorvidt det kunne bekræftes, at der ikke ville være begrænset skattepligt til Danmark for et selskabs aktionærer efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c ved selskabets flytning fra Danmark til Luxembourg. Selskabet var et holdingselskab i en koncern, hvor den ultimative ejerkreds bestod af to personer bosat i land X. Disse to personer kontrollerede hver deres fond på De Hollandske Antiller. De to fonde ejede hver 50% af et holdingselskab på Bahamas. Holdingselskabet på Bahamas ejede 60% af det danske holdingselskab. De sidste 40% af det danske holdingselskab var ejet af et amerikansk holdingselskab, som var ejet 100% af en person, som ligeledes var bosat i USA. Der lå to holdingselskaber og to driftsselskaber under det danske holdingselskab.

Som led i en omstrukturering af hele koncernen, havde det holdingselskab, som var placeret lige over det danske holdingselskab, skiftet hjemsted fra Bahamas til Luxembourg. Herefter ønskede koncernen at flytte det danske holdingselskab til Luxembourg. Dette var dog betinget af, at dette

---

<sup>200</sup> Dog kan det diskuteres, hvorvidt der kan drages en anden konklusion i de DBO'er, der er implementeret inden, bekæmpelse af misbrug blev et af formålene med DBO'erne. Se diskussionen herom på side 37-38.

<sup>201</sup> Kommentarerne til modeloverenskomsten, 2017, kommentar 79 til artikel 1

<sup>202</sup> D.J.V. 2018-1, C.F.9.1 Generelt om dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

kunne gøres skattefrit og at SKAT bekræftede dette i et bindende svar. Endvidere skulle de to holdingselskaber under det danske holdingselskab likvideres.

Det er spørgers opfattelse, at der ikke burde opstå begrænset skattepligt, da spørger ikke mener, at der findes en dansk værnsregel, som vil finde anvendelse i den påtænkte flytning.

Der bliver af spørger lagt vægt på, at strukturen med holdingselskabet blev lavet på et tidspunkt, hvor det skattemæssigt var attraktivt at etablere et holdingselskab i Danmark. På trods af at strukturen var lavet af skattehensyn, er der dog aldrig udloddet udbytter eller renter op via det danske holdingselskab og der er dermed ikke opnået nogen skattefordele ved strukturen.

Spørger fremfører, at begrundelsen for flytningen ikke er af skattemæssige årsager, men for at gøre koncernstrukturen forenklet ved at samle koncernens selskaber i ét land og dermed spare udgifter, da der så kun skal udarbejdes dokumenter og rapporteres til et land. Spørger mener, at der ikke kan foreligge andre kommercielle grunde til en flytning af et rent holdingselskab og at en begrundelse om en forenkling og besparelse måtte kunne stå alene i forhold til vurderingen om, hvorvidt transaktionen er kommercielt begrundet efter LL § 3.

Når et selskab skifter skattemæssigt hjemsted efter selskabsskattelovens § 5, stk. 7, ophører skattepligten til Danmark og der skal dermed ske en ophørsbeskatning. Det medfører, at det danske selskab vil blive beskattet på samme måde, som hvis selskabet afstod alle sine aktier. I medfør af selskabsskattelovens § 5, stk. 5, jf. LL § 16A, stk. 3, er denne skattemæssige ”likvidation” omfattet af reglerne om gevinst og tab på aktier. Som udgangspunkt medfører dette, at fraflytterbeskatningen skal behandles efter aktieavancebeskatningslovens regler. I og med at selskabets eneste aktiver er aktier i et 100% ejet datterselskab, vil der dermed ikke foreligge skattepligt af en aktieavance.

Ydermere anses flytningen af hjemstedet for en likvidation, hvorfor der også sker udlodning af ”likvidationsprovenu”. Dette likvidationsprovenu udgør i denne situation værdien af de underliggende selskaber og spørgsmålet er derfor, hvorvidt denne udlodning vil medføre begrænset skattepligt i Danmark. Spørger er af den opfattelse, at der ikke vil ske begrænset skattepligt hvad angår den amerikanske aktionær, jf. den dansk-amerikanske DBO.<sup>203</sup> Hvad angår hovedaktionæren i Luxembourg anfører spørger, at der i medfør af DBO’en mellem Danmark og Luxembourg og i henhold til MDD ikke skal indeholdes kildeskat på denne del af likvidationsprovenu. Endvidere

---

<sup>203</sup> SKAT tager ikke på noget tidspunkt stilling til den amerikanske aktionær

anfører spørger, at såfremt SKAT ikke anser det luxembourgske selskab som værende den retmæssige ejer af likvidationsprovenuet, er spørger af den opfattelse, at de retsmæssige ejere er de to fysiske personer, der er hjemmehørende i land X, som tillige har indgået en DBO med Danmark.

