

Skatteomgåelse
En analyse af ligningslovens § 3
Analysis of section 3 of the Danish Tax Assessment Act
Skatteret

Aalborg Universitet
Erhvervsøkonomi-jura: Juridisk kandidatspeciale
Forår 2022 – Afleveringsdato: 19. maj 2022

Camilla Andersen, 20176765

Pernille Flarup Rasmussen, 20176783

Vejleder: Jakob Bundgaard

Antal anslag: 165.307

Antal normalsider: 68,88 (2.400 anslag)



AALBORG UNIVERSITET
STUDENTERRAPPORT

Abstract

The purpose of this thesis is to describe and analyse the circumvention clause in section 3 of the Danish Tax Assessment Act, which arises from article 6 of the EU's Anti-Avoidance Directive. The focus will be on a description of the clauses' cumulative conditions, which are found in section 3, subsection 1, and furthermore inclusion of Danish administrative practice in general. The legal domestic method will be used to describe and analyse this thesis definition.

The circumvention clause in section 3 of the Danish Tax Assessment Act was last amended in 2018, when bill nr. 28 was developed, and the Anti-Avoidance Directive was implemented. The reason for this change was to prevent aggressive tax planning, where companies speculated in taking advantage of the domestic tax system, or the tax system between two or more countries, for the purpose of reducing the companies' tax liabilities. The goal was to ensure that the companies paid the right tax, and additional paid tax where the income was generated.

The circumvention clause in section 3 of the Danish Tax Assessment Act consists of two general anti-avoidance clauses. One in subsection 1, and one in subsection 5. The one in subsection 1, concerns with abuse of Danish Tax Law in general and additionally tax benefits that arises from EU directives. Subsection 5 regards abusement of tax benefits that arise from double taxation agreements. This thesis will have its focus on subsection 1 and the conditions there-in.

First, these conditions are described, and then the binding answers by the Danish Tax Board are used in the thesis to see how these conditions are used in practice to determine the state of law. It will be based on SKM2017.333.SR, SKM2020.39.SR, SKM2020.521.SR, SKM2020.274.SR, SKM2020.293.SR, SKM2020.448.SR and SKM2020.12.SR.

Through the description and analysis of Danish administrative practice, it is found that the main focus in subsection 1, overall is on three of the cumulative conditions. The Danish Tax Agency and The Danish Tax Council often concentrate on 1) whether a tax advantage is achieved, 2) whether the main purpose or one of the main purposes is obtaining a tax advantage and last 3) whether this advantage defeats the object or purpose of the applicable tax law.

Even though a lack of guidelines was seen on how to interpret and use the circumvention clause in section 3 of the Danish Tax Assessment Act, it is found that the provision may have found its standpoint.

Finally, the thesis will look upon whether it can be determined that the provision has had the desired effect.

Indhold

1	Indledning	1
1.1	Problemformulering	2
1.2	Afgrænsning og præcisering.....	2
2	Metode	3
2.1	Retskilder	4
2.2	Fremgangsmåde.....	5
3	Skatteomgåelse generelt	7
3.1	Aggressiv skatteplanlægning.....	7
3.2	GAAR – Generel omgåelsesklausul.....	7
3.3	SAAR – Specifik værnsregel	8
3.4	EU-Domstolens misbrugsdoktrin – det generelle EU-retlige misbrugsbegreb	9
4	Implementeringen af ligningslovens § 3	10
4.1	Baggrunden for implementering af international omgåelsesklausul	10
4.1.1	OECD's BEPS-projekt.....	10
4.1.1.1	Action point 6 – Treaty Abuse/Treaty Shopping.....	11
4.1.2	EU-Kommissionen.....	13
4.1.2.1	Moder-/datterselskabsdirektivet	14
4.2	Dagældende bestemmelse i ligningslovens § 3	16
4.3	Skatterådets bindende svar af 28. marts 2017 – SKM2017.333.SR	19
4.3.1	Opsummering af SKM2017.333.SR.....	24
4.4	Skatteundgåelsesdirektivet.....	25
4.5	Implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets artikel 6	26
5	Anvendelsesområdet for ligningslovens § 3	29
5.1	De enkelte betingelser i ligningslovens § 3, stk. 1 og stk. 2.....	30
5.1.1	Ligningslovens § 3, stk. 1 - betingelserne.....	30
5.1.1.1	Betingelse 1	30
5.1.1.2	Betingelse 2	31
5.1.1.3	Betingelse 3	33
5.1.1.4	Betingelse 4	35
5.1.1.5	Betingelse 5 samt bestemmelsens stk. 2	38

5.2	Øvrige bestemmelser i ligningslovens § 3	41
5.2.1	Ligningslovens § 3, stk. 3 og stk. 4.....	41
5.2.2	Ligningslovens § 3, stk. 5-6.....	42
5.2.3	Ligningslovens § 3, stk. 7 (Bevisbyrden).....	43
5.3	Analyse af administrativ praksis vurderet i forhold til ligningslovens § 3	44
5.3.1	Bindende svar.....	44
5.3.1.1	SKM2020.39.SR – Fusion - mellemholdingreglen.....	45
5.3.1.2	SKM2020.274.SR – Aktier - Overdragelse - Partnerselskab.....	49
5.3.1.3	SKM2020.293.SR – Omkvalificering af skattepligtig udbytteudlodning til et likvidationsprovenu - anskaffelsessummen kunne fratrækkes ved opgørelse af gevinst på anparterne.....	50
5.3.1.4	SKM2020.448.SR – Skattefri grænseoverskridende fusion.....	54
5.3.1.5	SKM2020.521.SR – Etablering af gæld og holdingstruktur i Danmark	59
5.3.1.6	SKM2022.12.SR - Selskab ikke begrænset skattepligtigt af udbytter - videreudlodning.....	63
5.4	Delkonklusion	67
5.4.1	Opsamling på Skatterådets bindende svar	67
5.5	Retsfølge.....	70
6	Konklusion	70
7	Diskussion	73
7.1	Kritik af ligningslovens § 3	73
7.2	Virkning af ligningslovens § 3	74
8	Referencer	76
8.1	Bøger, artikler, tidsskrifter, m.m.....	76
8.2	Vejledninger m.m.	76
8.3	Love, bekendtgørelser, lovforslag m.m.	77
8.4	Direktiver, henstillinger, rapporter m.m.....	78
8.5	Bindende svar og domme	79
8.6	Internetsider.....	80

