



Juridisk kandidatspeciale

En analyse af retstilstanden vedrørende omgåelsesklausulerne i ligningslovens § 3



Juliana Saadat

Cand.merc.jur

Juridisk Institut, Aalborg Universitet

Titelblad

Uddannelse: Erhvervsjura, Aalborg Universitet

Fagområde: Selskabsskatteret

Afhandling: Kandidatspeciale

Projekttitel: En analyse af retstilstanden vedrørende omgåelsesklausulerne i ligningslovens § 3

Engelsk titel: An analysis of the legal situation regarding the circumvention clauses in section 3 of the Danish Tax Assessment Act

Forfatter: Juliana Saadat, studienummer: 2013-4673

Vejleder: Jacob Krushave

Specialeperiode: Februar – maj 2019

Antal anslag: 135.109

Indholdsfortegnelse

TITELBLAD	2
ABSTRACT	5
1. EMNEFELT	6
1.1 INDLEDNING	6
1.2 PROBLEMFORMULERING	7
1.3 AFGRÆNSNING.....	7
1.4 METODE OG RETSKILDER	10
2. BEGREBSFASTLÆGGELSE	11
2.1 AGGRESSIV SKATTEPLANLÆGNING	11
3. DAVÆRENDE GÆLDENDE RET - LL § 3 (L 167).....	14
4. SKATTEUNDGÅELSESDIREKTIVETS ARTIKEL 6 – GENEREL REGEL OM BEKÆMPELSE AF MISBRUG:	15
5. MISBRUG AF SKATTERETTEN.....	17
5.1 LL § 3, STK. 1	17
5.1.1 BETINGELSE 1	18
5.1.2 BETINGELSE 2	19
5.1.3 BETINGELSE 3	20
5.1.4 BETINGELSE 4	21
5.1.5 BETINGELSE 5	23
5.2 LL § 3, STK. 2	25
5.3 SKM2017.333.SR.....	25
5.3.1 OPSUMMERING AF 2017.333.SR.....	30
5.3.2 OMGÅELSESKLAUSULEN I LYSET AF SKM.2017.333.SR	31
6. BEVISBYRDE – LL § 3, STK. 1-4	37
7. OPSUMMERING AF LL § 3, STK. 1-4	37
8. MISBRUG AF DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER	38
8.1 BEPS-PROJEKT ACTION POINT 6	39
8.1.1 MINIMUMSSTANDARDE	39

8.1.2 GENERALKLAUSUL – PRINCIPAL PURPOSE TEST	40
9. LL § 3, STK. 5.....	42
9.1 BETINGELSE 1.....	43
9.2 BETINGELSE 2.....	45
9.3 BETINGELSE 3.....	50
9.4 UNDTAGELSE	51
10. FORTOLKNING AF OMGÅESESCLAUSULEN I LL § 3, STK. 5	52
11. SAMMENLIGNING AF OECD'S ANBEFALINGER OG LL § 3, STK. 5.....	54
12. EKSEMPEL – SKM2018.446.SR	56
12.1 OPSUMMERING AF SKM2018.466.SR	61
12.2 FORTOLKNING AF SKM2018.466.SR.....	61
13. RETSVIRKNINGEN AF LL § 3.....	63
14. LIGNINGSLOVENS § 3 OG RETSSIKKERHEDEN.....	65
15. KONKLUSION	66
16. PERSPEKTIVERING	68
17. LITTERATURLISTE	70

Abstract

The circumvention clause in section 3, subsection 1 – 4, of the Danish Tax Assessment Act has been replaced by a broader circumvention clause. The purpose was to implement parts of the Anti-Avoidance Directive (ATAD) in Danish Tax Law.

The new general anti-avoidance rule (GAAR) now also applies to purely national arrangements or transactions. However, the new circumvention clause has the same abuse assessment as the previous circumvention clause.

The circumvention clause in section 3 has two general anti-abuse clauses. One in section 3, subsection 1-4, which relates to the abuse of Danish Tax Law in general, including tax benefits that flow from EU directives and are obtained in Denmark. The other in section 3, subsection 5, regarding the abuse of tax benefits obtained in double taxation treaties and is an implementation of the Principal Purpose Test (PPT), which is drawn by OECD's BEPS-project Action Point 6 regarding preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances.

Since the circumvention clause has been implemented there has been uncertainty regarding the scope of application of the GAAR. This is justified by the fact that, the bill and the comments from the lawmaker seem vague and there is a lack of interpretation.

The wording in section 3, subsections 1-4, are the same as the ATAD, and the wording in section 3, subsection 5 is the same, as the PPT. Therefore, the rule must be interpreted in accordance with the directive and the PPT-clause respectively.

This master thesis will examine the scope of application of the rule and how it will be applied in practice. In addition, the thesis will attempt to examine whether the circumvention clauses must be interpreted even in spite of the different wording in the rule.

On the basis of the above, this thesis will contain an analysis of the legal situation regarding the circumvention clauses, in order to examine the extent to which taxpayers will be denied tax benefits under the circumvention clauses section 3 of the Tax Assessment Act.

1. Emnefelt

1.1 Indledning

Det er ikke ingen hemmelighed, at skat anses for værende en omkostning for mange koncerner - en omkostning som mange selskaber ønsker at reducere. De forskellige skatte-lovgivninger, samt differentierede skattesatser på tværs af landegrænser, giver koncerner incitament til at rykke deres profit over til lande med lave skattesatser. Hermed bliver indkomsten ikke beskattet i dét land, der generer indkomsten, men derimod i et land med mindre eller ingen beskatning. Denne form for skatteminimering foregår ved hjælp af aggressiv skatteplanlægning, og ses både på nationalt og internationalt plan.

Det har aldrig været hensigten med de gunstigere skatteregler, at det skulle resultere i international skatteundgåelse, hvorfor denne udfordring nu søges afhjulpet gennem forskellige tiltag.

På internationalt plan har *Organisation for Economic Cooperation and Development*, herefter OECD, i 2015 udarbejdet 15 Action Points handlingsplaner, kaldet *Base Erosion and Profit Shifting*, herefter BEPS-projekt. Projektet har til formål at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning på nationalt og international niveau. Denne afhandling tager alene udgangspunkt i Action Point 6, der har til formål at hindre misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomster, herefter DBO.

På EU-plan har Kommissionen i 2012 udarbejdet en henstilling til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning.

På baggrund af det ovenstående blev den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3, herefter LL § 3, vedtaget i dansk ret den 28. december 2018. Formålet med bestemmelsen var, at implementere skatteundgåelsesdirektivet vedrørende bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse. Direktivet skal sikre EU-landenes modstandsevne over for grænseoverskridende konstruktioner til skatteundgåelse på selskabsskatteområdet. De konkrete tiltag i direktivet er dels en udmøntning af internationalt vedtagne anbefalinger fra

OECD, dels fra andre EU-tiltag til at imødegå skatteundgåelse, herunder Kommissionens henstilling om imødegåelse af aggressiv skatteplanlægning.¹

Både under behandlingen af lovforslaget L 28 og efter bestemmelsens ikrafttræden, har formuleringen af LL § 3 givet anledning til betydelig fortolkningsusikkerhed. Dette er begrundet i, at betingelserne der er opstillet i omgåelsesklausulen vedrørende misbrug af skatteretten, LL § 3, stk. 1 og 2, og omgåelsesklausulen vedrørende misbrug af DBO, LL § 3, stk. 5, ikke før er blevet anvendt i dansk skatteret. Samtidigt er der i lovbemærkningerne til bestemmelsen ikke opstillet retningslinjer for, hvorledes LL § 3 konkret skal fortolkes og anvendes. Derudover hersker der ligeledes usikkerhed om, hvorvidt begge omgåelsesklausuler skal fortolkes ens, hvilket lovbemærkningerne til den daværende gældende LL § 3 (L 167) lagde op til, men dog uden at konkludere herpå.

Nærværende afhandling har derfor til formål at undersøge, hvorledes betingelserne i omgåelsesklausulerne i LL § 3 skal fortolkes. Dette vil primært ske gennem en analyse af nationale - og internationale retskilder. Derudover vil der i afhandlingen tages stilling til, hvorvidt omgåelsesklausulerne skal fortolkes ens - til trods for de forskellige formuleringer i ordlyden. Endvidere vil afhandlingen forsøge at give praktiske bud på, i hvilke situationer klausulerne vil finde anvendelse, for derved at klarlægge retstilstanden for omgåelsesklausulerne.

1.2 Problemformulering

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i følgende problemformulering:

I hvilket omfang vil skatteydere kunne nægtes skattefordele i medfør af omgåelsesklausulerne i ligningslovens § 3?

1.3 Afgrænsning

Formålet med nærværende afhandling er, at fastlægge retstilstanden for omgåelsesklausulerne i LL § 3. Der vil således ikke tages stilling til de andre tiltag i lovforslaget nr. L 28.

¹ L 28, side 13

Eftersom LL § 3 er bredt formuleret, antages det, at bestemmelsen vil finde anvendelse på en lang række situationer, som endnu ikke er kendt. Denne afhandling tager derfor ikke udgangspunkt i en udtømmende gennemgang af alle konkrete situationer, hvorpå LL § 3 ville kunne finde anvendelse. Dog vil enkelte eksempler blive behandlet for at illustrere, i hvilket omfang en skatteyder vil kunne nægtes skattefordele.

Anvendelsesområdet for LL § 3 er blevet udvidet til at gælde både nationale og internationale forhold. Det betyder, at bestemmelsen skal hindre misbrug af den danske selskabsbeskatning generelt. Grundet afhandlingens omfang, vil der ikke ske en dybdegående gennemgang af EU-retten, hvorfor EU-retten alene er anvendt i det tilfælde, det er relevant for at besvare problemformuleringen. Afhandlingen vil alene indeholde et EU-retlige principper, såfremt disse indeholder fortolkningsbidrag til forståelsen af omgængelsesklausulerne. Dog vil der i afhandlingen ikke tages stilling til det EU-retlige misbrugsbegreb. Derudover vil EU-selskabsdirektiver, herunder moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og fusionsdirektivet, ikke blive behandlet i afhandlingen. Disse nævnes blot for at give en bedre forståelse af den daværende gældende LL § 3 stk. 1 og 2. På baggrund af, at EU-retten anvendes i et meget begrænset omfang, vil der derfor ikke tages stilling til EU-retspraksis. Dog vil *Marks & Spencer*-dommen nævnes kort med det formål at definere proportionalitetsprincippet.

Skatteundgåelsesdirektivet behandles kort, idet direktivet ligger til grund for den ny-implementeret LL § 3.

Det fremgår af lovforslaget til den gældende LL § 3, at bestemmelsen tillige vil finde anvendelse på fonde og foreninger. Dette vil der ikke tages stilling til i afhandlingen. Derudover er udenlandske selskaber, der er omfattet af CFC-regler, samt kulbrintebeskattede selskaber, omfattet af LL § 3. Dette vil ikke blive behandlet i afhandlingen.

Det skal tillige anføres, at bestemmelsen finder anvendelse på dødsboer, som er omfattet af dødsboskattelovens §§ 1, stk. 2. Dette vil ikke blive behandlet i afhandlingen.

Det er således ikke alle OECD's tiltag i BEPS-projektet, der vil blive behandlet, men alene Action Point 6, idet dette anvendes til fortolkningen af LL § 3, stk. 5. Dog vil Action Point 15 vedrørende multilaterale instrument (MLI) fremgå kort i afhandlingens perspektivering.

OECD anbefaler, at staterne anvender en treleddet model til at opfylde minimumsstandarden. Modellen bygger for det første på, at de kontraherende stater tilkendegiver i præambulen, at formålet med en DBO er at hindre skatteunddragelse. For det andet indeholder modellen en specifik værnsregel, som er baseret på *limitation-on-benefits* (LOB) bestemmelser. For det tredje indeholder modellen en Principal Purpose Test (PPT).

Erklæringen og LOB-bestemmelser vil alene blive nævnt for at få en forståelse af modellen, men disse vil ikke blive gennemgået i afhandlingen. Principal Purpose Test vil gennemgås kort, idet LL § 3, stk. 5 er en gengivelse af PPT-klausulen. Det er derfor uhenigtsmæssigt at behandle betingelserne både i PPT-klausulen og LL § 3, stk. 5, eftersom disse fortolkes ens.

Ydermere vil der ikke tages stilling til, hvorvidt LL § 3 er i strid med Grundlovens § 43 og legalitetsprincippet, dog vil der gøres nogle retssikkerhedsmæssige overvejelser ved LL § 3.

Begreberne "*retmæssige ejer*" og "*rent kunstige arrangementer*" vil ikke blive behandlet i nærværende afhandling. Dette er begrundet i, at problemformuleringen ikke lægger op til en fastlæggelse af retstilstanden inden implementeringen af LL § 3. Det er derfor kun administrativ praksis, som tager stilling til LL § 3, og som vil blive anvendt som fortolkningsbidrag. I afhandlingen analyseres der derfor to bindende svar. Dog vil alene faktorer, der kan anvendes som fortolkningsbidrag til LL § 3, blive behandlet.

1.4 Metode og retskilder

Afhandlingens problemformulering vil blive besvaret ved anvendelse af den retsdogmatiske metode, der beskriver, analyserer og fortolker den gældende ret.² Omdrejningspunktet for denne afhandling er ligningslovens § 3. Den retsdogmatiske metode anvendes hermed til at undersøge og klarlægge retstilstanden for omgåelsesklausulerne. Hertil vil anvendes nationale og internationale retskilder og retslitteratur.

Den primære retskilde er ligningsloven. Som nævnt overfor efterlader ordlyden i LL § 3 betydelig usikkerhed, idet bestemmelsen ikke definerer de essentielle begreber i omgåelsesklausulerne. Det betyder, at der ikke alene kan anvendes en ordlydsfortolkning til forståelsen af bestemmelsen. I medfør af det, skal der derfor foretages en formålsfortolkning af bestemmelsen, hvor lovens relevante lovforarbejder, herunder L 28 og L 167 samt høringsprocesser hertil, finder anvendelse. Dette er begrundet i, at lovforarbejder i dansk retskildeteori som udgangspunkt anvendes til lovfortolkning, når ordlydsfortolkningen ikke anses for udfyldende. Der skal derfor foretages en fortolkning af lovgivers hensigt med den pågældende bestemmelse.³ Det skal dog erindres, at lovforarbejder og høringssvar ikke anses som værende selvstændige retskilder, men anvendes som fortolkningsbidrag til bestemmelsen.⁴

I lovbemærkningerne til LL § 3, stk. 5, henvises der til OECD's Final Report vedrørende BEPS-projekt Action Point 6, herunder OECD's anbefalinger og kommentarer hertil. Af lovbemærkningerne fremgår det, at der fra lovgivernes side ønskes at implementere disse tiltag i national ret. Det må derfor antages, at OECD's anbefalinger og kommentarer formentligt kan tillægges væsentlig værdi, ved fortolkningen af omgåelsesklausulen vedrørende misbrug af DBO. Det skal dog erindres, at OECD's Final Report samt kommentarerne hertil ikke pålægger Danmark nogen juridiske forpligtelser, og er derfor ikke bindende for Danmark.

Afhandlingen vil indeholde to bindende svar fra Skatterådet. Det er således, at den nye LL §3, stk. 6 foreskriver, at alle sager vedrørende omgåelsesklausulerne skal forelægges for Skatterådet.

² Retsvidenskabsteori, side 86

³ Ibid., side 282-283

⁴ Ibid., side 233

Det bindende svar har direkte bindende virkning for skattemyndighederne i forhold til spørgeren, jf. Skatteforvaltningslovens § 25.

Den administrative praksis er principielt ikke bindende for domstolene, men vil oftest indgå i domstolenes samlede hensynsafvejning.⁵ Det betyder, at bindende svar på området blot udgør et fortolkningsbidrag til, hvorledes omgåelsesklausulerne placerer sig i dansk skatteret.

Til besvarelse af afhandlingens problemformulering anvendes yderligere faglitteratur, herunder lærerbøger og faglitterære artikler. Det skal dog erkendes, at disse ikke kan anvendes som retskilder.

Som nævnt ovenfor har omgåelsesklausulerne i ligningslovens § 3 til formål at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning,⁶ herunder misbrug af skatteretten og dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁷ Det fremgår dog hverken af loven eller bemærkningerne hertil, hvorledes omgåelsesklausulerne skal fortolkes. For at kunne analysere LL § 3 er det derfor nødvendigt at fastlægge begrebet aggressiv skatteplanlægning, herunder for at få en bedre forståelse af, hvilke situationer LL § 3 sigter at ramme.

2. Begrebsfastlæggelse

Det følgende afsnit indeholder en afgrænsning af begrebet "aggressiv skatteplanlægning".

2.1 Aggressiv skatteplanlægning

Som udgangspunkt er der intet til hinder for, at multinationale koncerner foretager en skatteplanlægning. Dette har tværtimod i et vist omfang været nødvendigt eksempelvis at undgå international dobbeltbeskatning.⁸

⁵ Retsvidenskabsteori, side 340

⁶ L 167, side 15

⁷ L 28, side 23-24

⁸ International skatteret i et dansk perspektiv, side 270

Hvad forsøger man så at bekæmpe? Begrebet "aggressiv skatteplanlægning" er ikke defineret i loven eller bemærkningerne hertil, derfor er det nødvendigt at søge inspiration i OECD's BEPS-projekt Final Report fra 2015 og Kommissionens henstilling fra 2012 for at definere begrebet.