SKAT er af den opfattelse, at spørgsmålet skal vurderes som en ophørsbeskatning og derfor gennemgår SKAT de værnsregler, som gælder på dette område for at vurdere, hvorvidt koncernens påtænkte flytning strider imod nogle af disse.

SKAT bemærker først, at udgangspunktet er LL § 16 A, stk. 3, nr. 1, som fastslår, at likvidationsprovenu skal beskattes som aktieavance. Denne hovedregel kan dog fraviges og der kan i stedet ske beskatning som udbytte, hvis det modtagende selskab ejer mindst 10% af aktiekapitalen af det selskab, der likvideres og hvis udlodningen er omfattet af reglerne i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, jf. LL § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra a. Første betingelse er opfyldt for begge ultimative modtagere, da disse besidder mere end 10% af aktiekapitalen. Den anden betingelse er dog ikke opfyldt, da der er tale om aktier, som er omfattet af aktieavancebeskatningsloven § 4 A. Da modtageren er hjemmehørende i Luxembourg, er der ikke begrænset skattepligt af likvidationsudlodningen. SKAT anfører endvidere, at for at kildeskatten frafalder efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, er det en betingelse, at de retsmæssige ejere af likvidationsprovenuet enten er hjemmehørende i et DBO-land eller et land, der er omfattet af MDD. I denne situation er der ikke tale om en egentlig udbytteudlodning, men tale om flytning af ledelsens sæde, samt en omregistrering af hjemsted fra Danmark til Luxembourg, hvorfor betingelsen om retsmæssig ejer derfor opfyldt. Der kan derfor ske udlodning uden begrænset skattepligt til Danmark. SKAT slutter på baggrund heraf, at de umiddelbare betingelser for en skattefri udlodning efter LL § 16 A, stk. 3, nr. 1 og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c er opfyldt. Efter SKAT har bekræftet, at der ikke efter de specifikke værnsregler er grundlag for at beskatte likvidationsudlodningen, tager SKAT fat på LL § 3 og fastslår, at denne finder anvendelse på hjemstedsflytningen. SKAT begrundet dette med, at hjemstedsflytningen er foretaget af skattemæssige årsager og at der er tale om en omgåelse af de danske kildeskatteregler. SKAT mener, at der ved flytningen af moderselskabet fra Bahamas til Luxembourg er opnået en skattemæssig fordel i Danmark, da der ville kunne opkræves dansk kildeskat på likvidationsprovenuet, såfremt moderselskabet stadig var skattemæssigt hjemmehørende på Bahamas. Den kommercielle begrundelse om besparelser finder SKAT ikke, at spørger har redegjort for eller dokumenteret reelt ville give en besparelse. Derfor mener SKAT, at

hjemstedsflytningen er omfattet af LL § 3, hvorfor spørger bliver begrænset skattepligtig til Danmark af likvidationsprovenu.

#### SKM.2017.626.SR

SKM.2017.626.SR er et bindende svar vedrørende et dansk anpartsselskab, DKCo. DKCo er placeret i en international koncern, hvor DKCo udelukkende fungerer som et holdingselskab. DKCo ejer et hollandsk driftsselskab, HCo. Der ligger en række hollandske selskaber under HCo. DKCo er ejet af tre selskaber, som tilsammen betegnes som JerCos og er beliggende i Jersey. JerCos agerer ligeledes udelukkende som holdingselskaber og har således ingen aktivitet. JerCos er ejet af en trust, som ligeledes er beliggende i Jersey. Efter hollandske skatteregler anses trusten for at være skattemæssigt transparent. Det betyder, at det er de begunstigede i trusten, der skal beskattes af resultatet. De begunstigede er en hollandsk person samt en almennyttig organisation. I det bindende svar tages der stilling til, hvorvidt en påtænkt omstrukturering af koncernen vil udløse skat i Danmark. Den påtænkte omstrukturering vil ske i flere trin. Det første trin er, at trusten vil etablere et nyt hollandsk selskab med begrænset ansvar, NewCo. Det er tiltænkt, at NewCo skal agere som det nye holdingselskab i koncernen. Herefter vil trusten overføre alle sine aktier i JerCos til NewCo, hvilket resulterer i, at NewCo kommer til at være placeret som det øverste selskab i koncernen. JerCos skal herefter likvideres, således at NewCo kommer til at eje DKCo direkte. Det sidste trin i omstruktureringen er, at DKCo skal likvideres, så strukturen udelukkende kommer til at være en hollandsk koncern med trusten på toppen.