1 Indledning

Skattelovgivning og herunder reglerne for skatteopkrævning må anses som værende et komplekst og detaljeret område. Et område, som konstant er i udvikling, både på grund af internationalisering, nye værnsregler, almindelig opdatering af skattelovgivningen – og sidst nytænkning på disse lovreguleringer. Grundet denne kompleksitet og store anvendelsesområde, må dette alt andet lige også skabe rum for huller og kløfter i og mellem skattelovgivningen. Den voksende internationalisering skaber endvidere også flere potentielle muligheder for både private såvel som selskaber for at udnytte disse kløfter i skattelovgivningen.¹

Virksomheder og skatteydere kan forsøge at tilrettelægge deres skatteretlige dispositioner udelukkende, eller i det væsentligste, med henblik på at opnå skattefordele.² Skatteområdet må derfor anses som værende et område, der oftest ses spekuleret i, hvor der fokuseres meget på virksomhedernes skatteplanlægning, i forsøget på at opnå disse skattefordele. Disse virksomhedsskatteunddragelser ses at koste flere milliarder euro om året, som de enkelte landes skattemyndigheder går glip af.³

Dette kan lede til problemer, hvorfor det bliver nødvendigt at sondre imellem, hvornår en disposition bundet i lovlig skatteplanlægning, og hvornår der er tale om ulovlig skatteunddragelse.⁴ Her kan der ses på, om virksomhederne har spekuleret i at placere eller flytte dele af deres virksomhed, i form af kunstige og ikke reelle arrangementer, til lande med en mere lempelig skattepolitik.

Grundet dette misbrug af skatteretten har EU gennem årene foretaget flere tiltag for at modvirke aggressiv skatteplanlægning. EU-Kommissionen udarbejdede blandt andet tilbage i 2012 en henstilling som bidrag til at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning. Derudover udarbejdede Organisation for Economic Co-operation and Development, i 2015, BEPS-projektet. Heri ses action point 6, som senere fik indvirkning for skatteundgåelsesdirektivets tilblivelse og implementeringen heraf, der i dag udgør ligningslovens generelle omgåelsesklausul i § 3, stk. 1.

*"Hovedformålet med direktivet er at imødegå visse typer af såkaldt aggressiv skatteplanlægning og skatteundgåelse med henblik på at sikre, at selskaber betaler skat dér, hvor indkomsten generes"*⁵. Implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet skal dermed medvirke til, at medlemsstaterne har mulighed for at regulere og bekæmpe virksomhedernes misbrug af

¹ (European Commission, Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices, 2019, s. 16)

² (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 16)

³ (European Commission, Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices, 2019, s. 16)

⁴ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 23)

⁵ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 99)

skatteplanlægning. Af dette ses det dermed også, at denne problemstilling, vedrørende misbrug af skatteretten, ikke umiddelbart er nem at løse, men er en langvarig proces, hvor flere tiltag, henstillinger og lovforslag udarbejdes i forsøget på at mindske misbruget.

Indførslen af ligningslovens § 3 har været udsat for en del kritik i dens første år, da bestemmelsen blev vurderet at have et meget bredt, og på tidspunktet udefinerbart, anvendelsesområde. Kritikken gik desuden på, at der ikke synes at være meget hjælp at finde i bemærkningerne til den nye lovbestemmelse og ej heller i Skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalget. Forståelsen og fortolkningen af den nye bestemmelse og betingelsernes heri, synes derfor nærmere at være overladt til de enkelte skatteydere – og skattemyndighederne – at sondere sig frem til i begyndelsen.⁶

Nærværende afhandling vil derfor forsøge at belyse retstilstanden på området, hvor fokuset vil være på den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3, stk. 1, og i den forbindelse implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet. Der vil på baggrund af dette ske en beskrivelse og analyse af de fem betingelser, som findes i ligningslovens § 3, stk. 1, samt inddragelse af relevant praksis i form af bindende svar. Dette vil medvirke til at vurdere, hvorledes bestemmelsen, dens formål og betingelserne må forstås.

1.1 Problemformulering

Set i lyset af ovennævnte problemstilling vedrørende skatteplanlægningen, hvor der kan sondres mellem, hvornår noget er misbrug, og hvornår noget er forretningsmæssigt begrundet, vil afhandlingen tage afsæt i følgende problemformulering:

Hvornår vil et arrangement eller serier af arrangementer blive anset som værende skatteomgåelse i henhold til ligningslovens § 3? – En analyse af betingelserne i omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, stk. 1, med inddragelse af administrativ praksis.