I OECD-regi er det i forbindelse med BEPS-projektet forsøgt at definere, hvad en aggressiv skatteplanlægning er. Der fremgår følgende af Final Report:

*"(...) tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to make profits 'disappear' for tax purposes or to shift profits to locations where there is little or no real activity but the taxes are low, resulting in little or no overall corporate tax being paid."*⁹

Af den ovenstående definition kan det udledes, at der fokuseres på arrangementer, som er lovlige, men fører til resultater, som ikke var tilsigtet fra lovgivernes side. Der er hermed tale om lovlige arrangementer, som resulterer i enten dobbelt ikke-beskatning eller udnyttelse af skattelovgivningens huller. Derudover er der tale om, at den manglende sammenhæng mellem landenes skattelovgivning skaber situationer, hvor den skattepligtige indkomst kunstigt adskilles fra de aktiviteter, som genererer indkomsten.¹⁰ Det er netop disse situationer, som forsøges elimineret.

EU-Kommissionen har ligeledes forsøgt at definere begrebet. Det fremgår af Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning, at:

*"Aggressiv skatteplanlægning består i at udnytte alle teknikaliteter i et skattesystem eller uforeneligheder mellem to eller flere skattesystemer for at slippe med lavere skat. Aggressiv skatteplanlægning kan antage mange forskellige former. Den kan føre til dobbelte fradrag (f.eks. når det samme tab trækkes fra i både kildestaten og bopælsstaten) og dobbelt skattefritagelse (f.eks. når indkomst, der ikke beskattes i kildestaten, fritages for skat i bopælsstaten)."*¹¹ Endvidere anfører Kommissionen, at *"(...) skattepligtige overskud overføres til stater med fordelagtige skattesystemer. Det er et typisk træk ved de pågældende*

⁹ OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS), 2015 Final Reports, *Frequently Asked Questions*, answer to no. 113: What is BEPS?

¹⁰ Peter Koerver Schmidt, *Når multinationale selskaber skal betale en fair andel i skat – en balanceakt i krydsfeltet mellem skatteret og corporate social responsibility*, TfS 2015, 238

¹¹ 2012/772/EU – KOMMISSIONENS HENSTILLING af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, side 1, (2)

*praksisser, at de reducerer skattepligten gennem arrangementer, der er fuldt lovlige, men som strider mod lovens hensigt.*¹²

Af det ovenstående kan det hermed konstateres, at Kommissionens definition af begrebet og OECD's definition af begrebet ikke synes at ligge langt fra hinanden. Dette er begrundet i, at aggressiv skatteplanlægning ligeledes i Kommissionens henstilling er defineret bredt. Det mest håndfaste, der kan udledes af begge definitioner, er at på trods af, at aggressive planlægningstiltag er i overensstemmelse med lovgivningens ordlyd – er disse aggressive planlægningstiltag i strid med lovens formål og ånd.¹³ Der er derfor ikke tale om almindelig skatteplanlægning, som anses for at have en gavnlig samfundsøkonomisk effekt eksempelvis i form af forøgelse af virksomhedernes investeringsincitament. Derudover er almindelig skatteplanlægning nødvendig i grænseoverskridende transaktioner, hvad angår undgåelse af international dobbeltbeskatning. Der er alene tale om bekæmpelse af skatteplanlægning, der er i strid med lovens formål og hensigt.¹⁴ Det sidstnævnte er et udtryk for, at koncerner ikke bør foretage skatteplanlægningstiltag, hvis det antages, at lovgiver ville have foretaget ændringen af lovgivningen og dobbeltbeskatningsaftaler, såfremt der var bekendtskab med det pågældende skatteplanlægningstiltag.¹⁵

Udfordringen er, at der ikke er meget vejledning i form af retningslinjer for koncerner at hente fra de ovenstående definitioner, idet disse ikke er defineret med klarhed. Der tilstræbes en bred definition, hvor skatteyderen ud fra lovens formål og hensigt selv skal vurdere, hvorvidt et arrangement ville være antaget som aggressiv skatteplanlægning.

Der kan opsummerende konkluderes, at det både fremgår af Kommissionens henstilling og OECD's Final Report, at koncerner foretager konstruktioner med det formål at undgå beskatning. Derudover fremgår det, hvilke situationer der betragtes som aggressiv skatteplanlægning – det er, når skatteydere foretager skatteplanlægning, som er imod lovens formål, hensigt og ånd. Grundet den brede definition kan det udledes, at begrebet ikke

¹² 2012/772/EU – KOMMISSIONENS HENSTILLING af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, side 1, (1)

¹³ Ibid., side 3, (4.5)

¹⁴ Peter Koerver Schmidt, *Når multinationale selskaber skal betale en fair andel i skat – en balanceakt i krydsfeltet mellem skatteret og corporate social responsibility*, TfS 2015, 238

¹⁵ Ibid.

klart fremstår som et juridisk begreb, men snarere betegnes som et politisk koncept – der udover at bekæmpe undgåelse og visse former for skatteplanlægning ligeledes tilsigter en opfordring til landene, at såfremt aggressiv skatteplanlægning skal bekæmpes, må der implementeres nye regler eller ske en ændring de eksisterende, således at der opstår en fælles international indsats for bekæmpelse af skatteplanlægning, som strider mod lovgivningen.¹⁶ Kommissionens henstilling og OECD's Final Report er derfor handlingsplaner vedrørende modvirkningen af aggressiv skatteplanlægning.

Den tidligere regering har derfor i december 2014 indgået aftale om styrket indsats mod skattely. I henhold til den pågældende aftale blev der ved lov nr. 540 af 29. april 2015, vedtaget en international omgåelsesklausul i dansk skatteret – daværende LL § 3 (L 167).¹⁷

Før afhandlingen tager stilling til den nuværende gældende ret (L 28), er det nødvendigt at belyse den daværende gældende LL § 3 (L 167) for at få en forståelse af, hvilke ændringer der er blevet foretaget i den gældende LL § 3.

3. Daværende gældende ret - LL § 3 (L 167)

Af LL § 3, stk. 1, fremgik det, at skattepligtige ikke har fordele, der følger af rente-/royaltydirektivet, moder-/datterselskabsdirektivet og fusionsdirektivet, hvis arrangementer eller serier af arrangementer ansås for tilrettelagt med det hovedformål eller som et af hovedformålene at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktiverne, og arrangementerne ikke ansås for reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.¹⁸

Retsfølgen af daværende omgåelsesklausul var, at skattepligtige blev nægtet opnåede fordele efter de pågældende direktiver. Dermed risikerede juridiske personer at blive be-

¹⁶ Peter Koerver Schmidt, *Når multinationale selskaber skal betale en fair andel i skat – en balanceakt i krydsfeltet mellem skatteret og corporate social responsibility*, TfS 2015, 238

¹⁷ L 28, side 23

¹⁸ Daværende gældende ligningslovens § 3, vedtaget ved nr. L 167

grænset skattepligtige til Danmark af modtaget udbytte, rente, royalty eller ved fusion, såfremt skattelovgivningen blev misbrugt for netop at erhverve disse fordele.¹⁹

Spørgsmålet er, hvorfor der er foretaget en ændring af den daværende gældende ret? Dette skyldes, den nye LL § 3 har til formål at implementere EU-skatteundgåelsesdirektivets artikel 6²⁰, som kræver, at der implementeres en generel omgåelsesklausul i national skatteret for at hindre misbrug af selskabsbeskatningen. Det er på den baggrund relevant at tage stilling til skatteundgåelsesdirektivets artikel 6 for at få et bedre forståelse af, hvad ændringen indebærer.

4. Skatteundgåelsesdirektivets artikel 6 – generel regel om bekæmpelse af misbrug:

Direktiv 2016/1164/EU, herefter Skatteundgåelsesdirektivet, udgør et forsøg på en koordineret EU-tilgang til anbefalingerne i OECD's BEPS-projekt. Hovedformålet med artikel 6 i direktivet er at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning og skatteunddragelse, der negativt påvirker det indre marked, med henblik på at sikre, at indkomsten ikke flyttes til et land med lav eller ingen beskatning. Formålet er, at koncerner betaler skat i dét land, hvori indkomsten genereres.

Det fremgår af direktivet, at bestemmelsen alene er en minimumsregel, og har således ikke til formål at hindre anvendelsen af nationale regler, der har til hensigt at sikre højere grad af beskyttelse af nationale skatteregler.²¹

Skatteundgåelsesdirektivets artikel 6 indeholder en generel værnsregel, hvor bestemmelsen skal supplere specifikke bestemmelser og skal finde anvendelse i de tilfælde, hvor de specifikke regler ikke finder anvendelse.²²

¹⁹ L 167, side 9

²⁰ 2016/1164/EU, Skatteundgåelsesdirektivet vedrørende regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse

²¹ Direktiv 2016/1164/EU – Artikel 3

²² Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret, side 4

Ordlyden af direktivets artikel 6 lyder således:

1. "Ved beregning af selskabsskattetilsvaret ser en medlemsstat bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele."

*2. "Med hensyn til stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed."*²³

Af det ovenstående fremgår det, at den generelle regel bør anvendes ved arrangementer eller dele af arrangementer, der ikke er reelle. Det betyder, at omgængelsesklausulen i artikel 6 også kan anvendes af medlemsstaterne til at tilsidesætte specifikke dele af et arrangement, som ikke er reelle uden at det berører de øvrige reelle dele af et arrangement.

Ved vurderingen af, om et arrangement bør betragtes som ikke reelt, skal der hermed tages hensyn til, om det pågældende arrangement eller dele af det er velbegrunder af kommercielle årsager. Herunder skal der tages stilling til alle relevante forhold og omstændigheder.

Misbrug er hermed kendetegnet ved, at et arrangement eller en serie af arrangementer er tilrettelagt med det hovedformål eller blot har som et af hovedformålene at opnå en skattefordel, som er imod skatterettens indhold og formål.

Direktivets artikel 6 er ganske kort,²⁴ og på baggrund af det ovenstående er den danske implementering af artikel 6 sket i form af nyaffattet LL § 3, stk. 1-4, som har et bredere anvendelsesområde end blot nægtelse af fordele i medfør af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og fusionsdirektivet. Det udvidet anvendelsesområde går videre end de grænser, EU-domstolen hidtil har opstillet, og indeholder derfor betydelige usikkerheder.

²³ 2016/1164/EU

²⁴ Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret, side 4

5. Misbrug af skatteretten

Gældende ret – LL § 3 (L 28)

Dette afsnit vil behandle omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 1 og 2. Dette gøres ved at benytte den retsdogmatiske metode som fremgangsmåde i afhandlingen, herunder foretage analyse af retskilderne i form af en ordlyds – og formålsfortolkning.

5.1 LL § 3, stk. 1

Det følger af ordlyden af LL § 3, stk. 1, at:

”Skattepligtige selskaber (...) m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.”²⁵

Den danske implementering svarer hermed til ordlyden af skatteundgåelsesdirektivets artikel 6. Dette kan yderligere bekræftes, idet det fremgår af bemærkningerne til LL § 3, at omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 1 og 2, tilstræbes at svare nøjagtig til ordlyden af skatteundgåelsesdirektivets artikel 6. Ifølge bemærkningerne til loven gælder den nye internationale omgåelsesklausul ved både internationale og nationale arrangementer og skal hindre misbrug af skatteretten som helhed - og ikke blot skattefordele opnået efter EU-selskabsdirektiver. Omgåelsesklausulen vil dog fortsat finde anvendelse ved misbrug af selskabsdirektiverne.²⁶ Der er således ikke påtænkt nogen materiel ændring af misbrugsvurderingen, som anvendtes i den daværende gældende LL § 3.²⁷

²⁵Ligningslovens § 3, stk. 1 – Lovbekendtgørelse 2019-01-22 nr. 66 om påligningen af indkomstskat til staten – Ligningsloven

²⁶ L 28, side 24

²⁷ L 28, side 99

Såvel af artikel 6 som af LL § 3, stk. 1, kan der udledes følgende fem kumulative betingelser, som belyses nærmere hver for sig nedenfor.

5.1.1 Betingelse 1 – ”Arrangementer eller serier af arrangementer”

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at begrebet arrangement skal fortolkes bredt. LL § 3 vil derfor omfatte enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serie af transaktioner, uanset om man kan støtte ret på dem eller ej m.v. Dette omfatter særligt enhver stiftelse, overdragelse, erhvervelse eller overførsel af indkomst, formue eller rettighed i relation til indkomstkabelsen. Vendingen omfatter endvidere arrangementer vedrørende etablering og kvalifikation.²⁸

Ifølge ordlyden kan et arrangement omfatte flere trin eller dele. Formålet med bestemmelsen er at sigte at ramme den del af arrangementer, der ikke er reelle. Hermed sikres effektiviteten af omgåelsesklausulen, og proportionalitetsprincippet opfyldes.²⁹ Det sidstnævnte er begrundet i, at det følger af EU-retten, at nationale myndigheder er underlagt proportionalitetsprincippet, såfremt der anvendes en værnsregel. Eksempelvis kommer proportionalitetsprincippet til udtryk i *C-446/03, Marks & Spencer-dommen*, hvori EU-domstolen fastslår, at en hindring i den fri bevægelighed kun tillades, såfremt *”hindringen er egnet til at sikre gennemførelse af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det.”*³⁰

Proportionalitetsprincippet indebærer således, at såfremt skattemyndighederne griber regulerende ind over for skatteyderen, skal de midler, der anvendes, være nødvendige og rimelige i forhold til de mål, der forfølges. Skatteyderen må således ikke påføres større byrder end formålet tilsigter.

Det kan på baggrund af det ovenstående udledes, at der skal tages hensyn til proportionalitetsprincippet, når bestemmelsen bringes i anvendelse. Skattemyndighederne kan her-

²⁸ L 28, side 99

²⁹ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 249

³⁰ C-446/03, præmis 35

med kun anvende LL § 3, stk. 1-4, såfremt tilsidesættelsen af et givet arrangement eller dele af arrangementet udgør beskyttelse mod misbrug af skatteretten.

5.1.2 Betingelse 2 – ”Der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene”

Denne betingelse anskues som det subjektive element i omgåelsesklausulen, hvori der skal foretages en vurdering af, hvad hensigten er. Af ordlyden kan det konstateres, at det ikke kræves, at det *eneste* formål med arrangementet er, at der opnås en skattefordel. Skattefordelen skal således ikke udgøre et ”*dominant*”, ”*principalt*”, ”*essentielt*” eller ”*main purpose*”. Det vil sige, at der ikke skal være tale om, at hele formålet med arrangementet er, at der opnås en skattefordel. I stedet er det tilstrækkeligt, at blot et af hovedformålene med arrangementet er at opnå en skattefordel.³¹

Det fremgår hverken af loven eller bemærkningerne hertil, hvorledes der skal ske en afgrænsning mellem et ”*hovedformål*” og et ”*biformål*”. Der foreligger derfor ingen retningslinjer til brug for fortolkningen, hvilket giver anledning til, at der vil blive foretaget en skønsmæssig vurdering fra skattemyndighedernes side, hvorvidt et arrangement har til hovedformål eller som et af hovedformålene at opnå en skattefordel.

For at få en bedre forståelse af, hvornår der er tale om et ”hovedformål”, hentes vejledning i Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning, hvori det i pkt. 4.6 anføres, at et givet formål anses for at være et hovedformål, hvis de øvrige formål i arrangementet eller serien af arrangementer forekommer ubetydelige, når man tager alle sagens omstændigheder i betragtning.³²

Det kan derfor ud fra det ovenstående udledes, at der er tale om et hovedformål, når det *overvejende* formål er at opnå en skattefordel. Der kan med andre ord godt være andre formål med arrangementet, som nævnt ovenfor.

³¹ Den generelle omgåelsesklausul efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet, side 3

³² 2012/772/EU – KOMMISSIONENS HENSTILLING af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, side 3

Endvidere er der med LL § 3, stk. 4, fastslået, at andre deltagere i arrangementet eller serien af arrangementer er omfattet af loven, når deltagerne er skattepligtige i henhold til kildeskattelovens §§ 1 eller 2. Det betyder, at såfremt hovedaktionæren har foretaget et arrangement, hvori skattebesparelseshensigt var hovedformålet med arrangementet, vil det medføre, at også minoritetsaktionærer vil blive udsat for nægtelse af skattefordelen, såfremt de øvrige betingelser i klausulen er opfyldt.³³ Dette behandles dog ikke yderligere i nærværende afhandling.

5.1.3 Betingelse 3 – ”At opnå en skattefordel”

Den tredje betingelse er et centralt kriterium, idet det er heri, at skattemyndighederne tager deres udgangspunkt for at konstatere, hvorvidt der foreligger et misbrug af skatteretten.³⁴ Det er skattemyndighedernes opfattelse, at såfremt der opnås en skattemæssig fordel ved et arrangement eller en serie af arrangementer, som ellers ikke ville have været opnået, hvis arrangementet ikke havde været iværksat, vil det medføre, at omgåelsesklausulen finder anvendelse.³⁵

Det fremgår ikke af bemærkningerne til lovforslaget, hvad der skal forstås ved en ”fordel”. Dog under høringsprocessen i forbindelse med vedtagelsen af den tidligere LL § 3 bekræftede skatteministeren, at en ”fordel” skulle forstås som fordele opnået i Danmark. Der findes dog ikke en vejledning til kriteriet. På trods af, at der ikke direkte kan hentes fortolkningsbidrag i Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning, kan der alligevel hentes et vist fortolkningsbidrag.³⁶

I henstillingen anføres følgende:

”4.7. Når de nationale myndigheder skal afgøre, om et arrangement eller en serie arrangementer har medført en skattefordel (...) bør de sammenligne (...) beløb, (...) skatteyder skal betale i skat (...), med det beløb, som den samme skatteyder skulle betale i skat under de samme omstændigheder uden disse arrangementer. I denne forbindelse bør det undersøges, om en eller flere af følgende situationer forekommer:”

³³ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 251

³⁴ Den generelle omgåelsesklausul efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet, side 3

³⁵ Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, side 3

³⁶ Den generelle omgåelsesklausul efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet, side 3

a) *Et beløb indgår ikke i beskatningsgrundlaget*

b) *Skatteyderen får fordel af et fradrag*

c) *Der opstår et skattemæssigt tab*

d) *Der skal ikke betales kildeskat*

e) *Udenlandsk skat udlignes*³⁷

Disse kriterier vil indgå i vurderingen af, hvorvidt der er opnået en skattefordel, som er i strid med lovgivningen.