Spørger mener ikke, at det vil udløse en dansk beskatning, da denne er af den opfattelse, at det provenu, der udløses ved likvidationen af DKCo skal behandles som aktieavance efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven og dermed ikke som udbytteudlodning efter reglerne i LL. Dette vil medføre, at modtageren af likvidationsudbyttet (NewCo) ikke vil være skattepligtig til Danmark, såfremt NewCo kan anvende den DBO, der er indgået mellem Danmark og Holland eller MDD. Det er en betingelse for at kunne anvende DBO'en eller MDD, at NewCo anses som værende den retsmæssige ejer af likvidationsudbyttet. Dette krav mener spørger er opfyldt. Endvidere mener spørger, at den påtænkte disposition ikke er omfattet af LL § 3, da den ikke vil medføre en fordel efter hverken DBO'en eller MDD. Derudover anføres det, at omstruktureringen er båret af kommercielle hensyn, da der vil ske en forsimpning af koncernen, hvilket vil medføre en besparelse for koncernen, da der ikke længere skal afholdes omkostninger i relation til disse selskaber. Endvidere mener spørger, at omstruktureringen vil medføre, at den nye struktur vil komme til at afspejle



koncernens kommercielle virkelighed og at behandlingen af koncernen bliver simplificeret både hvad angår koncernen selv, men også for diverse myndigheder.

SKAT starter med at gennemgå de betingelser der er for, at likvidationsprovenuet kan udloddes i den nye struktur, uden at der vil blive udløst en dansk kildeskat. Her er udgangspunktet LL § 16 A, stk. 1 og 2 sammenholdt med kildeskattelovens § 65, stk. 1, hvorefter der skal indeholdes kildeskat på udbytter fra et dansk selskab. Undtaget herfra er dog det likvidationsprovenu, som udloddes i det samme år, som selskabet endeligt opløses i. SKAT lægger til grund, at likvidationsprovenuet vil blive udloddet i det samme år, som selskabet opløses. Herefter skal det vurderes, om provenuet er omfattet af bestemmelserne i til LL § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra a-d. Før dette kan ske, skal to betingelser dog være opfyldt. Første betingelse er, at det modtagende selskab skal eje mindst 10% af selskabskapitalen i det selskab, der likvideres. Den anden betingelse er, at likvidationsudlodningen skal være underlagt dansk beskatning i henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. SKAT anfører, at det første punkt er opfyldt, da NewCo kommer til at være ene-ejer af DKCo. Herefter skal det vurderes, hvorvidt anden betingelse er opfyldt. Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a hjemler som udgangspunkt, at der er begrænset skattepligt til Danmark for provenuet, medmindre der er tale om datter- eller koncernselskabsaktier. Endvidere er det en betingelse, at kildeskatten på udlodningen skal kunne nedsættes efter en DBO eller MDD. SKAT vurderer, at likvidationsudlodningen til NewCo som udgangspunkt ikke udløser en beskatning i Danmark, da SKAT mener, at der er tale om koncernselskabsaktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4 B. Beskatningen vil derfor som udgangspunkt være omfattet af DBO'en mellem Holland og Danmark eller MDD. Efter praksis skal det herefter vurderes, om modtageren af udlodningen er den retsmæssige ejer. SKAT vurderer, at NewCo ikke er et gennemstrømningselskab, og at NewCo dermed er den retsmæssige ejer af udlodningen fra DKCo. Efter dette tager SKAT stilling til, hvorvidt omstruktureringen er omfattet af LL § 3. SKAT mener, at på trods af, at der opnås en skattemæssig fordel, anses omstruktureringen for kommercielt begrundet og at LL § 3 derfor ikke vil finde anvendelse. På baggrund af dette besvarer SKAT spørgers indstilling positivt.

### Sammenfatning

SKM.2017.333.SR gav det første fortolkningsbidrag til forståelsen af anvendelsesområdet for LL § 3 og det seneste bidrag fra SKATs side er SKM.2017.626.SR, som skal ses i forlængelse heraf.