1.2 Afgrænsning og præcisering

Til besvarelse af denne problemformulering vil der først og fremmest ske en beskrivelse af den dagældende ligningslov § 3, ændringen heraf og sidst hvordan bestemmelsen ser ud i dag efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet. Skatteundgåelsesdirektivet vil derfor i følgende afhandling blive beskrevet overordnet, hvor også EU's misbrugsdoktrin samt moder-/datterselskabsdirektivet beskrives kort for forståelsen skyld, men vil ikke blive gennemgået eller uddybet yderligere. Afhandlingen har fokus på den danske skatteomgåelsesklausul i ligningslovens § 3, og der vil derfor ikke være et større fokus på EU-retten, men den vil indgå i det omfang, det findes at bidrage til besvarelsen af afhandlingens problemformulering. EU-

⁶ (Bjare & Sønderholm, Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3, 2019, s. 9)

Domstolen benytter i praksis termene *skatteunddragelse*, *skatteomgåelse* og *skatteflugt* i flæng, hvorfor der således ikke analyseres videre på, hvornår Domstolen benytter de forskellige termer.⁷ Samlebetegnelsen for termene er *misbrug*, og rummer således de situationer, som medlemsstaterne skal beskytte sig imod.

Organisation for Economic Co-operation and Development vil kort blive beskrevet, og efterfølgende BEPS-projektet, som er udarbejdet under denne organisation. BEPS-projektet vil blive beskrevet helt generelt, hvor der fokuseres på action point 6 vedrørende misbrug af skatteretten. Øvrige actions points vil ikke blive inddraget, da disse findes ikke at skabe værdi for afhandlingen.

Problemformuleringen lægger op til en analyse af, hvornår et arrangement eller serier af arrangementer kan blive omfattet af bestemmelsen i forhold til skattemisbrug samt en generel beskrivelse af bestemmelsens betingelser. Afhandlingen vil afgrænses til at fokusere på § 3, stk. 1, og de betingelser som fremgår heri, og ydermere stk. 2, som lægger sig tæt op ad bestemmelsens stk. 1. Yderligere vil stk. 3-4 blive brugt som supplement til denne beskrivelse og analyse. Der vil i forbindelse med beskrivelsen og analysen af ligningslovens § 3, stk. 1, og dens betingelser, ske inddragelse af lovforslag 28 (2018/19) samt 167 (2014/15), men der vil ikke tages stilling til de øvrige tiltag, som bliver behandlet i lovforslagene. Der vil ydermere ikke ske en videregående analyse af ordlyden og betingelserne i stk. 5-7, men vil kort blive beskrevet for at give indblik i bestemmelsens helhed.

For at klarlægge, hvordan betingelserne skal benyttes i praksis, vil der gøres brug af en række bindende svar. Disse bindende svar tager alle stilling til, hvorvidt ligningslovens § 3 finder anvendelse på det givne arrangement, og dermed om det vurderes, om der er tale om misbrug af skatteretten. Derudover tager de forskellige bindende svar også stilling til anvendelse og brugen af øvrige danske skatteregler. Disse skatteregler vil kun i et vist omfang blive beskrevet i analysen af de bindende svar, de steder, hvor det findes relevant, for at give et bedre indblik i sagerne, men derudover vil de specifikke skatteregler ikke blive gennemgået yderligere.

2 Metode

Formålet med afhandlingen, er at analysere og klarlægge anvendelsen af skatteomgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, hvor fokuset ligger i; *Hvornår vil et arrangement eller serier af arrangementer blive anset som værende skatteomgåelse i henhold til ligningslovens § 3?* Til at finde frem til denne retstilstand, vil der derfor ske en analyse af betingelserne i omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, stk. 1, hvor der inddrages administrativ praksis.

⁷ (Bundgaard, Jensen, & Winther-Sørensen (red.), Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 205 f.)

Til besvarelse af denne problemstilling, vil der derfor ske en anvendelse af den retsvidenskabelige metode, som findes bedst kvalificeret til at besvare afhandlingens problemstilling.

Den retsdogmatiske metodes overordnet formål består i at analysere, beskrive og fortolke den gældende ret på det valgte område, *de lega lata*.⁸ Metoden søger dermed at beskrive retstilstanden, som den er.⁹ Således vil der ved brugen af denne metode findes frem til retsfølgen ved fortolkning af relevante retskilder.¹⁰ Grundet denne nye selvstændige fortolkning af retstilstanden og den administrative praksis, kan retsdogmatikken derfor ses som en skabende proces, til trods for, at der ved brugen af metoden, ikke skabes noget *nyt*.¹¹

Metoden adskiller sig fra den juridiske metode, som *"er den fremgangsmåde, som skal anvendes for at tage stilling til et konkret retligt problem, uanset om det er domstole, forvaltningsmyndigheder, rådgivere eller studerende"*¹², hvor et faktum og retsregel skal føre til en konkret løsning.¹³

Den retsdogmatiske metode findes derfor bedst egnet at besvare afhandlingens problemformulering, og vil dermed blive anvendt, hvorfor den juridiske metode som udgangspunkt ikke benyttes i nærværende afhandling. Den retsdogmatiske metode og den juridiske metode har dog begge til formål at afsøge gældende ret ved brug af juridiske retskilder,¹⁴ hvorfor det ligeledes er vigtigt at den juridiske metode følges, for at den retsdogmatiske analyse anses som valid.¹⁵ Dette ses blandt andet i analysen af de bindende svar, hvor faktum og jus holdes op mod hinanden, for at udlede den givne retsstilling på området.