Ud fra det ovenstående kan det konkluderes, at såfremt der er opnået en skattefordel efter dansk skatteret, som ikke kan begrundes i andet end opnåelsen af selve skattefordelen, vil det resultere i, at et arrangement eller en serie af arrangementer tilsidesættes i medfør af omgåelsesklausulen.

Det skal tillige anføres, at opnåelse af en skattefordel er den væsentligste betingelse, ved vurderingen af, hvorvidt bestemmelsen finder anvendelse. Dette kan modsætningsvist bekræftes i SKM2019.232.SR, hvori Skatterådet konkluderer, at allerede fordi et selskab ikke opnå en skattemæssig fordel ved arrangementet, finder LL § 3 ikke anvendelse.

5.1.4 Betingelse 4 – ”Som virker mod formålet og hensigten med skatteretten”

Denne betingelse kan anskues som den objektive test. Ved denne test skal skattemyndighederne undersøge, om et givet arrangement virker mod indholdet af eller formålet med den enkelte regel. Ved vurderingen heraf, skal alle relevante faktiske forhold og omstændigheder vurderes objektivt. Formålet med denne test er at undersøge, hvad realiteten er.³⁸

Det fremgår af bemærkningerne til loven, at ved vurderingen af, om et arrangement eller en serie af arrangementer virker mod formålet og hensigten med skatteretten, skal skattemyndighederne inddrage både formålet med den enkelte bestemmelse og de overord-

³⁷ 2012/772/EU – KOMMISSIONENS HENSTILLING af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning

³⁸ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 252

nede principper, som skattereglerne er baseret på.³⁹ Skatteministeriet har bekræftet, at *”formålet og hensigten med skatteretten”* skal fastlægges ud fra almindelig juridisk fortolkning, herunder formålsfortolkning, som blandt andet er baseret på lovforarbejderne til den enkelte regel.⁴⁰ Der skal derfor anvendes almindeligt anerkendte fortolkningsprincipper, når der skal afdækkes, hvad der er formålet med en skatteregel.

Problemstillingen opstår ved, at den danske skatteret kun i begrænset omfang er teoretisk og principforankret. Det vil hermed blive vanskeligt at fremvise konkrete principper i skatteretten til brug for fortolkningen af LL § 3, stk. 1 – 4. Det medfører, at der således er risiko for, at et af de væsentligste hensyn i skatteretten – provenuindbringelsen – kan påberåbes af skattemyndighederne. Dermed vil ethvert arrangement, som minimerer skatteprovenuet, være i farezonen for at blive omfattet af bestemmelsen.⁴¹

Hvad angår *”hensigten”* har skatteministeren i høringsskemaet oplyst, at i det tilfælde, hvor opnåelse af en skattefordel ikke virker mod det udtrykkelige formål bag bestemmelsen, skal der i stedet tages stilling til, hvorvidt skattefordelen virker mod bestemmelsens hensigt.⁴² Som et eksempel herpå nævner skatteministeren, at et arrangement, der udelukkende er iværksat med henblik på at opnå et fradrag i en situation, der ikke var tilsigtet at skulle være omfattet af en given fradragsbestemmelse, vil det således medføre, at det pågældende arrangement virke mod reglens hensigt.⁴³

Det kan ud fra det ovenstående opsummerende konkluderes, at beskatningen sker efter en bedømmelse af, hvad der faktisk er sket. Det betyder, at et arrangement kan blive omfattet af omgåelsesklausulen, på trods af, at arrangementet ikke er i strid med ordlyden i en lov. Denne betingelse skal således hindre misbrug af skatteretten som helhed. Formålet med en generel omgåelsesklausul er at ramme alle arrangementer og skatteydere, som deltager i arrangementet, og har til formål at foretage aggressiv skatteplanlægning.⁴⁴

³⁹ L 28, side 99

⁴⁰ L 28 A – Spørgsmål 16, punkt 8

⁴¹ Den generelle omgåelsesklausul efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet, side 3

⁴² Jf. høringsskemaet til L 28 (2018/2019), side 64

⁴³ Ibid., side 65

⁴⁴ International skatteret – i et dansk perspektiv, side 277-278

Det betyder hermed, at enhver form for arrangement kan blive omfattet af LL § 3, såfremt betingelserne er opfyldt.

5.1.5 Betingelse 5 – ”Som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder”

Det sidste krav for, at bestemmelsen finder anvendelse, er, at et arrangement ikke anses for at være reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.⁴⁵ Det fortolkes således, at der skal foreligge manglende realitet i arrangementet, før bestemmelsen finder anvendelse.

I medfør af LL § 3, stk. 2, afgøres realiteten i et arrangement ved at skattemyndighederne foretager en vurdering af, om de enkelte trin eller dele af et arrangement er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, som afspejler den økonomiske virkelighed.⁴⁶ Det sidstnævnte vil blive behandlet yderligere i det næste afsnit.

Det påkrævede realitetskrav er ukendt i den nationale - og EU-retlige begrebsverden. I stedet har begrebet ”*rent kunstige arrangementer*” hidtil spillet en væsentlig rolle.⁴⁷

Ved vurderingen af, om et arrangement er reelt, skal der tages hensyn til, om arrangementet er iværksat af velbegrundede økonomiske årsager. Udgangspunktet for vurderingen er, at selskabet har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet.⁴⁸ Dog tilkendegiver skatteministeren i høringsskemaet, at skatteminimering ikke anses for at være en velbegrundet kommerciel årsag. Og modsat er opnåelse af skattefordele, hvorved alle betingelser opfyldes, ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne.⁴⁹

På baggrund af det ovenstående kan det hermed konkluderes, at der er tale om en vanskelig balance mellem på den ene side hensynet til at modvirke misbrug af skatteretten og

⁴⁵ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 254

⁴⁶ Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret, side 5

⁴⁷ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 254

⁴⁸ L 28, side 23

⁴⁹ Høringsskemaet til L 28 (2018/2019), side 3

på den anden side skatteyderens mulighed for at vælge den mest fordelagtige struktur i sin forretningsaktivitet.

Til fortolkningen af realitetskravet kan der hentes inspiration i Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning, hvori det fremgår:

"Pkt. 4.4: (...) »kunstig« (...) et arrangement eller en serie arrangementer: som er uden reelt forretningsmæssigt indhold. Når de nationale myndigheder skal afgøre, om arrangementer eller serier af arrangementer er kunstige, bør de overveje, om der er tale om en eller flere af følgende situationer":

a) Den juridiske karakter af de enkelte trin, som arrangementet består af, er uden sammenhæng med den juridiske substans i arrangementet som helhed.

b) Arrangementet eller serien af arrangementer udføres på en måde, som ville være usædvanlig i en forretningspraksis, der kan anses for fornuftig.

c) Arrangementet eller serien af arrangementer omfatter elementer, der udligner eller op hæver hinanden.

d) Der gennemføres cirkeltransaktioner.

e) Arrangementet eller serien af arrangementer resulterer i en betydelig skattelettelse, men dette afspejles ikke i den forretningsrisiko, som skatteyderen indgår, eller i skatteyderens likviditetsstrømme.

f) Det forventede overskud før skat er ubetydeligt i forhold til størrelsen af den forventede skattefordel.⁵⁰

De ovenstående elementer vil blive taget i betragtning ved vurderingen af realitetskravet. Det skal dog erindres, at Kommissionens henstilling ikke er bindende for medlemsstater. Dette er begrundet i, at en henstilling er EU-institutionernes mulighed for at give deres mening til kende og foreslå en fremgangsmåde, uden at det pålægger medlemsstater nogen juridiske forpligtelser. Udover dette findes der ikke egentlige fortolkningsbidrag til forståelsen af realitetskravet.

⁵⁰ 2012/772/EU – KOMMISSIONENS HENSTILLING af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, side 2

5.2 LL § 3, stk. 2

Det følger af ordlyden af LL § 3, stk. 2, at:

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

Det fremgår af ordlyden, at arrangementer skal være tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Ved vurderingen af, om kriteriet er opfyldt, lægges det vægt på, om skattefordelen kan underbygges af et dokumenterbart kommercielt formål. Såfremt der ikke konkret kan dokumenteres for reelle driftsmæssige fordele ved et arrangement, som medfører skattefordelen, resulterer det i, at arrangementet tilsidesættes som værende ikke-reelt.⁵¹

Der har dog hersket en del tvivl om, hvorledes *“velbegrundede kommercielle årsager”* skal fortolkes, idet det ikke fremgår af hverken loven eller bemærkningerne hertil. Det er derfor nødvendigt at tage udgangspunkt i praksis for at definere begrebet.

I det følgende vil der tages udgangspunkt i den eksisterende administrative praksis vedrørende den daværende omgåelsesklausul i LL § 3, stk. 1 og 2 (L 167). Dette er begrundet i, at der med den nye lovændring ikke er sket ændring i den materielle vurdering af omgåelsesklausulen. Det betyder, at sager, som blev afgjort i henhold til den daværende gældende LL § 3, og de misbrugsfortolkninger, der blev lagt til grund heri, fortsat skal fortolkes på samme vis efter den gældende LL § 3, stk. 1 og 2 (L 28).

5.3 SKM2017.333.SR

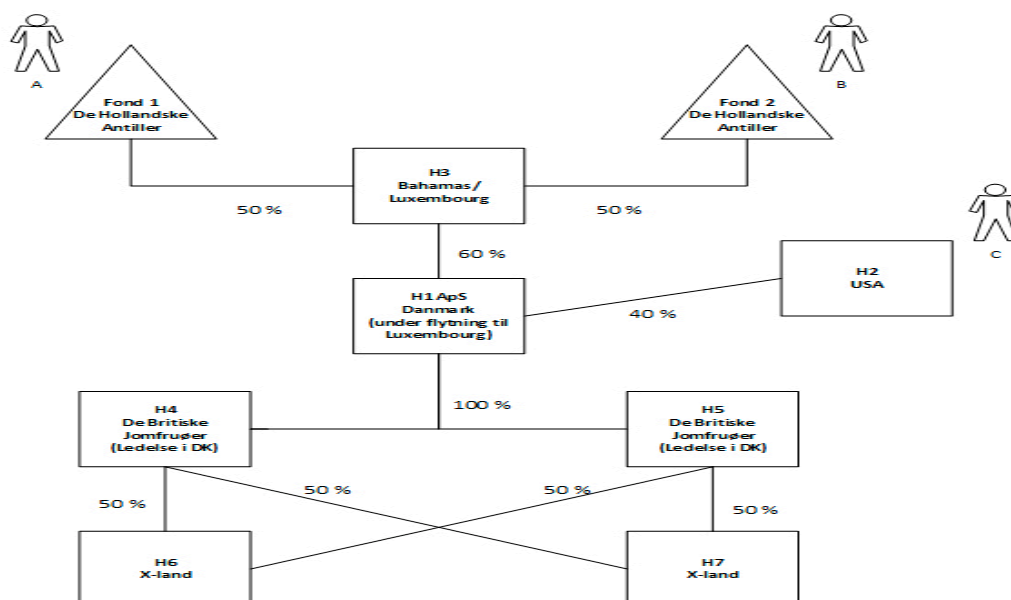
SKM2017.333.SR er den første kendelse vedrørende omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 1 og 2. Det vedrører et bindende svar, hvori spørger ville vide, hvorvidt det kunne bekræftes, at der ikke ville være begrænset skattepligt til Danmark for selskabets aktionærer (H2 og H3) ved selskabets (H3) flytning fra Danmark til Luxembourg, jf. selskabsskattelovens (SEL) § 2, stk. 1, litra c.

⁵¹ Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, side 5

Strukturen i koncernen:

Sagen omhandler en koncern med en ejerstruktur, hvor den ultimative ejerkreds bestod af to personer (A og B) bosat i land X. A og B kontrollerede hver deres transparente fond på De Hollandske Antiller. Fond 1 og Fond 2 ejede hver især 50% af et holdingselskab på Bahamas. Moder-/holdingselskabet på Bahamas H3 og holdingselskabet i USA H2 ejede tilsammen henholdsvis 60% og 40% af det danske holdingselskab H1 ApS. Holdingselskabet i USA H2 var 100% ejet af en fysisk person C, som ligeledes var bosat i USA. Under det danske holdingselskab H1 ApS lå der to holdingselskaber – H4 og H5 – og to driftsselskaber – H6 og H7.

Siden stiftelsen har strukturen været som følger:



Figur 1⁵² til at illustrere strukturen i 2017.333.SR

Sagens faktiske omstændigheder:

Som led i en omstrukturering af koncernen havde holdingselskabet H3 forinden anmodningen om bindende svar flyttet hjemsted fra Bahamas til Luxembourg og var hermed selskabsretligt og skatteretligt hjemmehørende i Luxembourg. Herefter ønskede koncernen at flytte det danske holdingselskabs hjemsted fra Danmark til Luxembourg. Dette var betinget af, at flytningen kunne gøres skattefri, og at SKAT bekræftede dette i det bindende svar.

⁵² Figur fra SKM2017.333.SR

Spørgers opfattelse og begrundelse:

Begrundelsen for flytningen af det danske holdingselskab H1 fra Danmark til Luxembourg var selskabets ønske om at forenkle selskabsstrukturen og skabe større transparent, derudover ville samlingen af holdingselskaberne i ét land medføre udgiftsbesparelser på administration. Flytningen var derfor ikke af skattemæssige årsager.

Det var spørgers opfattelse, at der ikke var noget til hinder for en skattefri exit, og at der derfor ikke burde opstå begrænset skattepligt til Danmark, eftersom det var spørgers opfattelse, at der ikke findes en dansk værnsregel, som vil finde anvendelse i den påtænkte flytning af H1. Spørgeren lagde vægt på, at strukturen med holdingselskabet blev foretaget på et tidspunkt, hvor det skattemæssigt var attraktivt at etablere et holdingselskab i Danmark. På trods af at strukturen var foretaget af skattemæssige hensyn, blev der aldrig udloddet udbytter eller renter op via det danske holdingselskab, og der er derfor aldrig opnået skattemæssige fordele ved den pågældende struktur.

Udgangspunktet er, at når et selskab flytter sit skattemæssige hjemsted, så vil selskabets fulde skattepligt til Danmark ophøre, og der skal dermed ske en exitbeskatning, jf. SEL § 5, stk. 7. Det indebærer, at det danske holdingselskab vil blive beskattet, som hvis alle selskabets aktiver blev afstået. For at undgå, at skattepligtigt udbytte omkvalificeres til skattefri aktieavance, indeholder LL § 16A, stk. 3 en række værnsregler, hvorefter likvidationsprovenu beskattes efter reglerne om udbytte i henhold til aktieavancebeskatningslovens regler. Eftersom holdingselskabets eneste aktivitet er at eje aktier i et 100% ejet datterselskab, vil der hermed ikke foreligge skattepligt af en aktieavance.

Hjemstedsflytningen af holdingselskabet anses for en likvidation, hvorefter der også sker udlodning af likvidationsprovenuet. I denne sag udgør likvidationsprovenuet værdien af de underliggende selskaber. Spørgsmålet er derfor, hvorvidt udlodningen vil medføre begrænset skattepligt til Danmark.

Spørgeren fremfører, at hjemstedsflytningen af det danske holdingselskab ikke vil resultere i begrænset skattepligt til Danmark, hvad angår den amerikanske aktionær, i henhold til den danske-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO).

Hvad angår moderselskabet H3 i Luxembourg, skal der i henhold til moder-/datterselskabsdirektivet⁵³ heller ikke indeholdes kildeskat på denne del af likvidationsudlodningen.

Spørger anfører endvidere, at såfremt SKAT ikke anser det luxembourgske selskab H3 for den retmæssige ejer af likvidationsprovenuet, er det spørgers opfattelse, at der ikke skal indeholdes udbytteskat, eftersom de bagvedliggende fonde er skattemæssigt transparente. Det er derfor spørgers opfattelse, at de retmæssige ejere er de to fysiske personer henholdsvis A og B, der er hjemmehørende i land X, som har en DBO med Danmark.

SKAT's vurdering og begrundelse:

I SKAT's vurdering af, om det luxembourgske holdingselskab H3 er begrænset skattepligtigt til Danmark, som følge af at det danske holdingselskab H1 flytter sit hjemsted til Luxembourg, fastslår SKAT indledningsvist, at spørgsmålet skal vurderes som en exitbeskatning. Herefter gennemgår SKAT de specifikke værnsregler, der gælder på området, i en vurdering af, om koncernens påtænkte arrangement er i strid med nogle af disse værnsregler.

For det første anfører SKAT, at udgangspunktet er LL § 16A, stk. 3, nr. 1. Bestemmelsen fastslår, at likvidationsprovenuet skal beskattes som aktieavance. Denne hovedregel kan fraviges, så der i stedet kan foretages udbyttebeskatning. For at være omfattet af denne undtagelse kræves det, at følgende to betingelser er opfyldt:

1. at det modtagende selskab ejer mindst 10% af aktiekapitalen af det selskab, der likvideres, samt
2. at likvidationsprovenuet er omfattet af reglerne i SEL § 2, stk. 1, litra c.