Umiddelbart minder de to bindende svar meget om hinanden, men alligevel kommer SKAT frem til to forskellige resultater. For at komme nærmere ind på anvendelsesområdet for bestemmelsen, skal der derfor ses på, hvori forskellen ligger.

I begge omstruktureringer, er der tale om danske selskaber, der ultimativt er ejet af en fond, som er beliggende i et ikke-DBO land. Der er i begge tilfælde tale om et rent dansk holdingselskab, som er i en international koncernstruktur. I SKM.2017.333.SR ejer selskabet indirekte et udenlandsk driftsselskab og ejes indirekte af en udenlandsk fond. I SKM.2017.626.SR ejes der direkte udenlandske driftsselskaber og her ejes selskabet direkte af en fond.

I SKM.2017.333.SR vil man flytte et ”tomt” dansk holdingselskab til Luxembourg. I SKM.2017.626.SR vil man flytte et dansk holdingselskab, som udelukkende indeholder likvider og aktier til Holland.<sup>204</sup>

I begge situationer er den skattemæssige effekt at opnå en struktur, hvori udbytte kan udloddes fra driftsselskaberne til øverste holdingselskab uden kildeskat.

Omstruktureringen i SKM.2017.333.SR er omfattet af LL § 3 og omstruktureringen i SKM.2017.626.SR er ikke omfattet af LL § 3. Dette kan dog virke lidt besynderligt, da der foreligger store ligheder mellem faktum i sagerne. Endvidere adskiller argumentationerne i de to sager sig ligeledes heller ikke væsentligt. I begge situationer foreligger de samme hovedargumenter for dispositionerne. Det første argument er, at udflytningen af koncernen vil simplificere koncernstrukturen. Det andet argument er, at der kan opnås en besparelse ved at lukke ”unødvendige” holdingselskaber. Begge spørgere er af den opfattelse, at deres respektive omstruktureringer ikke er omfattet af LL § 3, da de mener, at omstruktureringen er tilstrækkeligt kommercielt begrundet.

Hvad angår den kommercielle begrundelse, forligger der dog en meget lille forskel. I SKM.2017.333.SR fremkommer SKAT med en negativ afgrænsning heraf. Her udtaler SKAT, at en nedlukning af rene holdingselskaber som udgangspunkt ikke kan anses som værende en kommerciel begrundelse – heller ikke selvom nedlukningen medfører en besparelse for koncernen og dermed en økonomisk fordel. I SKM.2017.626.SR finder SKAT derimod, at der er tale om en tilstrækkeligt kommercielt velbegrundet omstrukturering, og SKAT kommer dermed med et reelt fortolkningsbidrag til, hvornår der vil være tale om en kommerciel disposition. I afgørelsen har SKAT

---

<sup>204</sup> RR.SM.2018.0001

lagt vægt på, at koncernens virksomhed samles i ét land og at der sker en flytning af en reel aktivitet (herunder likvider) og ikke bare et tomt selskab (som i SKM.2017.333.SR). Endvidere lægger SKAT vægt på, at der sker en reel ændring i strukturen, hvilket de ikke mente skete i SKM.2017.333.SR. Dette giver et lille fortolkningsbidrag til, hvilke typer internationale omstruktureringer, SKAT vil ”tillade”.

Dog anses både faktum og argumentation i de to sager stort set uden forskel og det kan derfor være svært at følge SKATs afgørelse om, at den ene omstrukturering er omfattet af LL § 3, mens den anden ikke er.

At SKAT kommer frem til to forskellige resultater på to stort set ens sager, stiller skatteyderne i en svær position, da der derfor foreligger en meget hårfin grænse for, hvornår bestemmelsen finder anvendelse og hvornår den ikke finder anvendelse. SKM.2017.333.SR er i skrivende stund anket til Landsskatteretten og når der af Landsskatteretten er truffet endelig afgørelse, forventes det, at rækkevidden af bestemmelsens anvendelsesområde bliver endnu mere klar.

For at de bindende svar kan give et fortolkningsbidrag til anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3, er det dog en forudsætning, at de to omgåelsesklausuler (LL § 3, stk. 1 og 2 og LL § 3, stk. 3) kan fortolkes på samme måde, da det er LL § 3, stk. 1 og 2, der finder anvendelse i de bindende svar. Skal de ikke fortolkes på samme måde, vil der formentlig ligge en for så vidt angår kravet om en reel økonomisk aktivitet.