2.1 Retskilder

Til udarbejdelse af denne afhandling, og ved brugen af den retsdogmatiske metode, anvendes relevante retskilder, som vil blive brugt som informationskilder. Hertil opstår spørgsmålet: *"Hvilke dele af virkeligheden skal jeg udvælge og undersøge for at finde ud af, hvad der er gyldig (gældende) ret?"*.¹⁶ Det fremgår af retskildelæren, at *regulering* ved primær ret indeholder blandt andet almindelige EU-retlige principper, traktaterne, EU's Charter og Grundloven, som har forrang for bindende sekundærret. Den bindende sekundær ret omfatter blandt andet forordninger, direktiver, danske love og bekendtgørelser. Herudover findes også retskilder i form

⁸ (Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2018, s. 204)

⁹ (Blume, Retssystemet og juridisk metode, 2020, s. 32)

¹⁰ (Tvarnø & Nielsen, Retskilder og retsteorier, 2021, s. 55)

¹¹ (Blume, Retssystemet og juridisk metode, 2020, s. 32 ff.)

¹² (Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2018, s. 193)

¹³ (Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2018, s. 194)

¹⁴ (Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2018, s. 328)

¹⁵ (Tvarnø & Nielsen, Retskilder og retsteorier, 2021, s. 55)

¹⁶ (Tvarnø & Nielsen, Retskilder og retsteorier, 2021, s. 60)

af *praksis*, der består af både national retspraksis og EU-ret.¹⁷ Der findes ingen reel rangorden mellem *regulering* og *praksis*. I forlængelse heraf, kan det påpeges, at der inden for *regulering* eksisterer et reguleringshierarki, som udspringer af *lex superior*-princippet, hvor det klare udgangspunkt er, at EU-retten har forrang for national ret, Grundloven har forrang for almindelige love og sidst, at love har forrang for bekendtgørelser og cirkulære.¹⁸

Ved fortolkningen af gældende ret vil der tages udgangspunkt i relevant lovgivning og praksis. Hovedfokus vil være ligningslovens § 3 og centrale bindende svar hertil. Bindende svar træffes af henholdsvis Skattestyrelsen og -rådet, og er direkte bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren, jf. skatteforvaltningsloven § 25. Til forståelsen af nuværende ligningsloven § 3 vil den historisk bestemmelse samt lovforslagene 167 og 28 og bilagene hertil blive inddraget. Desuden vil Den Juridiske Vejledning anvendes, som fremsætter hvad Skatteforvaltningens opfattelse er af gældende praksis, og anses som at have cirkulære status.¹⁹

I afhandlingen vil der derudover ske en benyttelse af retskilder fra EU-retten i form af OECD's modeloverenskomst, EU-Kommissionens henstillinger, blandt andet vedrørende aggressiv skatteplanlægning og diverse direktiver, hvor den klare hovedregel er, som nævnt ovenfor, at EU-retten har forrang i forholdet mellem national ret og EU-ret.²⁰

Derudover anvendes, til besvarelse af afhandlingens problemstilling, relevante fagbøger samt faglitterære artikler. Disse anses ikke som at udgøre en retskilde, da forfatteren(-ne) mangler legitimitet til at fastlægge gældende ret.²¹ Retslitteraturen vil derfor bruges som et fortolkningsbidrag til de øvrige retskilder. Der vil i afhandlingen ikke blive benyttet empiriske kilder såsom interviewundersøgelser eller spørgeskemaer.

2.2 Fremgangsmåde

Som oplyst ovenfor, anvendes den retsdogmatiske metode, hvorfor det findes relevant at strukturere fremgangsmetoden i nærværende afhandling. Der er – modsat den juridiske metode, hvor faktum, retsfaktum og jus fører til subsumption, således at retsstillingen på en given problemstilling vil blive fastlagt – ikke fastlagt en klar fremgangsmåde ved den retsdogmatiske metode.

¹⁷ (Tvarnø & Nielsen, Retskilder og retsteorier, 2021, s. 60)

¹⁸ (Tvarnø & Nielsen, Retskilder og retsteorier, 2021, s. 61)

¹⁹ (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit: Den juridiske vejledning, Et bidrag til retssikkerheden)

²⁰ (Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2018, s. 282)

²¹ (Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 2018, s. 372)

Der vil i afhandlingen indledningsvis ske en generel beskrivelse af skatteundgåelse, herunder aggressiv skatteplanlægning, som i forlængelse heraf zoomer længere ind på de konkrete tiltag, som afhandlingen vil tage yderligere afsæt i.

Selve processen indtil gennemførelsen af nuværende ligningslov § 3 vil blive belyst overordnet, for at skabe en bedre forståelse for, hvorfor det fandtes nødvendigt at indføre en international generel omgåelsesklausul i EU, samt dennes udvikling undervejs. Det første bindende svar, SKM2017.333.SR, efter den dagældende omgåelsesklausul, efter moder-/datterselskabsdirektivet vil endvidere blive belyst, idet der, jf. senere afsnit om implementeringen, afsnit 4.5, fortsat kan anvendes tidligere administrativ praksis. Dette kan yderligere give et indblik i, hvorvidt der ændres i fortolkningen af omgåelsesklausulerne – *hensigten med klausulen*.

I næste afsnit vil anvendelsesområdet for ligningslovens § 3 blive belyst, samt en gennemgang af betingelserne heri, herunder forståelsen heraf – *hvordan må betingelserne fortolkes i praksis?*

Dernæst vil en række administrativ praksis, bindende svar, blive analyseret; SKM2020.39.SR, SKM2020.274.SR, SKM.2020.293.SR, SKM2020.448.SR, SKM.2020.521.SR, SKM2021.12.SR, som findes relevante for at kunne analysere, hvornår et arrangement eller serier af arrangementer vil blive anset som værende omgåelse i henhold til klausulen – *hvordan bruges betingelserne rent faktisk i praksis?* Herefter vil der udarbejdes en sammenfatning af de bindendes svar, hvor der således udtrækkes relevante hensyn til analysen af betingelsernes anvendelsesområde. I forlængerede herfra vil retsfølgen belyses, såfremt et arrangement, serier eller dele heraf, omfattes af klausulen. Dette vil føre videre til konklusionen som svar på afhandlingens problemformulering.