I den pågældende sag er de modtagende selskaber ved H1's ophør af dansk skattepligt som udgangspunkt selskabets ultimative ejere, der er H3 (60% ejerandel) og H2 (40% ejerandel). Den første betingelse er derfor opfyldt for begge ultimative modtagere, eftersom disse besidder mere end 10% af aktiekapitalen.

⁵³ Direktiv 2014/86/EU

Den anden betingelse anser SKAT for ikke opfyldt, idet der er tale om aktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens (ABL) §§ 4A og 4B. Modtagerne er hjemmehørende i henholdsvis Luxembourg og USA, og derfor er der ikke begrænset skattepligt af likvidationsudlodningen. SKAT anfører endvidere, at såfremt kildeskatten skal frafaldes efter SEL § 2, stk. 1, litra c, er det en betingelse, at de retmæssige ejere af likvidationsprovenuet er hjemmehørende enten i en medlemsstat, hvorpå moder-/datterselskabsdirektivet finder anvendelse, eller i et land, hvor der er en DBO.

I den pågældende sag var der ikke tale om en egentlig udbytteudlodning, men om flytning af ledelsens sæde og en omregistrering af hjemsted fra Danmark til Luxembourg.

Beskatningen af likvidationsprovenuet fra H1 til H3 skal som udgangspunkt frafaldes eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet, idet H3 forinden exit af H1's skattepligt har flyttet skattemæssigt og selskabsretligt hjemsted til Luxembourg. Beskatningen af likvidationsudlodningen fra H1 og H2 skal frafaldes eller nedsættes efter DBO'en mellem Danmark og USA. Det betyder, at betingelsen om den retmæssige ejer er opfyldt, og der kan derfor ske udlodning uden begrænset skattepligt til Danmark.

På baggrund af det ovenstående konkluderer SKAT, at betingelserne for skattefri udlodning som udgangspunkt er opfyldt. Efter at have bekræftet, at de specifikke værnsregler ikke finder anvendelse i den nærværende sag, tager SKAT udgangspunkt i LL § 3 og fastslår, at hjemstedsflytningen er omfattet af LL § 3. SKAT's begrundelse er, at flytningen af moderselskabet H3 fra Bahamas til Luxembourg er sket som led i omgåelse af danske kildeskatteregler.

SKAT anfører, at såfremt H3 stadig var skattemæssigt hjemmehørende på Bahamas, ville likvidationsudlodningen være pålagt dansk kildeskat. SKAT mener, at der opnås en klar skattefordel ved en forudgående flytning af H3 fra Bahamas til Luxembourg for hermed at undgå kildebeskatning.

Hvad angår den kommercielle begrundelse, anfører SKAT afslutningsvist, at:

"Der er ikke nærmere redegjort eller dokumenteret for, hvilke kommercielle årsager, der

skulle begrunde flytningen”, og at “spørger ikke har redegjort for eller dokumenteret om flytning af de to selskaber til samme land reelt giver en udgiftsbesparelse samlet set.” Endvidere anfører SKAT, at spørger ikke har redegjort for eller dokumenteret de kommercielle årsager til, at H3 er flyttet til Luxembourg, forinden H1 påtænkes flyttet.⁵⁴

SKAT's konklusion:

På baggrund af det ovenstående anser SKAT, at hovedformålet med flytningen var at opnå en skattefordel der ikke er foretaget af velbegrundede kommercielle årsager, eftersom selskabsstrukturen, aktiviteter m.m. ses at være det samme som før flytningen af H3.

H2 er hjemmehørende i USA, hvormed DBO mellem Danmark og USA er gældende. SKAT mener derfor, at det alene er forholdene omkring H3's flytning til Luxembourg, som anses for at være omfattet af LL § 3 og hermed begrænset skattepligtig til Danmark. Likvidationsprovenuet bliver derfor pålagt kildebeskatning.

Skatterådet tiltrådte SKAT's indstilling og begrundelse, hvorefter H3 var begrænset skattepligtig af likvidationsudlodningen til Danmark.

5.3.1 Opsummering af 2017.333.SR

Sagen vedrørte et bindende svar om, hvorvidt der vil indtræde begrænset skattepligt til Danmark i forbindelse med at et dansk holdingselskab påtænkte at flytte hjemsted fra Danmark til Luxembourg med henblik på at spare administrationsomkostninger.

Forinden det påtænkte arrangement blev moder-/holdingselskabet H3 flyttet fra Bahamas til Luxembourg. Den samtidige flytning af moderselskabet og datterselskabet til Luxembourg medførte, at likvidationsprovenuet fra det danske datterselskab H1 skulle behandles som en skattefri avance. Såfremt koncernen alene havde flyttet det danske datterselskab H1 til Luxembourg, skulle likvidationsprovenuet behandles som et skattepligtigt udbytte.

⁵⁴ SKM2017.333.SR, side 30-32

Spørger havde således ikke tilstrækkeligt redegjort for eller dokumenteret de udgiftsbesparelser, som koncernen ville have opnået ved flytningen af de to holdingselskaber til Luxembourg. SKAT fandt derfor, at der ikke forelå velbegrundede kommercielle årsager, som kunne begrunde indrømmelsen af skattefordelen. SKAT fandt, at flytningen af moderselskabet H3 til Luxembourg skyldtes, at koncernen ville erhverve en skattefri avance. Arrangementet blev derfor omfattet af LL § 3, og likvidationsprovenuet skulle derfor beskattes.

5.3.2 Omgåelsesklausulen i lyset af SKM.2017.333.SR

Af den ovenstående sag kan det udledes, at omgåelsesklausulen først bringes i anvendelse, såfremt andre specifikke værnsregler på området er udelukket.

Af det bindende svar kan det udledes, at SKAT fortolker LL § 3, stk. 1 og 2 bredt, hvor et rent udenlandsk arrangement – moderselskabets H3 flytning af selskabsmæssigt hjemsted og ledelse – bruges som argument for at bringe LL § 3 i anvendelse på hjemstedsflytningen af det danske holdingselskab H1. Dette er med til at illustrere, at SKAT har beføjelse til at ramme arrangementer, hvor der direkte eller indirekte opnås skattemæssige fordele i Danmark.

Ud fra det bindende svar kan det ydermere udledes, at SKAT har et mindstekrav – i form af dokumentation eller en tilstrækkelig redegørelse – før en disposition har *velbegrundede kommercielle årsager*. Det betyder formentligt, at det vil blive svært at flytte rene holdingselskaber ud af Danmark. Dette vil skabe udfordringer for koncerner, der nu kan risikere at blive låst fast i deres koncernstruktur i Danmark. Dette er begrundet i, at det vil være vanskeligt for rene holdingselskaber at komme med velbegrundede kommercielle årsager, såfremt arrangementer alene vedrører hjemstedsflytning.

I de situationer, hvor der er både kommercielle og skattemæssige årsager til at gennemføre et givet arrangement, er der risiko for, at der kan opstå afgrænsningsvanskeligheder, hvor det vil være vanskeligt for skatteyderen at argumentere for, at arrangementet også er begrundet i kommercielle årsager. Der kan derfor være risiko for, at SKAT vil fokusere på de skattemæssige årsager og dermed se bort fra de kommercielle årsager. Det antages, at SKAT vil have en formodning om, at der er tale om omgåelsesintentioner, såfremt en

sag omhandler skattelylande og dobbelt domicil.⁵⁵

SKAT bør derfor udvise tilbageholdenhed med at bringe omgåelsesklausulen i anvendelse, såfremt der udover den rent skattemæssige disposition også er et kommercielt formål. Konklusionen er derfor, at omgåelsesklausulen alene bør bringes i anvendelse, i tilfælde hvor der alene er tale om skattedrevne arrangementer.

I 2017.333.SR blev konsekvensen for skatteyderen, at likvidationsudlodningen beskattes. Desværre giver kendelsen ikke megen vejledning vedrørende forståelsen af omgåelsesklausulen. Sagen synes således ikke at indeholde principielle betragtninger. Hertil kommer, at SKAT har håndteret bevisbyrdespørgsmålet meget let.⁵⁶

Overordnet antages det, at afgørelsen ikke anses for at have principiel betydning for afklaringen af omgåelsesklausulens anvendelsesområde. Hermed forventes afgørelsen heller ikke at udgøre et væsentligt fortolkningsbidrag til afgrænsningen af omgåelsesklausulens anvendelsesområde. Dette er først og fremmest begrundet i, at SKAT ikke på systematisk vis har analyseret den pågældende sag ud fra de gennemgåede kumulative betingelser, hvilket er kritisabelt.⁵⁷

Det vurderes, at det i det følgende er nødvendigt at analysere de enkelte betingelser ud fra sagens faktiske omstændigheder for at vurdere, hvorvidt den pågældende sag bør være omfattet af LL § 3.

Betingelse 1: Som nævnt ovenfor har begrebet ”ethvert arrangement eller serie af arrangementer” en bred fortolkning. Derfor vil hjemstedsflytningen være omfattet af begrebet. I den pågældende sag skete der både selskabsretlig og skatteretlig flytning af hjemsted, hvorfor betingelsen anses for at være opfyldt. Det mest interessante er, at SKAT lægger hjemstedsflytningen af moderselskabet H3 til grund for at bringe LL § 3, stk. 1, i anvendelse, på trods af at afgørelsen handlede om det danske holdingselskab H1. Årsagen til, at

⁵⁵ Første afgørelse om den danske generelle omgåelsesklausul – en vidtgående, men nok ikke overraskende fortolkning af bestemmelsen, side 5

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

SKAT forholder sig til flytningen af H3, er, at begge hjemstedsflytninger anses for at være en serie af arrangementer.⁵⁸

Betingelse 2: I afgørelsen foretages der intet fortolkningsbidrag til sontringen mellem et hoved - og et biformål. Dette er nødvendigt for at fastlægge, hvorvidt flytningen var tilrettelagt med det hovedformål eller som et af hovedformålene for at opnå en skattefordel. Der er ingen retningslinjer for fortolkningen af denne sontring, men i stedet lægger SKAT til grund, at spørger ikke i tilstrækkeligt omfang har redegjort for eller dokumenteret udgiftsbesparelser ved flytningen af selskaberne H3 og H1.⁵⁹

Det ovenstående fortolkes således, at det er SKAT's opfattelse, at den subjektive test i betingelsen ikke skal fortolkes skærpet. Det kan af afgørelsen udledes, at der er sat en lav tærskel for, hvornår et arrangement anses for at have til hovedformål at opnå en skattefordel. Dette er begrundet i, at SKAT i denne afgørelse anser betingelsen for opfyldt, når blot den skattepligtige opnår en skattefordel ved arrangementet. Denne tolkning medfører, at når en skatteyder opnår en skattefordel, så er det i praksis skatteyderen, der har bevisbyrden for at påvise, at arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager.⁶⁰

Betingelse 3: H3 flytter fra Bahamas til et EU-land, hvor moder-/datterselskabsdirektivet finder anvendelse, hvorfor udlodningen ikke er omfattet af begrænset skattepligt. H3 opnår herved en skattefordel.⁶¹

Betingelse 4: SKAT foretog ikke en analyse af, hvorvidt arrangementet virker mod indholdet i eller formålet med moder-/datterselskabsdirektivet. SKAT anfører blot, at der er tale om en serie af arrangementer, der har til hovedformål eller som et af hovedformålene at opnå en skattefordel, der virker mod direktivets indhold eller formål. Begrundelsen er, at skatteyderen ikke har godtgjort eller dokumenteret tilstrækkeligt, at arrangementet er fore-

⁵⁸ Første afgørelse om den danske generelle omgåelsesklausul – en vidtgående, men nok ikke overraskende fortolkning af bestemmelsen, side 5

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Ibid.

taget af velbegrundede kommercielle årsager. Det konstateres, at SKAT ikke har løftet bevisbyrden for, at skattefordelen er i strid med direktivet. Det skal erkendes, at udfordringen er, at direktiver har brede og diffuse formål, men ikke desto mindre bør SKAT foretage en analyse af indholdet og formålet med bestemmelsen. Dette er begrundet i, at LL § 3 kan anvendes, såfremt alle kumulative betingelser er opfyldt.⁶²

Betingelse 5: Det antages, at realitetskravet kun er opfyldt, såfremt der foretages en udvidende fortolkning af omgåelsesklausulen. Som nævnt ovenfor kan ordlyden indebære ”*substance over form*” – lignende betragtninger, som i dansk ret kendes i form af realitetsgrundsætning. Det, at SKAT lægger et udenlandsk selskab til grund for anvendelsen af LL § 3, indikerer, at en sådan tilgang kræver en detaljeret analyse og begrundet argumentation, hvilket SKAT ikke har foretaget. Som nævnt ovenfor⁶³ kan der hentes inspiration i Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning til fortolkning af, hvornår et arrangement skal tilsidesættes på grund af manglende realitet.

Punkterne fra henstillingen kan opsummerende nævnes heri, hvor arrangementet eller serien af arrangementer;

- a) har ingen substans
- b) udføres på usædvanlig vis i forhold til en forretningspraksis og ikke kan anses for fornuftig
- c) indeholder elementer, der udligner eller ophæver hinanden
- d) resulterer i cirkeltransaktioner
- e) resulterer i skattelettelser, som ikke afspejles i forretningsrisikoen eller i likviditetsstrømmene
- f) resulterer i større skattefordel end overskud før skat.⁶⁴

Ud fra det bindende svar kan det udledes, at hvad angår punkterne a), c) og d), er der ikke tvivl om, at serien af arrangementer ikke indeholder disse situationer, eftersom der er tale om en reel selskabsretlig og skatteretlig flytning af selskabet, der hverken udligner eller

⁶² Første afgørelse om den danske generelle omgåelsesklausul – en vidtgående, men nok ikke overraskende fortolkning af bestemmelsen, side 5-6

⁶³ Side 14 i denne afhandling

⁶⁴ Ibid.

ophæver andre arrangementer. Endvidere gennemføres der ved flytningen af H3 ikke cirkeltransaktioner.

Det konstateres, at punkt f) ikke er relevant i denne sag, idet det ikke menes, at arrangementet eller serien af arrangementer medfører en skattefordel, der er større end overskuddet før skat.

På baggrund af det oplyste faktum i sagen er det vanskeligt at vurdere, hvorvidt punkt b) er opfyldt i den konkrete sag. Dette er begrundet i, at der er tale om flytning af et rent holdingselskab, som alene udfører den aktivitet, et holdingselskab har – nemlig at opbevare aktier. Holdingselskabet kræver ikke omfattende aktiviteter for at udøve denne funktion. Ud fra afgørelsen kan det udledes, at SKAT antager, at flytningen af det pågældende holdingselskab ligger udover, hvad der kan forventes at være fornuftigt i forhold til forretningspraksis. På baggrund af at SKAT ikke argumenterer for, hvorfor dette er tilfældet – udover at der opnås en skattefordel – kan det hermed konstateres, at det ovenstående ikke er korrekt antaget fra SKAT's side. Arrangementet er derfor ikke foretaget på usædvanlig vis.⁶⁵

Hvad angår punkt e), synes denne situation at være opfyldt. Flytningen af holdingselskabet resulterer i en skattefordel uden væsentlig forretningsrisiko, hvilket efter henstillingen taler imod, at arrangementet har realitet.⁶⁶

På baggrund af det ovenstående kan det udledes, at SKAT foretager en vidtgående fortolkning af LL § 3, stk. 1, til at tilsidesætte flytningen af H3. Resultatet er, at selskabsstrukturen, selskabernes aktiviteter m.m. anses for at være det samme som før flytningen.

Samlet set konkluderes det, at afgørelsen højst sandsynligt havde haft et andet udfald, såfremt SKAT havde givet skatteyderen mulighed for yderligere at dokumentere eller redegøre for de kommercielle årsager. Det fremgår af bemærkningerne til LL § 3, at SKAT skal tage alle relevante forhold og omstændigheder i betragtning ved vurderingen af, om der foreligger misbrugstilfælde. SKAT og Skatterådet foretager ikke vurderingen af de ku-

⁶⁵ Første afgørelse om den danske generelle omgåelsesklause – en vidtgående, men nok ikke overraskende fortolkning af bestemmelsen, side 6

⁶⁶ Ibid.

mulative betingelser, men blot konstaterer misbrug, idet der er tale om opnåelse af skattefordele. Det kan herefter konstateres, at der i realiteten er foretaget en subjektiv test af, hvad hensigten med arrangementet har været.

Argumentationen for, at sagen havde haft et andet udfald, er ydermere begrundet i, at koncernen ikke har benyttet sig af de skattemæssige fordele før. Derfor kunne det være en indikation på, at den nye koncernstruktur ikke havde til hovedformål at opnå skattefordele. 2017.333.SR er den første kendelse, som er omfattet af LL § 3, og eftersom der ikke findes retningslinjer for, hvornår et arrangement er velbegrundet i kommercielle årsager, har det været vanskeligt for skatteyderen at vide, hvor meget der skulle til, før betingelsen var opfyldt.

Som det er nævnt ovenfor gælder der i dansk ret et almindeligt proportionalitetsprincip, som skal tages hensyn til, når værneregler bringes i anvendelse. Det indebærer, at konsekvenserne skal passe til overtrædelsens alvorlighed. Der skal nu tages stilling til, hvorvidt proportionalitetsprincippet er opfyldt.

Det fremgår af sagsfremstillingen, at der er tale om en struktur, der er etableret på et tidspunkt, hvor skattereglerne blev indrettet med det formål at tiltrække sådanne strukturer. Endvidere er det oplyst, at der aldrig er opnået nogen skattemæssige fordele ved strukturen, idet der ikke er kanaliseret midler igennem. Skatteyderen ønsker at afvikle tilstedeværelsen i et skattely land ved at bringe selskaberne til et EU-land. Konsekvensen af Skatterådets indstilling er, at hele værdien af de underliggende driftsselskaber anses for at være udloddet til aktionæren.