Formålet med LL § 3, stk. 1 og 2 er at imødegå arrangementer, der ikke er reelle.<sup>205</sup> Ifølge ordlyden skal der *både* foreligge en reel økonomisk aktivitet og så må arrangementet ikke stride mod formålet med direktivet. Det fremgår af lovens bemærkninger, at der ikke er tale om omgåelse, hvis arrangementerne er foretaget af velbegrundede kommercielle årsager.<sup>206</sup> Dette stemmer dog ikke helt overens med ordlyden, men kan formentlig begrundes med, at såfremt der foreligger kommercielle årsager, anses disse som værende hovedformålet med det pågældende arrangement.

Ordlyden i LL § 3, stk. 3 angiver, at der blot foreligger et krav om, at arrangementet ikke må stride mod formålet med DBO'en, hvilket tillige er formålet med bestemmelsen. Det betyder, at en disposition, som er begrundet i en reel aktivitet, formentlig ikke vil kunne medføre, at

---

<sup>205</sup> SKM.2017.333.SR

<sup>206</sup> 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, side 9

omgåelsesklausulen ikke finder anvendelse, hvis dispositionen strider mod formålet med DBO'en.<sup>207</sup> Der ligger altså en forskel i, at det essentielle i LL § 3, stk. 3 er, hvorvidt arrangementet strider mod indholdet af og formålet med DBO'en og ikke, hvorvidt der foreligger en reel aktivitet bag arrangementet. Det formodes dog, at hvis en sådan realitet ikke foreligger, vil dispositionen stride mod formålet med indholdet af en DBO, da der i sådan et tilfælde med sandsynlighed vil være tale om misbrug og dispositionen vil dermed ikke være i overensstemmelse med formålet med DBO'en. Der kan endvidere argumenteres for, at såfremt der foreligger kommercielle forhold bag et arrangement, vil hovedformålet med arrangementet formentlig kunne begrundes i disse. Det fremgår af lovens forarbejder, at bestemmelserne skal fortolkes i ens, hvorfor der er risiko for, at Skattemyndighederne vil gøre dette uanset. Dette tyder det ligeledes på i de bindende svar, da SKAT igennem hele deres argumentation blot henviser til LL § 3 og først afslutningsvis og efter deres bedømmelse henviser til LL § 3, stk. 1 og 2.

## Retssikkerhed

En beskatning anses som værende et stærkt indgreb fra statens side. Dette er begrundet i, at man ved en beskatning griber ind i en skatteydere økonomiske frihed. Derfor er retssikkerheden speciel vigtig, når der kommer nye bestemmelser på skatteområdet. Det mest centrale i retssikkerheden på skatteområdet er, at såvel borgere som virksomheder kan forvente en korrekt sagsbehandling både hvad angår indholdet af afgørelsen og for så vidt angår, hvordan afgørelsen bliver truffet.<sup>208</sup>

Lovgivers svar på aggressiv skatteplanlægning og omgåelse af skattereglerne har været en lang række specifikke værnsregler og nu to generelle værnsregler, herunder LL § 3, stk. 3. Efter LL § 3, stk. 3 blev implementeret, er specielt retssikkerheden blevet diskuteret, da der forekommer en udfordring på netop det retssikkerhedsmæssige område. Dette skyldes, at der skal balanceres mellem to forhold. På den ene side ligger hensynet til at sikre, at det korrekte skatteprovenu bliver betalt i overensstemmelse med lovgivningen. På den anden side ligger hensynet til netop retssikkerheden, herunder skatteyderens mulighed for at kunne forudberegne de skattemæssige konsekvenser af en given disposition.<sup>209</sup>

---

<sup>207</sup> Dette fremgår ligeledes af side 26-27

<sup>208</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 19

<sup>209</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 11

Med en generel omgåelsesklausul vil denne forudberegnelighed i skattesystemet svækkes i nogle tilfælde. Dette er begrundet i, at der med en omgåelsesklausul unægtelig vil forekomme situationer, hvor det vil være umuligt at forudse den skattemæssige konsekvens. Det vil derfor i nogle tilfælde være domstolenes opgave at sørge for, at en skatteyder ikke kommer til at lide overlast og at hensynet til retssikkerheden ikke bliver nedprioriteret eller helt overses.<sup>210</sup>