Analysen er således opdelt, hvor der i første del fokuseres på den historiske baggrund, hensigten mv., anden del fokuserer på en objektiv analyse af, hvorledes betingelserne *må* fortolkes, tredje del hvorledes betingelserne *bruges* i praksis, hvor der herefter opsamles, hvornår et arrangement således vil blive omfattet af omgåelsesklausulen.

Slutteligt vil der i afhandlingen ske en diskussion af den kritik, som opstod i forbindelse med bestemmelsens indførsel, samt hvorvidt klausulen har haft den tilsigtede effekt.

3 Skatteomgåelse generelt

3.1 Aggressiv skatteplanlægning

Aggressiv skatteplanlægning forekommer, når selskaber og andre skatteydere prøver at nedbringe eller endda helt undgå at betalte skat. Planlægningen *kan* bestå i ordninger, som er lovligt etableret, men strider mod skattelovgivningens formål.²²

Kommissionen har i henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning beskrevet det således:

*"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)."*²³

Det kan udledes, at der er tale om arrangementer, hvor der på daværende tidspunkt ikke var lovgivning til hindre for, at arrangementet gennemføres. Det kan endvidere udledes, at der er tale om en disposition, hvor skatteyderen er styret af det forhold, at denne ønsker at opnå en mere gunstig skattemæssig stilling. Det bemærkes hertil, at skatteplanlægning ikke i sig selv er ulovlig, tværtimod, idet skat er en omkostning som andre omkostninger i selskaberne, hvorfor det er helt legitimt, at selskaberne har incitament til at holde denne omkostning nede. I forlængelse herfra, kan det endvidere bemærkes, at skatterådgivere *kan* ansvarspålægges, såfremt der ikke rådgives, hvorledes skatten kan nedbringes inden for skattelovgivningens rammer.²⁴

3.2 GAAR – Generel omgåelsesklausul

GAAR er en general anti-avoidance rule, som er en generel værnsregel inden for skatteområdet, som giver skattemyndighederne mulighed for at pålægge en beskatning, som ellers ikke er pålagt efter den almindelige skattelovgivning.²⁵ En sådan regel skal være med til at sikre, at myndighederne har mulighed for at kunne tilsidesætte dispositioner, som findes uforenlig med skatterettens formål, som alene er foretaget ud fra skattemæssige bevæggrunde, såsom at

²² (Europa-Kommissionen, Europæisk semester temablag: Begrænsning af aggressiv skatteplanlægning, 2017, s.1)

²³ (Europa-Kommissionen, Henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, 2012, s. 1, pkt. 2)

²⁴ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 22 f.)

²⁵ (Boch, Den Danske GAAR – Kamp for fællesskabet eller intellektuel træghed?, 2015, s. 10)

nedbringe eller undgå beskatning.²⁶ Selve hensynet bag er at sikre, at skatteyderne ikke udnytter eventuelle huller i skattelovgivningen, heriblandt huller mellem flere landes skattelovgivning.²⁷

For at en GAAR skal have den mest hensigtsmæssig virkning, er det således nødvendigt, at denne får et så bredt og generelt anvendelsesområde som muligt. Hertil følger en usikkerhed for skatteyderne, idet deres dispositioner kan blive underkastet, såfremt lovgiver ikke havde taget stilling til det pågældende forhold, og myndighederne finder det rent skattemæssigt begrundet. Der er derfor forbundet en retsusikkerhed ved en sådan GAAR, indtil domstolene har afgjort tilstrækkeligt praksis på området.²⁸ Det kan derfor diskuteres, hvorvidt GAAR er i overensstemmelse med det almindelige retssikkerhedsprincip om forudsigelighed for borgerne i skattesystemet.

Det kan endvidere bemærkes, at GAAR'erne kan opdeles i to dele; lovfæstet og ulovfæstet omgåelsesklausuler. Jan Pedersen konkluderer i afhandlingen *Skatteudnyttelse* fra 1989, at de danske domstole, før indførslen af ligningslovens § 3, har skabt en ulovfæstet omgåelsesklausul i dansk ret, benævnt *realitetsgrundsætningen*.²⁹ Hertil kan nævnes Højesterets dom SKM2016.16.HR³⁰. Det kan derfor siges, at der allerede tidligere har været en mulighed for at se bort fra kunstige dispositioner, og beskatte det på baggrund af realiteten i det pågældende arrangement. Forholdet mellem realitetsgrundsætningen og ligningslovens § 3 vil ikke blive gennemgået yderligere i afhandlingen.

3.3 SAAR – Specifik værnsregel

SAAR er en specifik anti-avoidance rule, som modsat GAAR, er en *specifik* værnsregel i skattelovgivningen. Der kan om disse regler siges, at det er et værn mod specifikke skattehuller i lovgivningen, og er mere målrettet mod et givent arrangement, og dermed få den effekt som 'hul-lelukker'.³¹ Det kan kritiseres ved SAAR'erne, at de ikke tager sigte på de tilfælde, som ikke var kendt ved værnsreglernes implementering.