Konsekvensen synes derfor at være urimeligt byrdefuldt for skatteyderen, når der henset til de politiske vinde på etableringstidspunktet, og det tages i betragtning, at der aldrig har været realiseret skattefordele ved at have haft strukturen. Det skal således fastslås, at det er nødvendigt, at der er fokus på at komme aggressiv skatteplanlægning til livs, men kon-

sekvensen, som fremgår af kendelsen, synes at være på kanten af, hvad der antages for rimeligt.⁶⁷

6. Bevisbyrde – LL § 3, stk. 1-4

Bestemmelsens bevisbyrde er todelt. Skattemyndighederne skal først påvise, at der er tale om et arrangement, som har til hovedformål eller et af hovedformålene at opnå en skattefordel, der virker mod formålet og hensigten med skatteretten. De kumulative betingelser skal være opfyldt, før end arrangementet kan tilsidesættes. Såfremt dette er tilfældet, skal den skattepligtige herefter godtgøre, at et arrangement eller en serie af arrangementer er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.⁶⁸

I lyset heraf må bevisbyrden i praksis forventes ofte at blive overvæltet på skatteyder, eftersom den subjektive element er let at opfylde for skattemyndighederne.⁶⁹ Dette kan tilliges ses i SKM2017.333.SR, hvor resultatet var nået ved en kritisabel håndtering af bevisbyrden. Dette er begrundet i, at der ikke blev foretaget grundige vurderinger af de enkelte kumulative betingelser for at bringe LL § 3, stk. 1 og 2, i anvendelse. I kendelsen blev resultatet nået alene ved, at der blev konstateret, at der var tale om opnåelse af en skattefordel, der ikke var tilrettelagt af forretningsmæssige årsager. En sådan håndtering af bevisbyrdespørgsmålet synes ikke at være korrekt.⁷⁰

7. Opsummering af LL § 3, stk. 1-4

Opsummerende kan det anføres, at den daværende gældende omgåelsesklausul i LL § 3, stk. 1 og 2, er ophævet og erstattet af den generelle omgåelsesklausul på selskabsområdet. Den gældende omgåelsesklausul har et meget bredere anvendelsesområde end den daværende, idet den ikke blot skal hindre misbrug af EU-selskabsdirektiverne, men af skatteretten generelt.

⁶⁷ Kommentarer til udvalgte afgørelser – En kommentar til SKM.2017.333.SR og ligningslovens § 3, side 4

⁶⁸ C.I.4.2.5 Bevisbyrden

⁶⁹ Den generelle omgåelsesklausul efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet, side 6

⁷⁰ Første afgørelse om den danske omgåelsesklausul – en vidtgående, men nok ikke overraskende fortolkning af bestemmelsen, side 1

Ifølge bemærkningerne i loven vil omgåelsesklausulen fremover ikke være begrænset til anvendelse på grænseoverskridende forhold, men kan også finde anvendelse på rent nationale forhold. Ydermere foretages der en ændring af de skattesubjekter, der kan blive omfattet af omgåelsesklausulen. Efter den daværende LL § 3, stk. 1, var det kun de skattesubjekter, som var omfattet af selskabsdirektiverne, der var omfattet. Efter den gældende ret vil fysiske personer jf. KLS §§ 1 og 2, som indgår i et arrangement, også være omfattet.

Ifølge lovforarbejder indebærer udvidelsen af omgåelsesklausulen ikke ændringer i den materielle vurdering af misbrug, som anvendtes i den tidligere LL § 3. Skattemyndighederne skal således fortsat foretage en objektiv analyse af alle relevante faktisk forhold og omstændigheder ved vurderingen af, om et arrangement eller en serie af arrangementer udgør et misbrug. Det er herefter op til skatteyderen at godtgøre, at arrangementet er reelt.

8. Misbrug af Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Det skal indledningsvist statueres, at omgåelsesklausulen vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster i LL § 3, stk. 3, er uændret videreført i den nugældende omgåelsesklausul, men rykket til et nyt stk. 5.

Inden der tages stilling til LL § 3, stk. 5, er det relevant at belyse, hvad der søges at sigte.

Først og fremmest er DBO'ernes hovedformål at eliminere international juridisk dobbeltbeskatning for at fremme vareudveksling tjenesteydelser, kapitalens bevægelighed, samt fysiske og juridiske personers bevægelighed på tværs af internationale landegrænser.⁷¹

Samtidig er det formålet at hindre, at skatteydere kan foretage skatteunddragelse og skatteundgåelse ved at udnytte de forskelle, der er mellem landes forskellige skattelovgivninger, for herved at opnå dobbelt ikke-beskatning. Dette foretages ved at anvende kunst-

⁷¹ L 167, side 11

færdige juridiske konstruktioner for herved at opnå såvel nationale skattefordele som skattelempelser i medfør af en DBO.⁷²

I den forbindelse har OECD udarbejdet BEPS-projekt Action Point 6, som vedrører imødegåelse af misbrug af DBO.⁷³

8.1 BEPS-projekt Action Point 6

OECD's Final Report vedrørende Action Point 6 blev udarbejdet med det formål at sikre opfyldelse af minimumsstandarder, som har til formål at sikre beskyttelse mod misbrug af fordele, som opnås i medfør af en DBO. Der er især fokus på at hindre muligheden for *treaty shopping*, herunder hindre, at skattefordele opnås ved utilsigtede situationer.⁷⁴ *Treaty shopping* er defineret som situationer, hvor en skatteyder opnår en skattefordel ved at anvende DBO, uden at skatteyderen er skattepligtig til nogen af de kontraherende stater, som DBO'en omfatter.⁷⁵

Der er blandt OECD-landene enighed om, at når to stater er blevet enige om skattefordele – eksempelvis skattelempelse i form af lavere eller ingen kildebeskatning – skal det således ikke være en mulighed at opnå de pågældende fordele i situationer, hvor de ikke er tiltænkt.⁷⁶

8.1.1 Minimumsstandarder

I BEPS-projekt Action Point 6 anbefales det, at staterne bør anvende en treleddet model for at hindre misbrug af DBO.

- Det første led i modellen er, at der skal ske en præcisering af formålet med DBO'erne, herunder at DBO ikke må anvendes til at opnå dobbelt ikke-beskatning. Denne præcisering skal fremgå af præamblen.

⁷² L 167, side 11

⁷³ Ibid., side 12

⁷⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Peer Review Report on Treaty Shopping, 2019, side 11

⁷⁵ Ibid., side 13

⁷⁶ L 167, side 11

- Det andet led i modellen indeholder en specifik værnsregel (SAAR), som er baseret på *limitation-on-benefits* (LOB) bestemmelser. Nærværende afhandling vil ikke behandle LOB.
- For at hindre andre former for misbrug, der ikke er omfattet af LOB-reglen, er det tredje led i modellen en GAAR, som er baseret på *Principal Purpose test* (PPT).⁷⁷

8.1.2 Generalklausul – Principal Purpose Test

I OECD's PPT-klausul skal der foretages en objektiv analyse af hovedformålene med et arrangement, og herefter skal det ud fra en DBO afgøres, hvorvidt der er tale om misbrug af DBO'ens bestemmelser og formål.⁷⁸

PPT-klausulen 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.”*⁷⁹

Det fremgår af PPT-klausulen, at det nu er muligt at nægte skattefordele i medfør af en DBO, såfremt det efter en analyse af alle relevante og faktiske forhold og omstændigheder konkluderes, at hovedformålet eller et af hovedformålene med arrangementet eller transaktionen var at opnå en skattefordel. Der er imidlertid den undtagelse, at såfremt skatteyderen kan påvise, at opnåelsen af skattefordelen er i overensstemmelse med indholdet af

⁷⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015, Action Point 6, side 18

⁷⁸ Ibid., side 18-19

⁷⁹ Ibid., (Artikel X), side 55

og formålet med de relevante DBO-bestemmelser, så medfører dette, at skatteyderen kan udnytte fordelene, idet bestemmelsen ikke vil finde anvendelse.⁸⁰

Principal Purpose Test (PPT) finder anvendelse, såfremt et af hovedformålene med et arrangement er at opnå en gunstigere skattemæssig position. Misbrugssituationen opstår, når opnåelse af skattefordelen er i strid med hensigten og formålet med DBO'en.⁸¹

Som det fremgår ovenfor, skal der med PPT-klausulen foretages en objektiv analyse af, hvad hovedformålene med et arrangement er, og herefter skal det efter DBO'en afgøres, hvorvidt der er tale om misbrug af DBO'ens bestemmelser og formål.⁸² Som anført ovenfor er formålene med en DBO at fremme udvekslingen af varer og ydelser samt flytningen af personer og kapital ved at fjerne dobbeltbeskatningen. Derudover er formålet at hindre skatteunddragelse.⁸³

Begrebet "*benefit*" skal fortolkes bredt, idet det omfatter alle skattefordele, som fremgår af artikel 6 – 22 i OECD's modeloverenskomst. Der er således tale om skattelettelse, skattefritagelse, skatteudsættelse samt tilbagebetaling af skat. Derudover er også fritagelse for dobbeltbeskatning omfattet i henhold til artikel 23.⁸⁴ Der er hermed tale om situationer, hvor skatteyderen anvender de nævnte artikler i DBO'er, som indeholder skattefordele, for hermed at opnå en gunstigere skattemæssig position ved brug af disse DBO'er.

Som det fremgår af det ovenstående, har BEPS-projekt Action Point 6 til formål at bekæmpe misbrug af selskabsskatteretten, herunder dobbeltbeskatningsoverenskomster. OECD anbefaler derfor, at staterne dels bør implementere en omgåelsesklausul – som indeholder PPT – i alle de fremtidige DBO'er, dels bør implementere en omgåelsesklausul med indeholdelse af PPT i national ret.⁸⁵

⁸⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015, Action Point 6 (Artikel X), side 55

⁸¹ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 300

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

⁸³ Ibid., side 91

⁸⁴ Ibid., (Artikel X), side 56

⁸⁵ Ibid., side 9

På baggrund af det ovenstående er formuleringen i LL § 3, stk. 5, derfor en tæt gengivelse af PPT-klausulen. Dette er begrundet i, at det fra lovgivers side tilstræbes at implementere OECD's anbefalinger i dansk ret. Af den grund vil det være naturligt at søge fortolkningsbidrag i OECD's Final Report. Den primære kilde til fortolkningsbidrag til LL § 3, stk. 5, er derfor OECD's BEPS-projekt Action Point 6 og kommentarerne hertil, som OECD har udfærdiget. Artikel 10 i OECD's Final Report indeholder en række eksempler, som vil blive inddraget i nærværende afhandling, idet de illustrerer den praktiske anvendelse af LL § 3, stk. 5, og dermed bidrager til en bedre forståelse af reglen.

9. LL § 3, stk. 5

Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten."

Ifølge ordlyden er skattemyndighederne ikke forpligtet til at indrømme fordele, som fremgår af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, såfremt hovedformålet eller et af hovedformålene med et arrangement er at opnå en skattefordel, og at denne fordel er i strid med indholdet af og formålet med den pågældende DBO og dens bestemmelser.⁸⁶

Det skal indledningsvist påpeges, at det fremgår af bemærkningerne til loven, at omgåelsesklausulen i stk. 5 vil finde anvendelse på fordele i DBO'er, uanset hvornår de er indgået og med hvilket land, hvorfor bestemmelsen vil finde anvendelse på alle danske eksisterende og fremtidige DBO'er.⁸⁷

Af den ovenstående omgåelsesklausul kan der udledes tre kumulative betingelser og en undtagelse, som hver for sig belyses nærmere nedenfor. Det betyder, at betingelserne skal være opfyldt, før bestemmelsen finder anvendelse. Dette er betinget af, at undtagel-

⁸⁶ L 167, side 11

⁸⁷ Ibid., side 13

sen ikke finder anvendelse.

9.1 Betingelse 1 – ”Rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder”

Af den første betingelse fremgår det, at det skal være rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelse af den pågældende skattefordel har været et af de væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen.

Betingelsen pålægger skattemyndighederne at foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder ved vurderingen af, hvorvidt et arrangement eller en transaktion er foretaget med henblik på at opnå en skattefordel i medfør af en DBO.⁸⁸ Skattemyndighederne skal derfor løfte bevisbyrden for, at skatteyder falder ind under omgåelsesklausulens anvendelsesområde. Det betyder, at det skal med *rimelighed fastslås*, at hovedformålet med et arrangement eller en transaktion var at erhverve sig en skattefordel. Såfremt dette er tilfældet, vil skattemyndighederne statuere omgåelse, og LL § 3, stk. 5, vil finde anvendelse. Denne betingelse adskiller sig derved ikke fra den betingelse, som vedrører omgåelse af skatteretten.⁸⁹ Dog er der eksplicit indskrevet en PPT i LL § 3, stk. 5.⁹⁰

Det fremgår af betingelsen, at det skal være ”*rimeligt at fastslå*”, at hensigten med arrangementet eller transaktionen har været at opnå en skattefordel. Det kan derfor udledes, at bestemmelsen ikke stiller krav om, at der skal foreligge et *egentligt bevis*, før bestemmelsen finder anvendelse. Skattemyndighederne skal således blot *sandsynliggøre* skattebesparelseshensigten, førend at bestemmelsen kan finde anvendelse.⁹¹

Dette fastslås ligeledes i OECD’s Final Report:

“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 anal-

⁸⁸ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 266

⁸⁹ L 167, side 18

⁹⁰ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 265

⁹¹ Ibid.

*ysis 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.*⁹²

Det angives i den ovenstående kommentar til PPT-klausulen, at det ikke er nødvendigt at finde et egentligt bevis. Det afgørende kriterium ved vurderingen er, hvorvidt skattefordelen kan begrunde arrangementet eller transaktionen, eller om der foreligger andre hensyn bag arrangementet eller transaktionen. Det kan derfor udledes, at såfremt der ikke foreligger andre hensyn, vil skatteyderen være berettiget til fordelene. Bestemmelsen finder derfor ikke automatisk anvendelse, såfremt der er tale om, at skatteyderen har opnået en skattefordel. Skattemyndighederne bør derfor ligeledes være tilbageholdende med at anvende omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 5 – medmindre alle betingelser er opfyldt.⁹³

Det formodes, at der skal foretages en konkret vurdering i hver enkelt sag, når det skal vurderes, hvorvidt et arrangement har til hovedformål eller som et af hovedformålene at opnå en skattefordel. Den objektive analyse kan derfor ikke foretages på et generelt plan.⁹⁴

På trods af at bestemmelsen ikke automatisk finder anvendelse, når der opnås skattefordele i medfør af en DBO, vil bestemmelsen føre til komplikationer. Det, at skattemyndighederne blot skal sandsynliggøre, at hensigten med arrangementet eller transaktionen er at opnå en skattefordel, medfører, at det vil blive lettere for myndighederne end for skatteyderne at løfte bevisbyrde. Begrundelsen for dette er, at det er lettere at *sandsynliggøre* en hensigt end at *påvise* den. Skattemyndighederne skal således blot sandsynliggøre, at der foreligger misbrug, hvorimod skatteyderen skal have konkrete beviser på, at arrangementet ikke er iværksat for at opnå skattefordele. Der kan derfor argumenteres for, at der foreligger en ubalance i forhold til bevisbyrden, idet skatteyderen bliver pålagt en større bevisbyrde.⁹⁵

⁹² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57-58

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 265

Den ovenstående problemstilling er ligeledes blevet behandlet i litteraturen, hvor Michael Lang tillige anfører, 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.”⁹⁶

På baggrund af det anførte kan det udledes, at det er forfatterens opfattelse, at når først skattemyndighederne har sandsynliggjort, at hensigten har været at opnå en skattefordel, så vil det være umuligt for skatteyderen at løfte bevisbyrde for, at hovedformålet *ikke* har været at opnå en skattefordel.

9.2 Betingelse 2 – ”At opnåelsen af fordelen er et af de væsentligste formål”

Den anden betingelse er, at skattemyndighederne skal fastlægge, at fordelen er et af de væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen, før bestemmelsen kan finde anvendelse. Skattemyndighederne skal foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, således at det kan vurderes, hvorvidt hensigten med arrangementet eller transaktionen er at opnå en skattefordel. Dette ansues for at udgøre det subjektive element i bestemmelsen.⁹⁷

Det fremgår af ordlyden, at det ikke kræves, at der er tale om, at skattefordelen udgør det væsentligste formål. Dette kan ligeledes bekræftes i OECD's Final Report, hvori det fremgår, at *“(…) one of the principal purposes (…) 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.”⁹⁸*

Det kan herefter udledes, at opnåelsen af skattefordelen ikke behøver at være det eneste hovedformål. Betingelsen medfører derfor, at også arrangementer og transaktioner, der har andre hensyn end skattefordelen, kan være omfattet af bestemmelsen, såfremt opnå-

⁹⁶ BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, Michael Lang, side 658

⁹⁷ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 266

⁹⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 58

elsen af skattefordelen blot er et af de væsentligste formål.⁹⁹ Der kan hermed henvises til paralleliteten i LL § 3, stk. 1, i denne henseende.

Spørgsmålet er, hvornår et formål ikke anses for at være det ”væsentligste formål”. I OECD’s Final Report anføres det, at et formål ikke anses for værende et hovedformål, såfremt: *“(...) 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.”*¹⁰⁰

Det kan hermed på baggrund af det ovenstående udledes, at den skattefordel, som skatteyder opnår ved en DBO, skal være årsagen til, at skatteyder foretager arrangementet eller transaktionen, førend det kan anses for at være et af de væsentligste formål.