## Perspektivering

Siden implementeringen af LL § 3, stk. 3 har bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning på international plan udviklet sig yderligere. Et af tiltagene er blandt andet EU Kommissionens henstilling om gennemførelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug af beskatningsoverenskomster.<sup>211</sup> Henstillingen blev forelagt med baggrund i BEPS-projektet, herunder Final Report om Action Point 6.<sup>212</sup> Det er Kommissionens ønske at komme med bidrag til implementeringen af værnsregler mod overenskomstmisbrug på en sådan måde, at der består en vis ensartethed på tværs af medlemsstaterne.<sup>213</sup> Det er ligeledes et ønske fra Kommissionens side, at en implementering af en generel omgåelsesklausul, som er i overensstemmelse med PPT-bestemmelsen, tillige er i overensstemmelse med EU-retten og retspraksis på misbrugsområdet fra EU-Domstolen. Kommissionen begrundet sit ønske i retssikkerheden hos skattesubjekter såvel som skatteforvaltningerne. Ydermere begrundet Kommissionen det i et velfungerende indre marked.<sup>214</sup> Såfremt medlemsstaterne implementerer PPT-bestemmelsen i sine DBO'er, opfordrer Kommissionen til, at følgende tilføjelse tillige implementeres i bestemmelsens undtagelse: ”... *medmindre det kan fastslås, at det afspejler en reel økonomisk aktivitet, eller at opnåelsen af denne fordel under de pågældende omstændigheder kan anses for at være i overensstemmelse med genstanden for og formålet med de relevante bestemmelser i denne overenskomst.*”<sup>215</sup>

Kommissionen opfordrer dermed til, at medlemsstaterne sammenskriver PPT-bestemmelsen og omgåelsesklausulen i MDD. Hvis dette bliver en realitet, må det formentlig kunne antages, at praksis vedrørende det EU-retlige misbrugsbegreb kommer til at kunne anvendes på fortolkningen af misbrugsbegrebet i overenskomster.

---

<sup>210</sup> Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 11

<sup>211</sup> C(2016) 271 final

<sup>212</sup> C(2016) 271 final

<sup>213</sup> C(2016) 271 final

<sup>214</sup> C(2016) 271 final

<sup>215</sup> C(2016) 271 final

Hvis medlemsstaterne implementerer den anbefalede tilføjelse til PPT-bestemmelsen, vil der formentlig ikke herske tvivl om, hvorvidt de to omgængelsesklausuler kan fortolkes i overensstemmelse med hinanden. Hvis medlemsstaterne modificerer og fortolker PPT-bestemmelsen på denne måde, må det endvidere betyde, at anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 3 vil skulle fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsprincip.<sup>216</sup>

OECD har i BEPS-projektets Action Point 15 lavet anbefalinger vedrørende udarbejdelsen af et multilateralt instrument (MLI). Instrumentet vil tillade lande, hurtigt at implementere BEPS-projektets resultater i deres DBO'er, uden der skal en genforhandling til.<sup>217</sup> Arbejdet har resulteret i en multilateral konvention, som blandt andet indeholder PPT-bestemmelsen.<sup>218, 219</sup> Det er op til staterne selv at vælge, hvilke DBO'er de ønsker, skal være omfattet af konventionen. En DBO vil dog kun være omfattet, hvis begge aftaleparter har meddelt, at den pågældende DBO skal være omfattet af konventionen.<sup>220</sup> Som tidligere anført har en DBO i dansk ret forrang frem for nationale regler.<sup>221</sup> Det betyder, at en PPT-bestemmelse i en DBO vil skulle anvendes frem for LL § 3, stk. 3. Det medfører, at hvis Danmark implementerer PPT-bestemmelsen i de danske DBO'er som følge af MLI, vil LL § 3, stk. 3 formentlig vil være ubetydelig, da denne i så fald ikke vil blive anvendt.

---

<sup>216</sup> Se evt. fodnote 173

<sup>217</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 15 – Side 9 ff.

<sup>218</sup> Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, Article 7

<sup>219</sup> SR.2017.0315, side 1

<sup>220</sup> Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, Article 1 og 2

<sup>221</sup> D.J.V. 2018-1, C.F.9.1 Generelt om dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

## Konklusion

Det forventes, at den generelle omgåelsesklausul i LL § 3, stk. 3 vil finde anvendelse, når en skatteyder har anvendt en DBO til at opnå en skattefordel og når hovedformålet med dispositionen var at opnå netop denne fordel. Det er op til Skattemyndighederne at sandsynliggøre dette. Dog vil bestemmelsen ikke finde anvendelse i tilfælde af, at den skattepligtige kan påvise, at opnåelsen af fordelene er i overensstemmelse med DBO'en eller dennes bestemmelsers indhold og formål.