Som eksempel herpå, kan nævnes værnsreglen om tynd kapitalisering i selskabsskattelovens § 11, som regulerer, at såfremt et selskab har en uforholdsmæssigt stor gæld set i forhold til

²⁶ (Bundgaard, Jensen, & Winther-Sørensen (red.), Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 182)

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

²⁹ (Bundgaard, Jensen, & Winther-Sørensen (red.), Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 107)

³⁰ (SKM2016.16.HR)

³¹ (Bundgaard, Jensen, & Winther-Sørensen (red.), Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 182)

egenkapitalen, forhold 4:1, som er finansieret med kontrolleret gæld³², så vil selskabet ikke vil kunne opnå fradragsretten for renter og kurstab herfor. Værnsreglen er med til at sikre armslængdeprincippet, således at priser og vilkår mellem koncernforbundne parter fastsættes som uafhængige parter.

3.4 EU-Domstolens misbrugsdoktrin – det generelle EU-retlige misbrugsbegreb

EU-Domstolen har i en række domme taget stilling til det generelle EU-retlige misbrugsbegreb, benævnt EU-Domstolens misbrugsdoktrin, herunder i relation til direkte beskatning.³³

I sag C-110/99 *Emsland-Stärke* har EU-Domstolen udtalt følgende i præmisserne:

"52 Konstateringen af, at der er tale om misbrug, nødvendiggør dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som fællesskabsbestemmelserne forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i disse bestemmelser formelt er overholdt."

*53 Der kræves dels et subjektivt element, der består i ønsket om at drage fordel af fællesskabsbestemmelserne ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. At et sådant subjektivt element foreligger, kan bl.a. godtgøres ved bevis for en hemmelig aftale mellem eksportøren i Fællesskabet, der drager fordel af restitutionen, og importøren af varerne i tredjelandet."*³⁴ (egen fremhævnings)

Det kan således udledes, at EU-Domstolen oplister elementer, som skal indgå i sondringen af, hvorvidt der foreligger misbrug af fællesskabets bestemmelser; 1) objektive omstændigheder, og 2) subjektivt element, herunder kunstigt arrangement, samt den procesretlige bevisbyrde. Det må antages, at der er tale om kumulative betingelser. Domstolen lægger i det objektive element vægt på, at en bestemmelses faktuelle forhold er opnået, men strider imod dennes formål. Ligeledes udtaler EU-Domstolen ved det subjektive element, at det er et krav, at skatteyderens hensigt med at drage fordel heraf, ikke er uden betydning. *Emsland-Stärke*-dommen vedrørte ikke direkte skatter, men kan og henvises også hertil, i andre af EU-Domstolens domme om direkte skatter.

Det kan derfor tænkes, at Kommissionen i deres udarbejdelse af den generelle misbrugsklausul, har taget inspiration herfra, og dermed videreført de kumulative betingelser heri, jf. nærmere herom i afsnit 5, og således udspringer af EU-Domstolens misbrugsdoktrin.

³² Kontrolleret gæld forlægger eksempelvis, når der er tale om gæld mellem koncernforbundne selskaber samt gæld ydet af en juridisk person, som direkte eller indirekte ejer mere end 50% af kapitalandelene eller stemmerettighederne.

³³ (C-116/16 'Udbytte-sagerne', præmis 75)

³⁴ (C-110/99 *Emsland-Stärke*)

Doktrinen bliver i litteraturen beskrevet således: "*baseret på nægtelse af en EU-rettighed, hvor betingelserne ellers formelt var opfyldt og en rettighed (fordel) umiddelbart skulle tildeles en skatteyder i kraft af en EU-retlig bestemmelse*".³⁵ En skatteyder vil således kunne nægtes/tilsidesættes en fordel efter en EU-regel, som udspringer af et direktiv, forordning eller traktat, såfremt denne har forsøgt at opnå denne imod reglens formål.³⁶

Det må alt andet lige forventes, at EU-Domstolen i deres fortolkning af misbrugs klausulen, ligeledes vil indfortolke deres misbrugsbegreb og -doktrin, samt praksis herved. EU-Domstolens misbrugsdoktrin, samt forholdet til den generelle omgåelses klausul, vil ikke blive beskrevet yderligere.

4 Implementeringen af ligningslovens § 3

4.1 Baggrunden for implementering af international omgåelses klausul

4.1.1 OECD's BEPS-projekt

Organisation for Economic Co-operation and Development, under navnet OECD, er en international organisation, som arbejder på at fremme den økonomiske udvikling, herunder den internationale handel, samt fremme velstand og lighed for alle på tværs af landene.³⁷ OECD har 38 medlemsstater og mere end 60 års erfaring inden for arbejdsområdet.³⁸ Organisationen arbejder på tværs af medlemsstaterne, hvor de i fællesskab udarbejder fælles standarder for en række globale problemstillinger – som eksempel kan nævnes miljømæssige, sociale eller økonomiske udfordringer. Disse standarder skal således være med til at forbedre den økonomiske præsentation, fremme uddannelse og skabe jobs, forhindre skatteundgåelse mv.³⁹

OECD har i deres virke udarbejdet *Model Tax Convention on Income and on Capital*, som er en modeloverenskomst for dobbeltbeskatningsoverenskomster (benævnt DBO'er). Dette er en overenskomst, hvor medlemslandene kan indgå en aftale om, hvorledes beskatningsretten for indkomst fordeles mellem de kontraherede stater, således at der ikke sker dobbeltbeskatning.⁴⁰ Modeloverenskomsten er ikke folkeretlig bindende, idet, som navnet tilsiger, er en *model*, hvorfor staterne imellem indgår separate aftaler.⁴¹ Staterne indgår således aftaler, som tager udgangspunkt i modeloverenskomsten, men har mulighed for at fravige enkelte bestemmelser –

³⁵ (Laursen & Madsen (red.), Skattely - skatteplanlægning, skatteflugt og misbrug, 2020, s. 28)

³⁶ (C-116/16 'Udbytte-sagerne', præmis 75)

³⁷ (Organisation for Economic Co-operation and Development, International collaboration to end tax avoidance, u.d.)