Det subjektive element i bestemmelsen er blevet kritiseret i litteraturen, eftersom det anses for at være modstridende med DBO’ernes formål. Det, der har været genstand for diskussion i litteraturen, er, hvorvidt det er uacceptabelt at nægte fordele i medfør af en DBO alene grundet, at det væsentligste formål er opnåelse af en skattefordel. Baggrunden for denne diskussion er, at DBO’er er økonomiske aftaler, som har til formål at eliminere eller mindske økonomiske hindringer på tværs af landegrænser. Derfor synes det at være i strid med formålet, idet skatteydere bør have mulighed for at foretage arrangementer, som giver mest mulige fordele for skatteyderen. Det foreslås derfor i litteraturen, at kriteriet om ”væsentligste formål” bør erstattes med et kriterium om et ”eneformål eller hovedformål”.

¹⁰¹

Et modargument til det ovenstående er, at det med klarhed anføres i BEPS-projekt Action Point 6, at formålet med DBO’erne netop er at hindre misbrug af disse.¹⁰² Det kan hermed opsummerende konkluderes, at PPT-klausulen og LL § 3, stk. 5, ikke vil stride mod

⁹⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 58

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 267

¹⁰² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 91

DBO'ernes formål. Det ovenstående fører til spørgsmålet om, i hvilke situationer en skatteyder vil kunne nægtes fordele i medfør af LL § 3, stk. 5.

I OECD's Final Report foretages der en afgrænsning, hvori det anføres:

*"In 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."*¹⁰³

Det betyder, at såfremt et arrangement direkte *kan* forbindes til en erhvervsmæssig aktivitet, og at arrangementet ikke er foretaget med henblik på opnåelse af skattemæssige fordele, vil LL § 3, stk. 5, højst sandsynligt ikke finde anvendelse. Det kan modsætningsvist konkluderes, at såfremt et arrangement *ikke* kan knyttes til en erhvervsmæssig aktivitet, så vil dette arrangement formentligt falde ind under omgåelsesklausulens anvendelsesområde.

I det følgende vil der tages stilling til en række eksempler, som fremgår af OECD's Final Report, for at få en bedre forståelse af, i hvilke situationer PPT-bestemmelsen og LL § 3, stk. 5 finder anvendelse.

Af OECD's Final Report fremgår følgende eksempel:

RCo er en juridisk person, der er hjemmehørende i stat R. RCo producerer elektroniske apparater. Selskabet vækster hurtigt og overvejer derfor at etablere et produktionsanlæg i et udviklingsland med henblik på at opnå fordele i form af lavere produktionsomkostninger.¹⁰⁴ Selskabet står med valget mellem tre stater, hvor alle stater giver adgang til samme politiske og økonomiske forhold. Efter flere overvejelser kommer RCo frem til, at stat S er den eneste stat, som stat R har indgået en DBO med. Med henblik herpå træffes den beslutning, at produktionsanlægget skal etableres i stat S.¹⁰⁵

Af OECD's kommentar til det ovennævnte eksempel fremføres det, at dette er et tydeligt eksempel på, at beslutningen om at etablere sig i stat S har været begrundet i opnåelsen

¹⁰³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 58

¹⁰⁴ Ibid., side 60

¹⁰⁵ Ibid.

af de skattefordele, som RCo kan opnå på baggrund af den DBO, der er mellem de respektive stater, henholdsvis R og S.¹⁰⁶ Det foreligger klart i eksemplet, at hovedformålet med det pågældende arrangement har været udvidelse af RCo's forretning og opnåelse af lavere produktionsomkostninger i den pågældende stat.¹⁰⁷

OECD anfører endvidere, at det ikke med rimelighed kan konkluderes, at et af hovedformålene med det pågældende arrangement har været at opnå fordele i medfør af en DBO. Dette begrundes i, at formålet med en DBO er at fremme grænseoverskridende investeringer. Det pågældende arrangement er derfor i overensstemmelse med DBO, og der foreligger hermed ikke misbrug.¹⁰⁸

Det ovenstående eksempel illustrerer, at alene opnåelse af en skattefordel i medfør af en DBO ikke er tilstrækkeligt til at statuere misbrug, på trods af at fordelene har været afgørende for, hvor selskabet etablerede sig.¹⁰⁹ Dette kan formentligt begrundes i, at selskabet med det pågældende arrangement har haft til hovedformål at udvide forretningen og opnå lavere produktionsomkostninger. Opnåelse af skattefordele i medfør af en DBO anses dermed ikke for at være hovedformålet eller et af hovedformålene med det pågældende arrangement.¹¹⁰

Det kan herefter opsummerende konstateres, at såfremt et arrangement direkte kan forbindes til en erhvervsmæssig aktivitet og ikke er foretaget med henblik på at opnå fordele ved DBO, vil arrangementet ikke være omfattet af omgåelsesklausulen. Yderligere kan det konstateres, at der i et arrangement kan tages hensyn til en eventuel DBO.

Der er ligeledes opstillet et andet eksempel i OECD's Final Report med henblik på at illustrere, hvornår PPT-klausulen vil kunne finde anvendelse.

Dette eksempel vedrører TCo, som er en juridisk person, der er hjemmehørende i stat T. TCo ejer aktier i SCo, som er børsnoteret i stat S. De respektive stater S og T har ikke

¹⁰⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 60

¹⁰⁷ Ibid.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Ibid.

indgået en DBO, hvilket betyder, at ethvert udbytte, som udloddes fra SCo til TCo, er underlagt kildebeskatning på 25% jf. den nationale lov i stat S. Det følger af eksemplet, at der mellem stat R og S er indgået en DBO. Ifølge denne DBO foreligger der ingen kildebeskatning af udbytte, som udloddes fra et datterselskab hjemmehørende i en kontraherende stat til et moderselskab hjemmehørende i den anden kontraherende stat. TCo indgår en kontrakt med RCo, som er et uafhængigt finansielt institut, der er hjemmehørende i stat R. Af kontrakten fremgår det, at TCo tildeler RCo retten til udbetaling af udbytte, som er blevet erklæret, men endnu ikke udbetalt af datterselskabet SCo.¹¹¹

Af OECD's kommentar til det ovennævnte eksempel fremgår det, at det med rimelighed kan konstateres, at et af hovedformålene i dette arrangement var at opnå fordele ved DBO'en. Det følger af kommentarerne hertil, at moderselskabet TCo tildeler RCo retten til udbetaling af udbyttet, for at RCo opnår DBO-fordel i form af fritagelse for kildeskat af udbyttet, idet der er en DBO mellem stat R og S. Eftersom der ikke var andre relevante forhold og omstændigheder, der viste andet end opnåelse af en skattefordel, er der i dette eksempel tale om *"treaty shopping"*, som udgør misbrug af DBO'er.¹¹²

Det kan herefter opsummerende konkluderes, at begrebet *"væsentligste formål"* skal fortolkes bredt, i de tilfælde hvor skattemyndighederne konstaterer, at der foreligger misbrug af DBO. For at der kan konstateres misbrug, skal skattemyndighederne foretage en vurdering ud fra en objektiv analyse, som skal påvise, at arrangementet eller transaktionen alene er begrundet i opnåelse af skattefordele, førend bestemmelsen kan finde anvendelse. Såfremt den objektive analyse påviser, at arrangementet og den skattefordel, der opnås herigennem, direkte kan henføres erhvervsaktiviteten, vil bestemmelsen formentligt ikke finde anvendelse. Yderligere kan det konkluderes, at eksemplerne i Final Report indikerer, at et arrangement godt kan have skattemæssige fordele som konsekvens, hvis blot fordelene ikke har været hovedformålet eller et af hovedformålene med arrangementet eller transaktionen.

¹¹¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 59

¹¹² Ibid.

9.3 Betingelse 3 – ”I ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene”

De omhandlede arrangementer eller transaktioner bør fortolkes bredt og omfatter:

”(...) any agreement, understanding, scheme, transaction or series of transactions, whether or not they are legally enforceable.”¹¹³

Ydermere fremgår det af OECD's Final Report, at etablering, overdragelse eller overtagelse af indkomsten eller aktiver er omfattet af begreberne ”arrangement eller transaktion”.¹¹⁴ Alle arrangementer og transaktioner kan dermed blive omfattet af PPT-bestemmelsen – uanset om de er juridisk bindende eller ej.¹¹⁵

Begreberne omfatter tillige dele af arrangementer eller transaktioner, som medfører en skattefordel. Dette er begrundet i, at hensigten med disse begreber har været at omfatte ethvert tilfælde, som resulterede i erhvervelse af skattefordele, for at hindre misbrug af DBO.¹¹⁶

Det fremgår ikke af loven eller bemærkningerne hertil, hvad der menes med *”direkte eller indirekte medfører fordelene”*. I OECD's Final Report er der dog angivet en vejledning, hvori det fremgår, hvorledes dette skal forstås. Af vejledningen fremgår følgende:

”(...) directly or indirectly (...) is deliberately broad and is intended to include situations where the person who claims the application of the benefits 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.”¹¹⁷

Ifølge OECD's vejledning er udtrykket bevidst formuleret bredt. Det betyder, at også arrangementer, som ikke har til hovedformål at opnå skattemæssige fordele, kan blive omfattet af bestemmelsen, såfremt der foreligger bagvedliggende transaktioner, som alene har til formål at give det førstnævnte arrangement mulighed for at opnå skattemæssige fordele. Det betyder hermed, at den skattemæssige fordel er opnået indirekte.

¹¹³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret, side 4

¹¹⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 57

¹¹⁷ Ibid.

9.4 Undtagelse – *”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”*

Som det fremgår ovenfor er *hovedreglen*, at såfremt et arrangement eller en transaktion har til hovedformål eller som et af hovedformålene at opnå en skattefordel, vil LL § 3, stk. 5, finde anvendelse. *Undtagelsen* hertil er, at såfremt skatteyderen kan påvise, at opnåelse af skattefordele i medfør af en DBO er i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i DBO'en, vil bestemmelsen ikke finde anvendelse.

OECD har i Final Report opstillet et eksempel, i hvilket tilfælde undtagelsen kan finde anvendelse.

Af eksemplet fremgår det, at RCo er en juridisk person, der er hjemmehørende i stat R. RCo har de sidste 5 år ejet 24% af aktierne i SCo, som er hjemmehørende i stat S. Der er en DBO mellem R og S, hvori det fremgår, at kildebeskatning af udbytte nedsættes til 5%, såfremt den retmæssige ejer har en ejerandel på mindst 25% af det udloddende selskab, jf. modeloverenskomstens artikel 10, stk. 2, litra a. RCo forøger derfor sin aktieandel i SCo med 1% for dermed at opnå en samlet ejerandel på 25%.¹¹⁸

Af kommentarerne til det ovenstående eksempel fremgår det, at det er åbenlyst, at et af hovedformålene med det pågældende arrangement har været at opnå en lavere udbyttebeskatning. På trods af at hovedformålet med arrangementet har været opnåelse af skattefordele, finder PPT'en ikke anvendelse. Dette er begrundet i, at det kan godtgøres, at opnåelsen af skattefordelen er i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i DBO'en, der giver adgang til fordelene.¹¹⁹

Det kan herefter opsummerende udledes, at såfremt en DBO indeholder en tærskelværdi, som skal opfyldes, førend fordelene kan opnås, og skatteyderen opfylder denne tærskel-

¹¹⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 61

¹¹⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 61

værdi ved eksempelvis reelt at forøge sin ejerandel i et selskab med henblik på at opnå den pågældende skattefordel, vil skatteyderen være omfattet af undtagelsen. Konsekvensen vil hermed være, at PPT'en ikke finder anvendelse. Dette er begrundet i, at skatteyderen skal foretage større investeringer for at opnå denne tærskelværdi. Derfor er det i overensstemmelse med indholdet og formålet med DBO'ens bestemmelse¹²⁰, som netop er at opfordre skatteydere til grænseoverskridende investeringer og herved drage nytte af de skattemæssige fordele, der følger af en DBO. Der vil dog være tale om misbrug, såfremt der alene er tale om en midlertidig "proforma" erhvervelse uden velbegrundede kommercielle årsager.¹²¹

Af ordlyden i LL § 3, stk. 5, fremgår det eksplicit, at indholdet af DBO'ens bestemmelser og formålet med DBO'en skal inddrages ved fortolkningen af, om fordelene er i overensstemmelse med DBO'en. En fortolkning, som ikke er i overensstemmelse med indholdet og formålet med en DBO, vil være i strid med den almindelige retsdogmatiske metode.¹²² Det kan derfor opsummerende konstateres, at undtagelsesbestemmelsen alene understreger, hvad der allerede er indlysende, og er derfor i fortolkningsmæssig henseende ikke relevant.

10. Fortolkning af omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 5

Først og fremmest skal det fastslås, at begge omgåelsesklausuler i henholdsvis LL § 3, stk. 1-2, og LL § 3, stk. 5, indeholder objektive og subjektive elementer, men på trods heraf antages det, at omgåelsesklausulerne ikke skal behandles ens. Dette er begrundet i, at LL § 3, stk. 1, indeholder et realitetskrav – her skal skattemyndighederne undersøge, om der foreligger en reel økonomisk aktivitet ved arrangementet. LL § 3, stk. 5, indeholder derimod ikke eksplicit en realitetstest i PPT'en – her skal skattemyndighederne blot sandsynliggøre skattebesparelseshensigten.¹²³ På nuværende tidspunkt synes det, at omgåelsesklausulerne skal behandles forskelligt grundet deres forskellige formuleringer. Det føl-

¹²⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 61

¹²¹ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 275

¹²² Ibid., side 269

¹²³ Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, side 5

ger dog af lovbemærkningerne til den daværende LL § 3, at på trods af de forskellige formuleringer er der ikke væsentlig forskel på de to omgåelsesklausuler, men det er op til domstolene at afgøre, hvorvidt dette er tilfældet.¹²⁴ Dette har været genstand for en del kritik i litteraturen, da omgåelsesklausulerne antages at være identiske, men ikke har samme juridiske udformning.¹²⁵

Det følger af lovbemærkningerne til den daværende gældende LL § 3, at:

*"(...) omgåelsesklausul gælder (...) ikke, hvis transaktionen eller arrangementet er udtryk for reel økonomisk aktivitet. Dette kan formentlig indfortolkes i den af OECD foreslåede omgåelsesklausul i kraft af henvisningen til hensigten og indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. En sådan hensigt og formål omfatter tilvejebringelse af traktatmæssig beskyttelse for at undgå dobbeltbeskatning i tilfælde af personer, som reelt er engageret i god tro i grænseoverskridende handel og investeringer."*¹²⁶

Denne antagelse er næppe korrekt og bliver i hvert tilfælde ikke fortolket sådan blandt alle overenskomster. I lyset af at Danmark har forudsat, at omgåelsesklausulerne er identiske, fører det til et spørgsmålet om, hvorvidt SKAT vil anvende bestemmelserne identisk.¹²⁷

Det fremgår ikke af den gældende LL § 3 eller lovbemærkningerne hertil, hvorvidt omgåelsesklausulerne fortsat skal analyseres ens, eller om de skal analyseres forskelligt. Problemstillingen skal derfor klarlægges ud fra den administrative praksis, og vil yderligere blive behandlet senere i afhandlingen.¹²⁸

Ud fra ordlyden i omgåelsesklausulen kan det konstateres, at LL § 3, stk. 5, også indeholder en delt bevisbyrde. Skattemyndighederne skal foretage en bedømmelse af, hvorvidt opnåelse af skattefordele har været det væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen. Såfremt skatteyderen ønsker at være omfattet af undtagelsen, skal skatteyderen herefter godtgøre, at indrømmelsen af skattefordelen er i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende DBO og dens bestemmelser. Dette bekræf-

¹²⁴ L 167, side 19

¹²⁵ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 269

¹²⁶ L 167, side 19

¹²⁷ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 264

¹²⁸ Se side 62-63 i denne afhandling

tes også af den juridiske vejledning.¹²⁹ Retsfølge af LL § 3, stk. 5, er, at såfremt der statueres omgåelse, vil omgåelsesklausulen have den konsekvens, at skatteyderen vil blive nægtet dobbeltbeskatningsoverenskomstens skattefordele, som opnås i Danmark.¹³⁰

11. Sammenligning af OECD's anbefalinger og LL § 3, stk. 5

I lyset af at den danske omgåelsesklausul for dobbeltbeskatningsoverenskomster er en direkte gengivelse af OECD's PPT-bestemmelse, må såvel OECD's kommentarer som de angivne eksempler, der fremgår af Final Report, forventes at spille en stor rolle ved fortolkningen af LL § 3, stk. 5.¹³¹ Det fremgår ligeledes af lovforarbejder til den daværende gældende LL § 3, stk. 3 (nu stk. 5), at alle fremtidige overenskomster bør indeholde en PPT i overensstemmelse med OECD's anbefalinger.¹³² Det må hermed konkluderes, at retstilstanden for LL § 3, stk. 5, må fortolkes ud fra den ovenstående analyse af PPT-klausulen og kommentarerne hertil. Som nævnt ovenfor indeholder PPT-klausulen tre kumulative betingelser samt en undtagelse hertil. Der følger tillige tre kumulative betingelser samt en undtagelse i LL § 3, stk. 5¹³³, som er blevet behandlet i afsnit 9.1 – 9.4 i nærværende afhandling.

Det fremgår af den *første* betingelse i LL § 3, stk. 5, at skattemyndighederne skal foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder i et arrangement eller en transaktion. Af den *anden* betingelse fremgår det, at opnåelse af skattemæssige fordele, der følger af en DBO, skal være det væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen. Af den *tredje* betingelse fremgår det, at ethvert arrangement eller enhver transaktion, som har resulteret i skattefordelen direkte eller indirekte, vil blive omfattet af bestemmelsen. Det kan herefter konkluderes, at betingelserne i LL § 3, stk. 5, er i overensstemmelse med betingelserne i OECD's PPT-klausul. Det betyder, at der ikke er forskel på den materielle fortolkning af betingelserne i PPT-klausulen og betingelserne, der fremgår af LL § 3, stk. 5.