Ud fra analysen i nærværende afhandling kan det konkluderes, at der umiddelbart foreligger en ubalance hvad angår bevisbyrden, da Skattemyndighederne blot skal sandsynliggøre en hensigt og den skattepligtige konkret skal påvise denne. Dog kan det både ud fra Wienerkonventionen og det forvaltningsretlige officialprincip udledes, at en sådan ubalance ikke burde være til stede, da Skattemyndighederne er forpligtede til at tilvejebringe det faktiske og retlige materiale, som er nødvendigt for at kunne træffe afgørelse. Skattemyndighederne bør herved i praksis inddrage alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, herunder tillige formålet med den pågældende bestemmelse i DBO'en, der hjemler fordelene og tillige den pågældende DBO's overordnede formål, når de skal sandsynliggøre hensigten. Det betyder, at de tillige bør undersøge, hvorvidt den pågældende fordel er opnået i overensstemmelse med bestemmelsen i DBO'en eller DBO'ens overordnede indhold og formål. Det antages, at Skattemyndighederne formentlig ikke vil anvende LL § 3, stk. 3 i tilfælde af, at det i deres egen tilvejebringelse af oplysninger viser sig, at et arrangement er i overensstemmelse med indholdet af eller formålet med en DBO eller bestemmelserne heri.

Det kan endvidere konkluderes, at LL § 3, stk. 3 bør fungere som en opsamlingsbestemmelse, når specifikke værnsregler ikke kan finde anvendelse. Denne konklusion synes Skattemyndighederne også at have taget til sig ud fra de bindende svar, der er på området og dette stemmer tillige overens med *lex specialis* princippet.

Idet OECD, allerede før BEPS-projektet, havde anført de samme fremgangsmåder i forbindelse med bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning i sine kommentarer til modeloverenskomsten, anses bestemmelsen ikke for at være en nytænkning. Det har dog en vis betydning, at den er implementeret i national bestemmelse, da Skattemyndighederne og domstolene nu kan anvende bestemmelsen som

en opsamlingsbestemmelse på de dispositioner, som ikke er omfattet af de nationale specifikke omgåelsesklausuler.

Afslutningsvis kan det konkluderes, at hvis PPT-bestemmelsen bliver implementeret i de danske DBO'er, vil klausulen i DBO'erne have forrang over den nationale bestemmelse grundet lex superior princippet. Det betyder, at LL § 3, stk. 3 formentlig vil være ubetydelig, da denne i så fald ikke vil blive anvendt.



## Abstract

Section 3, subsection 3 of the Danish Tax Assessment Act (DTAA) regarding abuse of double taxation agreements (DTA) was implemented in the Danish law on 15 May 2015 as a part of “the tax haven package” (Skattelypakken). The provision is a general anti-avoidance rule and examine the principal purposes of arrangements and transactions when determining abuse.

Since the implementation there has been uncertainty regarding the application of the rule. The comments from the lawmaker seem slender and there is a lack of interpretation. The lawmaker just refers to the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) commentaries and project on *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). This thesis will examine the scope of application of the rule and how it should be applied in practice.

The wording in the rule is generally the same as the Principal Purpose Test (PPT). Because of this the rule must be interpreted in accordance with the PPT. The PPT is a part of the project’s Final Report on Action Point 6 regarding preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. This rule prohibits the abuse of a double taxation agreement (DTA) in order to gain tax benefits if the benefits are not in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the DTA.

Therefore, the PPT contains two tests in order to determine whether the benefit of the treaty should be granted in a specific case. The first test is seen as the subjective test. The Danish tax authorities have to include all relevant facts and circumstances. If they come to the conclusion that obtaining the benefit was one of the principal purposes of the agreement or transaction, the taxpayer cannot make use of the tax benefit. There is an exception to the rule and this is seen as the objective test. The objective test says that it is possible to grant that benefit if the agreement or transaction is in accordance with the object and purpose of the relevant treaty provision(s).

An analysis of section 3, subsection 3 of the DTAA indicates that the rule is applicable broadly on treaty abuse. The analysis shows that the exception in the rule may be extended to the overall object and purpose of the DTA and not only to the object and purpose of the relevant treaty provision(s). Furthermore, the Danish tax authorities should be consider this when applying the rule.