³⁸ (Organisation for Economic Co-operation and Development, About - Who we are, u.d.) og (Organisation for Economic Co-operation and Development, About - Our global reach, u.d.)

³⁹ (Organisation for Economic Co-operation and Development, About - Who we are, u.d.)

⁴⁰ (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning)

⁴¹ (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten)

eksempelvis er bestemmelsen vedrørende kapitalinddeling ikke medtaget i Danmarks DBO'er.⁴² Kommentarerne til modeloverenskomsten kan således benyttes som fortolkningsbidrag til bestemmelserne, idet disse afspejler medlemsstaternes fælles opfattelse – såfremt en stat er uenig i enkelte kommentarer, skal der tages forbehold herfor i dennes DBO'er.⁴³

I forbindelse med tidligere nævnte problemstilling vedrørende skatteplanlægning, blev der i forbindelse med et G20 møde i 2012 igangsat et større arbejde, som blev videreført i OECD under handlingsplanen *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), med det formål at imødegå skatteplanlægning på tværs af staterne.⁴⁴ OECD fik i 2013 godkendt selve handlingsplanen BEPS på et G20 møde, og arbejdet resulterede i 15 tiltag (actions points), som blev endeligt godkendt i 2015.

Det overordnede formål med handlingsplanen og implementering heraf var, at få lukket de huller i skattelovgivningen, nationalt såvel som internationalt på tværs af staterne.⁴⁵ Det ses, som tidligere nævnt, at virksomheder i stigende grad opererer internationalt, hvorfor det blev fundet nødvendigt, at staterne, herunder regeringerne, skulle finde en fælles løsning på problemstillingen. Det ansås som en nødvendighed, at skattemyndighederne kunne genskabe tilliden til skattesystemerne samt forbedre deres gennemsigtighed i skattereglerne på tværs af staterne, herunder også med fokus på den stigende digitalisering, som især virksomhederne gør brug af.⁴⁶

Det bemærkes, at BEPS-rapporterne, som udarbejdes i henhold til tiltagene, er henstillinger, som er soft-law, hvorfor de ikke er retlig bindende over for staterne, men det forventes, at medlemsstaterne implementerer det nationalt.⁴⁷ Det blev endvidere opnået enighed om minimumsstandarder, som staterne forpligter sig til at overholde, herunder action point 6.⁴⁸

4.1.1.1 Action point 6 – Treaty Abuse/Treaty Shopping

Action point 6 har følgende titel: '*Prevention of tax treaty abuse – Developing model tax treaty provisions and recommendations to prevent treaty abuse.*'⁴⁹

⁴² Ibid.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ (Bundgaard, Jensen, & Winther-Sørensen (red.), Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 240)

⁴⁵ (Organisation for Economic Co-operation and Development, International collaboration to end tax avoidance, u.d.)

⁴⁶ Ibid. og (Rådets direktiv af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (2016/1164), 2016, præambel 1)

⁴⁷ (DLA Piper, G20 godkender "BEPS"-projekt til bekæmpelse af international skatteudnyttelse, 2015)

⁴⁸ (Skatteudvalget (SAU) alm. del spørgsmål, Svar på spørgsmål nr. 278, 2018)

⁴⁹ (Organisation for Economic Co-operation and Development, Action 6 Prevention of tax treaty abuse, u.d.)

OECD beskriver, at *treaty shopping* typisk er en skatteyder, som forsøger, indirekte, at opnå en fordel ved en skatteaftale mellem to kontraherede stater, uden at denne er hjemmehørende i en af disse stater.⁵⁰ Konkret vedrører action point 6 således imødekommelse af misbrug af en fordel opnået i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået mellem staterne.

OECD anbefalende således, at staterne benytter en treleddet tilgang til at håndtere problemstillingen:⁵¹

- 1) De kontraherede stater bør ved udarbejdelse af en DBO, ligeledes udarbejde en specifik præcisering af dennes formål, herunder at denne, udover at undgå dobbeltbeskatning, ligeledes ønsker at forhindre skatteundgåelse samt *treaty shopping*.
- 2) En SAAR som baseres på limitation-on-benefits (LOB-bestemmelse), vil blive introduceret/indført i modeloverenskomsten, som vil komme til at dække en stor del af *treaty shopping*.
- 3) En GAAR for at forhindre *treaty abuse*, således at den omfatter de situationer, som ikke omfattes af LOB-bestemmelsen. En sådan GAAR skal baseres på hovedformålet med arrangementet ved en *Principal Purpose Test*.

Punkt 1 og 2 vil ikke blive beskrevet yderligere.

4.1.1.1.1 Principal Purpose Test

Action point 6 introducerede således en generel omgåelsesklausul, som ét af minimumsstandarderne, som skulle baseres på en Principal Purpose Test (PPT).

OECD beskriver omgåelsesklausulen, herunder PPT således:

"ARTICLE X

ENTITLEMENT TO BENEFITS

(...)

7. 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

⁵⁰ (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping, 2021, s. 30)

⁵¹ (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report, 2015, s. 18 f.)

benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.”⁵²

En PPT er således en objektiv analyse af hovedformålet/-formålene med et givent arrangement, som benyttes til at vurdere, hvorvidt der er tale om et arrangement, der kan anses som værende misbrug af den pågældende DBO's bestemmelse og formål, hvor der tages udgangspunkt i alle de faktiske omstændigheder – en skatteyder kan derfor nægtes fordele i henhold til overenskomsten, såfremt det ikke er i overensstemmelse hermed.