¹²⁹ Juridisk Vejledning, C.I.4.2.5 Bevisbyrden

¹³⁰ L 28, side 24

¹³¹ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 274

¹³² L 167, side 9

¹³³ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 265-269

Hvad angår undtagelsen, fremgår det af LL § 3, stk. 5, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, på trods af at de kumulative betingelser er opfyldt. For at påberåbe sig undtagelsen skal skatteyderen påvise, at den pågældende skattemæssige fordel er i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det samme gør sig gældende i PPT-klausulen. Der er derfor ligeledes overensstemmelse mellem undtagelsen i LL § 3, stk. 5, og undtagelsen i PPT-bestemmelsen.

Det fremgår af lovforarbejderne til LL § 3, stk. 5, at begrebet "fordele" omfatter alle fordele, der er forbundet med den pågældende DBO, herunder skatteudskydelse, skattefritagelse, skatteomgåelse og andre skattegodtgørelser.¹³⁴ Det fremgår af PPT-klausulen, at begrebet fordele omfatter skattefritagelser, skattebegrænsninger og skattelettelser, som fremgår af de enkelte DBO'er.¹³⁵ Det afgørende er, hvorvidt skatteyderen opnår en gunstigere skattemæssig position. Det er således underordnet, at der er forskel på definitionen af begrebet "fordele", idet OECD's definition omfatter alle artikler i modeloverenskomsten, og eftersom de danske DBO'er er formuleret på grundlag af modeloverenskomsten, vil LL § 3, stk. 5, og PPT-klausulen omfatte samme fordele.¹³⁶ Anvendelsesområdet for LL § 3, stk. 5, skal derfor fortolkes i overensstemmelse med anvendelsesområdet for PPT-klausulen.

Det, der har været genstand for diskussion, er, at det kunne overvejes, at der foreligger komplikationer i, at LL § 3, stk. 5, er en national bestemmelse, der finder anvendelse på alle danske DBO'er, uanset hvornår og med hvem de er indgået. Denne problemstilling har Advokatrådet påpeget i forbindelse med høringen, hvori det fremføres, at:

*"(...) 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"*¹³⁷

¹³⁴ L 167, side 18

¹³⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Final Report 2015 – Action Point 6, side 56

¹³⁶ L 167, side 11

¹³⁷ L 167, Bilag 1 – Høringsskema, side 2

Til det ovenstående anfører skatteministeren, at der i OECD er enighed om, at stater ikke bør indrømme skattefordele i medfør af en DBO, såfremt der er tale om misbrug. I overensstemmelse hermed er det muligt for lande at håndhæve nationale misbrugsklausuler, på trods af at der ikke i selve DBO'en udtrykkeligt er indført en misbrugsklausul. Denne forståelse ligger indenfor rammerne af Wienerkonventionens artikel 31.¹³⁸ Det, skatteministeren anfører, fremgår tillige af lovforarbejder.¹³⁹

Det kan herefter opsummerende konstateres, at det ikke er nødvendigt at genforhandle de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomstaftaler. Afslutningsvis kan det konkluderes, at LL § 3, stk. 5, er i overensstemmelse med OECD's Action Point 6 PPT-klausulen.

I det følgende afsnit vil der tages stilling til den eksisterende administrative praksis vedrørende den daværende omgåelsesklausul i LL § 3, stk. 3 (nu stk. 5). Dette er begrundet i, at der som nævnt ovenfor ikke er sket en ændring af ordlyden i LL § 3, stk. 5.

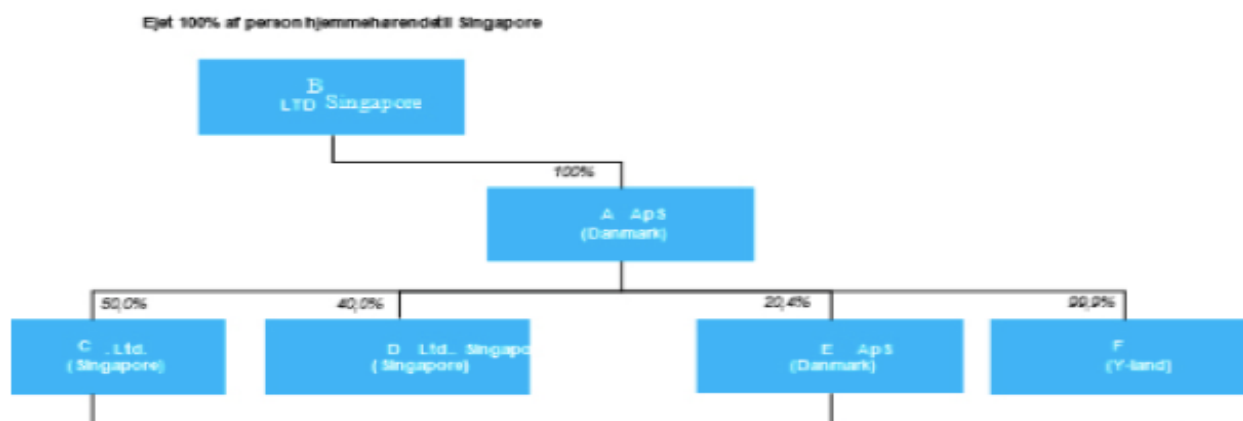
12. Eksempel – SKM2018.446.SR

Beskrivelse af de faktiske forhold:

SKM.2018.446.SR er et bindende svar vedrørende et dansk anpartsselskab A ApS, som er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark og er 100% ejet af moderselskabet B Ltd (Singapore), som er hjemmehørende i og fuldt skattepligtig til Singapore. Moderselskabet B Ltd (Singapore) er ejet af en fysisk person, som ligeledes er hjemmehørende i og fuldt skattepligtig til Singapore.

¹³⁸ L 167, Bilag 1 – Høringsskema, side 2

¹³⁹ L 167, side 11, side 13



Figur 2¹⁴⁰ til at illustrere en del af strukturen i 2018.466.SR

Det påtænkes at gennemføre udbytteudlodning fra datter-/holdingselskabet A ApS til moderselskabet B Ltd. Der sker således følgende transaktioner:

- Kontantudlodning af udbytte fra A ApS til B Ltd.
 - Heraf skal xx beløb gå til driften af B Ltd, som skal forblive i moderselskabet.
 - Heraf påtænker moderselskabet på sigt at videreudlodde xx beløb til den fysiske aktionær, som påtænker at anvende midler til investering i fast ejendom.

Spørger fremfører, at formålet med udlodningen er at få etableret en selvstændig Singapore-koncern under det ultimative moderselskab for hermed at forsimple strukturen for koncernen. Endvidere er formålet med udlodningen af udbytte fra det danske datterselskab A ApS til moderselskabet B Ltd (Singapore), at moderselskabet selvstændigt kan foretage investeringer, herunder eventuelt kan starte nye direkte ejede datterselskaber med nye virksomheder op fra Singapore. Endvidere anfører spørger, at Singapore er et strategisk vigtigt land for selskaberne at være til stede i.

Spørger fremfører, at det er spørgers opfattelse, at moderselskabet B Ltd er den retmæssige ejer af udbytte, idet det ultimative moderselskab B Ltd selvstændigt træffer beslutninger vedrørende anvendelsen af det udbytte, som det modtager fra danske datterselskab A ApS, herunder hvorledes udbytte skal investeres, om nye datterselskaber startes op og så videre. Derudover mener spørger, at substanskravet er opfyldt i nærværende situation.

¹⁴⁰ Figur fra SKM2018.466.SR

Dette er begrundet i, at det ultimative holding-/moderselskab har en tegningsberettiget direktør, tre aktive datterselskaber og ansatte i samme land, derfor bør B Ltd ikke anses for et tomt selskab.

Det er hermed spørgers opfattelse, at kravet om retmæssig ejer opfyldes i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 2, og at substanskravet opfyldes. Derudover er det spørgers opfattelse, at LL § 3, stk. 3 (nu stk. 5), ikke finder anvendelse, idet arrangementet er båret af velbegrundede kommercielle årsager, som afspejler den økonomiske virkelighed, jf. det ovenstående. Spørger mener derfor, at B Ltd (Singapore) ikke er begrænset skattepligtig til Danmark af det påtænkte udbytte fra A ApS til B Ltd.

Skattestyrelsens afgørelse og begrundelse:

SKAT anfører, at den del af den kontante udlodning, der påtænkes videreudloddet til den fysiske person, anses moderselskabet B Ltd ikke for at være den retmæssige ejer af udbyttet. Der henvises til, at det på forhånd er besluttet, at udbyttet skal videreudloddet til den fysiske person, og at holding-/moderselskabet ikke har nogen dispositionsret til udlodningerne.

For så vidt angår den resterende del af udlodningerne fra A ApS til B Ltd, som ikke videreudloddet, men forbliver i moderselskabet B Ltd, anses moderselskabet hermed for at være den retmæssige ejer af udbyttet, hvorfor udbyttet ikke er omfattet af begrænset skattepligt, jf. artikel 10 i modeloverenskomsten mellem Danmark og Singapore.

SKAT anfører endvidere, at på trods af at B Ltd anses for at være den retmæssige ejer, kan LL § 3 i nogle situationer medføre, at bestemmelsen alligevel finder anvendelse. Det skal hermed undersøges, om eksistensen af det mellemliggende B Ltd i kombination med den planlagte udbytteudlodning kan medføre en skattemæssig fordel.

Det anføres, at såfremt A ApS havde udloddet udbytte direkte til den fysiske person i Singapore, ville udbyttet være skattepligtigt efter kildeskattelovens § 2. Det er derfor SKAT's opfattelse, at der opnås en skattemæssig fordel ved, at moderselskabet B Ltd ligger mellem A ApS og den fysiske person.

SKAT anfører, at det efter LL § 3, stk. 3 (nu stk. 5), er et krav, at opnåelse af fordele er et af de væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen. Heri skal der på baggrund af de relevante faktiske forhold og omstændigheder foretages en objektiv analyse af, om arrangementet anses for at være reelt. Det er herunder SKAT's opfattelse, at arrangementet anses for at være reelt, når selskabet har personale, som har det nødvendige udstyr til at udøve reel økonomisk virksomhed, og at der er fysiske lokaler til personalet. Derudover forudsættes det, at det er personalet, som rent faktisk udøver den økonomiske virksomhed.

I forbindelse med det ovenstående anfører SKAT, at holding-/moderselskabet ikke udøver en reel økonomisk virksomhed, og at der ikke er fysiske lokaler, personale eller udstyr. Holdingselskabet fremstår derfor som tomt, uanset om der er en tegningsberettiget direktør, tre aktive datterselskaber og ansatte.

SKAT fremfører derefter, at den fysiske person er flyttet til Singapore for 1½ år siden, og holding-/moderselskabet er stiftet for 1 år siden. Der er derfor en nær tidsmæssig sammenhæng mellem etableringen og tilflytningen. Det er derfor efter SKAT's opfattelse, at det væsentligste formål med arrangementet er at opnå den skattemæssige fordel ved, at B Ltd ligger mellem den fysiske person og A ApS. Herved undgås den danske kildeskat på udlodningerne. Under hensyn til alle relevante og faktiske forhold og omstændigheder er det SKAT's opfattelse, at opnåelse af fordele er et af de væsentligste formål med arrangementet, jf. LL § 3, stk. 3 (nu stk. 5).

SKAT anfører afslutningsvist, at på baggrund heraf finder LL § 3, stk. 3 (nu stk. 5), anvendelse, og B Ltd bliver hermed begrænset skattepligtig til Danmark af den udbytteudlodning, der påtænkes videreudloddet til den fysiske aktionær.

Skatterådet har tiltrådt Skattestyrelsens indstilling med følgende begrundelse:

Skatterådet foretager en vurdering af, hvorvidt der kan konstateres misbrug i henhold til LL § 3, stk. 3 (nu stk. 5). Ved vurderingen indgår tre elementer:

- 1) Der skal være fordel af DBO.

- 2) Ét af de væsentligste formål med arrangementet skal være at opnå fordelene.
- 3) Det godtgøres ikke, at der er en forretningsmæssig begrundelse for arrangementet.

Skatterådet anfører, at ved vurderingen skal der foretages en konkret afvejning af fordelene ved arrangementet i forhold til den forretningsmæssige begrundelse, idet der skal tages hensyn til proportionalitetsprincippet.

Ad 1: Skatterådet konstaterer, at der er en fordel ved arrangementet. Dette er begrundet i, at uden det påtænkte arrangement ville der være pålagt en kildeskat på udbyttet til den fysiske person. Med det pågældende arrangement opnår spørger, at der ikke bliver pålagt kildeskat på udbyttet.

Ad 2: Skatterådet anfører, at fordelene opnås ved, at der etableres et nyt holdingselskab i Singapore over det danske holdingselskab. Skatterådet finder efter de foreliggende oplysninger, *"at det nyetablerede holdingselskab i Singapore ikke har en reel virksomhed med forvaltning af de underliggende selskaber, og at der ikke er godtgjort at være en forretningsmæssig begrundelse for at oprette endnu et holdingselskab i strukturen."*¹⁴¹

På baggrund af det ovenstående fastslår Skatterådet, at ét af de væsentligste formål med arrangementet er at opnå fordelene.

Ad 3: Skatterådet anfører, at oplysningerne vedrørende formålet med etableringen af holdingselskabet i Singapore ikke anses for at være tilstrækkelige til at begrunde arrangementet. Dette er begrundet i, at det ikke fremgår af sagsfremstillingen, hvorfor det skulle være en driftsmæssig fordel for koncernen at få samlet de to datterselskaber under et Singapore holdingselskab. Endvidere er der ikke redegjort for, hvorfor koncernen ikke kan forblive samlet under det eksisterende danske holdingselskab A ApS. Derudover er der ikke fremlagt oplysninger om aktuelle eller konkrete planer for start af nye virksomheder i Singapore.

Det er derfor Skatterådets opfattelse, at spørger ikke har godtgjort, at holdingselskabet B Ltd i Singapore er stiftet af forretningsmæssige årsager, der er tilstrækkelige i forhold til den fordel, der vil kunne opnås ved arrangementet.

¹⁴¹ SKM.2018.466.SR, side 32

12.1 Opsummering af SKM2018.466.SR

I SKM2018.466.SR fandt Skatterådet, at moderselskabet B Ltd (Singapore) var begrænset skattepligtig til Danmark af påtænkt udbytte fra det danske datterselskab A ApS. B Ltd (Singapore) ansås ikke for at være den retmæssige ejer af den del af den kontante udlodning, der påtænktes videreudloddet til den fysiske person. B Ltd kunne anses som den retmæssige ejer af den resterende del af udlodningen, som ikke skulle videreudloddet.

Skatterådet fandt, at det væsentligste formål med arrangementet var at opnå den skattemæssige fordel i medfør af en DBO. Spørger havde ikke godtgjort, at holdingselskabet var stiftet af forretningsmæssige årsager, der var tilstrækkelige i forhold til den fordel, der kunne opnås ved arrangementet.

12.2 Fortolkning af SKM2018.466.SR

I denne kendelse blev omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 5, anvendt til at tilsidesætte en skattefordel. I kendelsen har Skatterådet ikke godtaget skatteyderens argument for, hvad der kan antages at være kommercielt begrundet. Det konkluderes, at kendelsen ikke anser arrangementer foretaget med henblik på besparelse af koncernens skatteudgifter som en kommercielt velbegrundet årsag. Dette kan yderligere bekræftes ud fra den ovenstående kendelse SKM2017.333.SR.

Ved vurderingen af kommercielle begrundelser har SKAT i begge sager inddraget koncernens tilknytningsforhold til det land, hvorigennem der opnås en dansk skattefordel. I SKM2017.333.SR var der ingen tilknytningsforhold til Luxembourg inden flytningen, og i SKM2018.466.SR var tilknytningsforholdet af en kortvarig karakter. Derfor blev det anset, at ingen eller kortvarige tilflytning skyldtes, at skatteyderne ville opnå skattemæssige fordele.¹⁴² Det følger hverken af bestemmelsens ordlyd eller lovbemærkningerne hertil, at der er krav om langvarig geografisk tilknytning. Det må dog konstateres, at geografisk tilknytning vil tillægges betydning ved vurderingen af, om et arrangement har til formål at opnå en skattemæssig fordel. Denne betragtning kan således anses som en del af den konkrete subjektive vurdering, men det vil samtidig skabe en skattemæssig forskelsbehandling af

¹⁴² Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, side 4

skatteyderne, afhængigt af om de tilfældigvis i forvejen havde et langvarigt tilknytningsforhold til det land, hvorigennem der opnås skattefordele, eller ej.¹⁴³ Dette er begrundet i, at det modsætningsvist kan indikere, at det vil være acceptabelt at foretage udlodninger, såfremt et selskab har været etableret i et land i en længere periode. Dette er yderligere problematisk i forhold til, at det ikke fremgår af lovgivningen, at et holdingselskab skal være stiftet i en vis tidsperiode, før der kan foretages skattefri udlodning i henhold til en DBO.