## Litteratur

### **Lovgivning**

Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)

Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven

Bekendtgørelse af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten, Wienerkonvention om Traktatretten

### **Bilag til lovgivning**

Skatteudvalget 2014-15 L 167, Bilag 1, høringsskema

Skatteudvalget 2014-15, L 167, Endeligt svar på spørgsmål 1 - Offentligt

### **Lovforslag**

L 167 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love

### **Juridisk vejledning**

Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.I.1 Lovens formål

Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.F.8.2.2.10.3.2 Beskatningsret for det land, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (kildelandet)

Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

Den Juridiske Vejledning 2018-1, A.A.7.4.3 Sagens oplysning (Officialprincippet)

Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.F.9.1 Generelt om dobbeltbeskatningsoverenskomster og internationale aftaler

### **Afgørelser og bindende svar**

SKM.2017.333.SR

SKM.2017.626.SR

## Artikler

SR.2017.0315 – Mellem brug og misbrug: Hvor GAAR grænsen? – nogle kritiske bemærkninger til SKM2017.333.SR af professor ph.d. Anders Nørgaard Lauersen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

SPO.1984.96 – Er der behov for en omgåelsesklausul i skatteretten? Af lektor, cand.jur Aage Michelsen, Handelshøjskolen i Århus (artiklen fremtræder som en forkortet udgave af et foredrag, som forfatteren holdt i Skattevidenskabelig Forening den 19. Marts 1984.)

SPO.1983.265 – Nærmer vi os en skattereform? Skattepolitisk oversigt

TfS 1988, 365 – Er generalklausulen rykket nærmere?

SPO.1985.45 – Hensigten bag om omgåelsesklausul

TfS 1988, 402 – Er generalklausulen rykket nærmere? Demaskering af generalklausulen af professor, dr.jur. Thøger Nielsen

SPO.1991.46 – Generalklausul en dårlig ide. Skattepolitisk Oversigt

SU 2014, 367 – OECD's Modeloverenskomst og FN's Modeloverenskomst – en sammenligning, af Lektor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

BEPS Action 6: Introduction an Antiabuse Rule in Tax Treaties af Michael Lang, WU International Taxation Research Paper Series No. 2014 - 09

RR.SM.2018.0001 – Kommentarer til udvalgte afgørelser – En kommentar til SKM.2017.626.SR og ligningslovens §3, af Anders Bjørn, Partner PwC og Jon Mitre Sinus-Clausen, Cosultlant, PwC

## **Bøger**

*Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten* af Jakob Bundgaard, Dennis Ramsdahl Jensen & Niels Winther-Sørensen (red.), Ex Tuto Publishing, 1. udgave, 1. oplag, 2015

*International skatteret i et dansk perspektiv* af Peter Koerver Schmidt, Michael Tell og Katja Dyppel Weber, Hans Reitzels Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2015

*Lærebog om indkomstskat* af Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig, Inge Langhave Jeppesen, Anders Nørgaard Laursen, Liselotte Madsen, 16. udgave, 1. oplag, 2015

*Retsvidenskabsteori* af Carsten Munk-Hansen, 1. udgave, 2014

## **Hjemmesider**

<http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>

- About the Inclusive Framework on BEPS

[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report\\_9789264241695-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en) - page5

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=CELEX:52013PC0814&from=EN>

- COM/2013/0814 final

[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances\\_9789264219120-en#.WpbcdGYko0o](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances_9789264219120-en#.WpbcdGYko0o)

- Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2014 Deliverable

<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

- Action Plan on base Erosion and Profit shifting

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241688-en.pdf?expires=1525441082&id=id&accname=guest&checksum=ABC2EEE2848860251DFB3EF6847FBF7B>

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, ACTION 15: 2015 Final Report

<https://www.internationaltaxreport.com/double-taxation/beps-action-6-the-principle-purpose-test-revisited--part-i--1.htm>

- BEPS Action 6: The principle purpose test revisited – Part I

### **Direktiver**

Rådets direktiv *2011/96/EU* af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (MDD)

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

Rådets direktiv *2009/133/EF* af 19. oktober 2009 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 (FSD)

Rådets direktiv *2003/49/EF* af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (RRD)

### **Andet**

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017

Generaladvokatens kommentarer til C-115/16 (note 10 og 11)

C(2016) 271 final - om gennemførelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug af beskatningsoverenskomster

Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting

### Statistik:

Sider	62
Ord	21.264
Tegn (uden mellemrum)	122.838
Tegn (med mellemrum)	143.940
Afsnit	601
Linjer	1.978

Medtag fodnoter og slutnoter

Luk