Sammenfattende og overordnet kan det konstateres, at skattemyndighederne stiller skærpede krav til, hvornår et arrangement eller en transaktion anses for at være kommercielt begrundet. Ud fra kendelserne kan det konkluderes, at en skatteyder skal fremlægge konkret dokumentation for, at der opnås driftsmæssige fordele for koncernen ved at foretage arrangementet eller transaktionen. Dokumentationen kan eksempelvis være i form af dokumenterede besparelser eller konkrete planlagte investeringsplaner.¹⁴⁴

Kendelserne lægger derfor en tung bevisbyrde på skatteyderne for, at der skal foreligge gode forretningsmæssige årsager til grund for et arrangement. I realiteten blander Skatterådet sig indirekte i, hvorledes selskaberne skal være struktureret. Det er således ikke hensigtsmæssigt eller i overensstemmelse med retspraksis, at Skatterådet tiltager sig kompetence til at bestemme, hvorledes skatteydere skal tilrettelægge den forretningsmæssige drift.¹⁴⁵

Problemstillingen om, hvorvidt omgåelsesklausulen vedrørende misbrug af skatteretten og omgåelsesklausulen vedrørende misbrug af DBO skal fortolkes ens – på trods af de forskellige formuleringer – er stadig uklart. I SKM2018.466.SR foretager SKAT en konkret vurdering af realitetskravet i relation til holdingselskabet og finder, at der ikke er tale om et reelt arrangement, idet arrangementet ikke opfylder substanskravet. SKAT foretager vurderingen af realitetskravet, til trods for at kendelsen vedrører PPT-bestemmelsen, som ikke eksplicit indeholder en realitetstest.¹⁴⁶

¹⁴³ Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, side 4

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ Den nye generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3

¹⁴⁶ Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, side 5

Det, at Skatterådet tiltrådte SKAT's indstilling, men kom med deres egen begrundelse, indikerer, at Skatterådet ikke er enige i, at der skal foretages en realitetstest i det pågældende sag. Derfor indeholder Skatterådets indstilling ikke en realitetstest. På baggrund heraf kan det konkluderes, at omgåelsesklausulerne ikke bør fortolkes ens på nuværende tidspunkt.

Begge kendelser er påklaget til Landsskatteretten. Det bliver interessant at se, hvorledes domstolen fortolker betingelserne i begge omgåelsesklausuler, og hvorvidt omgåelsesklausulerne skal fortolkes ens eller ej. Det fremgik af L 167, at det var op til domstolen at afgøre, hvorvidt det var korrekt, at omgåelsesklausulerne skulle fortolkes ens.

Det er min opfattelse, at omgåelsesklausulerne ikke skal fortolkes ens. Det er således et lovsjusk, at to omgåelsesklausuler skal fortolkes ens, når de ikke har samme ordlyd.

13. Retsvirkningen af LL § 3

I medfør af LL § 3, stk. 3, skal indkomstopgørelsen og skatteberegningen foretages på baggrund af realiteten i arrangementet eller serien af arrangementer. Det følger endvidere, at bestemmelsen kan medføre, at der ses bort fra specifikke trin eller dele af et arrangement, uden at de øvrige trin eller dele af et arrangement berøres.¹⁴⁷

Såfremt et arrangement bliver omfattet af omgåelsesklausulerne i LL § 3, er konsekvensen, at der i skattemæssig henseende ses bort fra beskattningen efter de regler, der er forudsat anvendt ved gennemførelsen af arrangementet. Derimod skal beskattningen ske efter de regler, der ville være gældende, såfremt arrangementet ikke var i strid med LL § 3. Der ses derfor bort fra arrangementet og beskattningen foretages i overensstemmelse med det, der reelt er foregået.

Anvendelsen af LL § 3 kan eksempelvis påvirke, hvem der i realiteten modtager en betaling, hvad der modtages, eller på hvilket tidspunkt betalingen modtages.¹⁴⁸

¹⁴⁷ L 28, side 100

¹⁴⁸ Ibid.

Det skal fastslås, at omgåelsesklausulen vedrørende misbrug af skatteretten generelt, herunder LL § 3, stk. 1-4, har forrang i forhold til omgåelsesklausulen vedrørende DBO, herunder LL § 3, stk. 5, ved vurderingen af, om en skatteyder er udelukket fra skattefordelen i en DBO med et land, der er medlem af EU. Det betyder, at såfremt en skatteyder både kan påberåbe sig fordele efter direktiverne og efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, skal omgåelsesklausulen vedrørende direktiverne anvendes til at nægte fordele, jf. LL § 3, stk. 6.

Opsummering

Type værns-regel	ATAD- be-stemmelse	OECD-rapport	Dansk be-stemmelse	Ændringens indhold (L 28)
Generel om-gåelsesklausul (GAAR)	Artikel 6	BEPS Action point 6	Ligningslovens § 3	Udvidelse af geografisk og subjektivt anvendelsesområde. LL § 3 gælder både nationale og internationale forhold.

Figur 3 fra Implementering af skatteunddragelsesdirektivet i dansk ret

14. Ligningslovens § 3 og retssikkerheden

Begrebet retssikkerhed er vanskeligt at definere. Dog kan det anses som værende udtryk for lovgivernes regulering ved klare og gennemtvungelige retsregler.¹⁴⁹

Beskatning anses for at være et stærkt indgreb fra statens side, hvilket er begrundet i, at indgrebet i væsentlig grad påvirker skatteyderens økonomiske frihed. Derfor er retssikkerheden især essentiel, når der vedtages nye bestemmelser på skatteområdet.

Retssikkerheden for skatteydere består i, at fysiske og juridiske personer kan forudberegne, hvordan og på hvilket grundlag en kendelse eller afgørelse bliver truffet.¹⁵⁰

Efter implementeringen af LL § 3 er retssikkerheden blevet diskuteret en del, idet ordlyden i LL § 3 efterlader en betydelig fortolkningsusikkerhed, herunder manglende klarhed i relation til elementerne i omgåelsesklausulerne.¹⁵¹

Denne fortolkningsusikkerhed er blevet kritiseret en del under lovforslagets behandling. Under høringsprocessen til L 28, blev der ønsket konkrete retningslinjer for fortolkningen af bestemmelsen, herunder hvornår bestemmelsen finder anvendelse, samt hvad et reelt arrangement er. Skatteministeren fremkom ikke med konkrete retningslinjer, idet ministeren anførte, at det ikke var muligt at svare med fornøden sikkerhed, eftersom en vurdering forudsætter, at alle relevante faktiske forhold og omstændigheder er oplyst.¹⁵²

Det bliver netop vanskeligt at balancere forholdene – hvor der på den ene side skal tages hensyn til at sikre, at det korrekte skatteprovenu bliver betalt, og på den anden side skal der netop tages hensyn til skatteyderens retssikkerhed, så de kan forudberegne de skattemæssige konsekvenser af et givet arrangement.¹⁵³

Den gældende LL § 3 er justeret således, at Skatterådet som følge af LL § 3, stk. 7 får nye arbejdsopgaver. Det fremgår af LL § 3, stk. 7, at Skatteforvaltningen altid skal forelægge sager vedrørende omgåelsesklausulerne for Skatterådet. En sådan tvungen forelæggelse

¹⁴⁹ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 24

¹⁵⁰ Ibid., side 19

¹⁵¹ Den generelle omgåelsesklausul efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet, side 6

¹⁵² Jf. Høringsskemaet til L 28 (2018/2019), side 62-63

¹⁵³ Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, side 13

sikre, at der følges en konkret og ensartet fortolkning.¹⁵⁴

Det kan herefter opsummerende konstateres, at den generelle omgåelsesklausul medfører, at forudberegneligheden på området svækkes. Dette er begrundet i, at der med LL § 3 formentligt vil forekomme situationer, hvor det vil være umuligt at forudse den skattemæssige konsekvens.¹⁵⁵ Det betyder samtidig, at der utvivlsomt vil gå adskillige år, inden der vil eksistere tilstrækkelig retspraksis til at afklare retstilstanden. Inden da vil skattemyndighederne teste rækkevidden af bestemmelsen, hvilket vil medføre retsusikkerhed for skatteydere.

Det er i dette tilfælde domstolenes opgave at sørge for at retssikkerheden opretholdes, og at skatteyderne ikke lider under byrdefulde skattemæssige konsekvenser jf. proportionalitetsprincippet.

15. Konklusion

Nærværende afhandling har undersøgt retstilstanden for omgåelsesklausulerne, herunder i hvilket omfang skatteydere vil kunne nægtes skattefordele i medfør af ligningslovens § 3

Indledningsvist skal det fastslås, at den generelle omgåelsesklausul er en ny direktivbaseret regel, som skal sikre mod misbrug af hele skatteretten. LL § 3, stk. 1- 4 vil finde anvendelse, når skattemyndighederne har vurderet, at et arrangement har som hovedformål eller et af hovedformålene at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Modsætningsvist vil LL § 3, stk. 1 og 2, ikke finde anvendelse, såfremt arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Derudover vil bestemmelsen ikke finde anvendelse, såfremt skatteyderen ikke har opnået skattemæssige fordele i forbindelse med et arrangement, jf. SKM2019.232.SR

¹⁵⁴ L 28, side 100-101

¹⁵⁵ Ibid.

Hvad angår omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 5, vil bestemmelsen ikke finde anvendelse, såfremt skatteyderen kan påvise, at opnåelse af en fordel er i overensstemmelse med indholdet af og formålet med DBO'en og dens bestemmelse.

På baggrund af analysen i nærværende afhandling kan det konkluderes, at der foreligger en ubalance, hvad angår bevisbyrden. Dette er begrundet i, at skattemyndighederne blot skal *sandsynliggøre*, at hensigten med arrangementet har været at opnå en skattefordel, hvorimod det påhviler skatteyderen at *dokumentere*, at der ligeledes opnås reelle driftsøkonomiske fordele i dét land, hvorigennem der opnås en skattefordel. Hermed skal skatteyderen *konkret påvise*, at arrangementet er begrundet i kommercielle årsager.

Endvidere kan det konstateres, at der stadig hersker usikkerhed omkring, hvorvidt omgåelsesklausulerne bør fortolkes ens. Det skyldes, at sagerne vedrørende omgåelsesklausulerne ikke er prøvet ved domstolene endnu. Det kan dog på baggrund af det bindende svar i SKM.2018.466.SR konstateres, at klausulerne ikke skal fortolkes ens på nuværende tidspunkt.

Ud fra kendelserne, som er blevet analyseret i denne afhandling, kan det yderligere konkluderes, at LL § 3 er en opsamlingsbestemmelse (GAAR), der finder anvendelse, når de nationale specifikke værnsregler (SAAR) ikke finder anvendelse. Dette stemmer overens med *lex specialis* princippet.

Sammenfattende kan det ydermere konkluderes, at ordlyden i LL § 3 er formuleret meget bredt og upræcist, og at det ikke er umiddelbart muligt ud fra lovgrundlaget eller bemærkningerne hertil at forudsige retsstillingen. Dette bekræftes yderligere i kendelserne, som er blevet behandlet i nærværende afhandling, hvori der blev foretaget materiel prøvelse af omgåelsesklausulerne. Den administrative praksis har ikke haft en systematisk tilgang til LL § 3. På baggrund af det, konkluderes det derfor, at skattemyndighederne har anlagt en vidtgående fortolkning af bestemmelsen, herunder særligt i forhold til holdingselskaber – og hvornår disse ikke er tilrettelagt af velbegrundende kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Afslutningsvist skal det bemærkes, at der vil gå mange år, før der eksistere tilstrækkeligt retspraksis til af afklare retstilstanden af omgåelsesklausulerne. Det skal samtidigt påpe-

ges, at det er utvivlsomt, at skattemyndighederne vil teste omgåelsesklausulernes rækkevidden, hvilket vil medføre retsusikkerhed til følge.

På baggrund af det ovenstående kan det konkluderes, at det ikke er ordentligt og redeligt lovgivningsarbejde at gennemføre en så grundlæggende ændring af dansk skatteret, i form af generel omgåelsesklausul, uden nogen reelle anvisninger på, hvilke situationer LL § 3 konkret har til formål at ramme.

16. Perspektivering

Siden den generelle omgåelsesklausul blev implementeret i dansk skatteret for første gang i 2015, har der på internationalt niveau været en del fokus på bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning. EU Kommissionen har i 2016 udarbejdet en henstilling om gennemførelse af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Henstillingen er udarbejdet på baggrund af BEPS-projekt Action Point 6. Formålet med henstillingen er, at komme med opfordring til, at medlemsstater implementerer værnregler mod overenskomstmisbrug i national ret, samt at der består en vis ensartethed i lovgivningerne på tværs af medlemsstaterne.¹⁵⁶

Kommissionen anfører, at implementeringen af en generel omgåelsesklausul som indeholder PPT-bestemmelsen bør fortolkes i overensstemmelse med EU-retten. Dette er begrundet i ønske om retssikkerhed hos skatteydere. Det betyder, at Kommissionen opfordrer medlemsstaterne til, at begge omgåelsesklausuler bør fortolkes ens. Dette er som oplyst ovenfor problematisk, eftersom ordlyden i skatteundgåelsesdirektivet og ordlyden i PPT-klausulen ikke er identisk.¹⁵⁷

Et andet tiltag, som er vedtaget i dansk skatteret er multilateral konvention (MLI), som har til formål at gennemføre tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning.

OECD har i BEPS-projekt Action Point 15 udarbejdet anbefalinger vedrørende MLI, som

¹⁵⁶ C (2016) 271 final

¹⁵⁷ Ibid.

vil medføre, at lande kan implementere BEPS-projektets handlingsplaner i deres DBO'er – uden at der skal foretages en genforhandling af de eksisterende DBO'er.¹⁵⁸ Staterne har nu mulighed for at vælge, hvilke DBO'er de ønsker, at der skal være omfattet af MLI'en. Det kræver således, at begge kontraherende stater meddeler, at den pågældende DBO skal være omfattet af MLI'en.

Et af de punkter MLI'en indeholder, er, PPT-klausulen. Det skal erindres, at PPT-bestemmelsen har forrang over den danske LL § 3, stk. 5, grundet lex superior princippet. Det betyder, at når PPT-klausulen bliver implementeret i de fremtidige danske dobbeltbeskatningsoverenskomster i medfør af MLI'en, så skal PPT-klausulen i en DBO finde anvendelse frem for LL § 3, stk. 5. Det resulterer i, at den danske omgåelsesklausul vedrørende misbrug af DBO formentligt vil have en ubetydelig virkning i fremtiden.

¹⁵⁸ MLI, side 1

17. Litteraturliste

Lovgivning

Lovbekendtgørelse 2019-01-22 nr. 66 om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)

Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven

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

Lovforslag

L 28 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love

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

Bilag til lovgivning

Skatteudvalget 2018-19 L 28, høringsskema

Skatteudvalget 2014-15 L 167, Bilag 1, høringsskema

Kendelser

SKM2017.333.SR

SKM2018.466.SR

Juridisk vejledning

Den Juridiske Vejledning, C.I.4.2.5 Bevisbyrden

Bøger

Bundgaard, Jakob m.fl.: *Den Evige Udfordring - Omgåelse og Misbrug i Skatteretten*. 1.

udg. Ex Tuto Publishing, 2015.

Koerver Schmidt, Peter m.fl.: *International Skatteret - i et Dansk Perspektiv*. 1. udg. Hans Ritzels Forlag, 2015.

Munk-Hansen, Carsten, Retsvidenskabsteori, Jurist- og økonomiforbundets forlag, 1. Udgave, 2014

Artikler

Peter Koerver Schmidt, *Når multinationale selskaber skal betale en fair andel i skat – en balanceakt i krydsfeltet mellem skatteret og corporate social responsibility*, TfS 2015

SR.2019.0053 - *Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret* af Peter Koerver Schmidt, Jakob Bundgaard og Michael Tell

SU 2018,173 - *Den generelle omgåelsesklausul efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet* af Jakob Bundgaard, Ph.D., Managing director, CORIT Advisory, professor, Aalborg Universitet, adjungeret professor, Aarhus Universitet.

SU 2018, 172 - *Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3* af Jakob Bundgaard, Louise Fjord Kjærsgaard, og Michael Tell alle CORIT Advisory P/S

Skat Udland – 2017/9 - *Første afgørelse om den danske generelle omgåelsesklausul – en vidtgående, men nok ikke overraskende fortolkning af bestemmelsen* af Jakob Bundgaard, Ph.D., Adjungeret Professor, Aarhus Universitet, Louise Fjord Kjærsgaard, Associate, cand.merc.jur. og Lars Bo Aarup, Associate, cand.jur. alle CORIT Advisory P/S.

Kommentarer til udvalgte afgørelser – En kommentar til SKM.2017.333.SR og ligningslovens § 3 af Anders Bjørn, Partner, PwC og Jon Mitre Sinius-Clausen, Consultant, PwC

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

SR.2019.0110 - *Den nye generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3 af Peter Rose Bjare, partner, KPMG Acor Tax, og Søren Sønderholm, advokat, Sønderholm Tax, advokatfirma*

Hjemmesider

BEPS-rapporter:

<https://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>

- OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS), 2015 Final Reports, *Frequently Asked Questions*, answer to no. 113: What is BEPS

<https://www.oecd.org/tax/beps/prevention-of-treaty-abuse-peer-review-report-on-treaty-shopping-9789264312388-en.htm>

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Peer Review Report on Treaty Shopping, 2019

<https://www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm>

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

<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

- Multilaterale instrument (MLI)

EU Direktiver

Skatteundgåelsesdirektivet:

- Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion

Moder-/datterselskabsdirektiv:

- Rådets direktiv *2011/96/EU* af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater
- Rådets direktiv *2014/86/EU* af 8. juli 2014 om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater

EU-retspraksis

C-446/03 - Marks & Spencer

EU Henstillinger

2012/772/EU – KOMMISSIONENS HENSTILLING af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning

C(2016) 271 final – COMMISSION RECOMMENDATION of 28.1.2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse

Ordoptælling

Statistik:

Sider	71
Ord	19.588
Tegn (ingen mellemrum)	115.747
Tegn (med mellemrum)	135.109
Afsnit	642
Linjer	2.166

☒ Medtag fodnoter og slutnoter

OK