4.1.2 EU-Kommissionen

Parallelt med BEPS-projektet udarbejdede EU-Kommissionen i 2012 en handlingsplan til styrkelse af bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse.⁵³ Kommissionen har i henstillingen af 6. december 2012 beskrevet problematikken vedrørende aggressiv skatteplanlægning:

”Med tiden er skatteplanlægningen dog blevet mere og mere sofistikeret. Den strækker sig over forskellige retssystemer og medfører reelt, at skattepligtige overskud overføres til stater med fordelagtige skattesystemer. Det er et typisk træk ved de pågældende praksisser, at de reducerer skattepligten gennem arrangementer, der er fuldt lovlige, men som strider mod lovens hensigt.”⁵⁴

Kommissionen fandt det problematisk, at medlemsstaternes skattelovgivning ikke i tilstrækkeligt omfang, trods medlemsstaternes nationale indsats herfor, dækkede denne problemstilling, idet planlægningen typisk strækker sig på tværs af landegrænserne, og derfor mangler fællesskabsretlige regler hertil, for at forhindre denne risiko.⁵⁵

Det bemærkes endvidere, at skatteydernes skatteplanlægning bliver mere og mere kreativt udviklet, hvorfor Kommissionen indstillede, at der ikke blev vedtaget nogle al for konkrete regler herom, idet medlemsstaternes skattemyndigheder og dennes lovgivningsmagt ikke ville kunne reagere hurtigt nok, til at kunne lukke alle de huller i lovgivningen, som måtte opstå. Kommissionen henstillede således til, at medlemsstaterne vedtog en fælles generel regel om skatteundgåelse/-misbrug, som således skulle omfatte arrangementer på nationalt plan samt på tværs af landegrænserne både inden for EU og ved inddragelse af tredjelande.

⁵² (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping, 2021, s. 55)

⁵³ (Europa-Kommissionen, Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet: En handlingsplan til styrkelse af bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse, 2012) *Handlingsplanen indeholder flere tiltag, men disse vil ikke blive behandlet i nærværende afhandling.*

⁵⁴ (Europa-Kommissionen, Henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, 2012, s. 1, pkt. 1)

⁵⁵ (Europa-Kommissionen, Henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, 2012, s. 1)

Kommissionen opfordrede således til, at medlemsstaterne indførte følgende i den nationale skattelovgivning:

*"Der skal ses bort fra et kunstigt arrangement eller en kunstig serie arrangementer, som er tilrettelagt med det hovedformål at undgå beskatning, og som medfører en skattefordel. Skattemæssigt skal myndighederne behandle disse arrangementer ud fra deres reelle økonomiske indhold."*⁵⁶

4.1.2.1 Moder-/datterselskabsdirektivet

I forlængelse af ovennævnte, fremsatte Kommissionen et ændringsforslag til moder-/datterselskabsdirektivet af 25. november 2013.⁵⁷

Moder-/datterselskabsdirektivet regulerer en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber, som er placeret i forskellige medlemsstater. Direktivet omfatter de moder- og datterselskaber, som er optaget på listen, som er anført i bilag I, Del A, i henhold til artikel 2, litra a, nr. i, i moder-/datterselskabsdirektivet.⁵⁸ Direktivet blev indført i 1990, hvor der på daværende tidspunkt var en mindre udbredt grad af grænseoverskridende koncerner, hvorfor disse skatteretligt blev stillet dårligere end rent nationale koncerner.⁵⁹ Efterfølgende blev dette ændret, hvor det endvidere kunne forekomme, at nogle grænseoverskridende koncerner endda blev stillet bedre end de rent nationale.⁶⁰

Kommissionen begrundede ændringsforslaget med følgende:

"Bestemmelse om bekæmpelse af misbrug:

Af konsekvensanalysen fremgik det, at den mest effektive model ville være at opdatere de nuværende bestemmelser om bekæmpelse af misbrug i moder-/datterselskabsdirektivet efter de generelle regler om bekæmpelse af misbrug, der blev foreslået i henstillingen om aggressiv skatteplanlægning fra december 2012, og gøre det obligatorisk for medlemsstaterne at vedtage den fælles bestemmelse om bekæmpelse af misbrug.

Denne model vil være den mest effektive til at nå frem til en fælles standard for bestemmelser om bekæmpelse af misbrug i moder-/datterselskabsdirektivet. Med en fælles bestemmelse om bekæmpelse af misbrug i alle medlemsstater vil der kunne opnås klarhed og sikkerhed for alle skatteydere og skatteadministrationer. De nuværende

⁵⁶ (Europa-Kommissionen, Henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, 2012, s. 2, pkt. 4.2)

⁵⁷ (Europa-Kommissionen, Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, 2013)

⁵⁸ (Rådets direktiv af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (2011/96), 2011)

⁵⁹ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgængelsesklausul, 2021, s. 93)

⁶⁰ Ibid.

foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug i de enkelte medlemsstater dækker en bred vifte af former og mål, som er blevet udformet i en national kontekst til at håndtere specifikke problemer i medlemsstaterne og karakteristiske træk i deres skattesystemer.

Denne model vil have den fordel, at der skabes klarhed, da det eksplicit vil være angivet, hvad medlemsstaterne skal vedtage som en regel til bekæmpelse af misbrug i forbindelse med moder/datterselskabsdirektivet. Det vil hermed kunne sikres, at de foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug, der vedtages og implementeres af EU-medlemsstaterne ikke vil give problemer med efterlevelsen af EU-regler. Endvidere vil der blive en ensartet anvendelse af EU-direktivet uden mulighed for "direktiv-shopping" (dvs. man undgår, at selskaber investerer gennem mellemed i medlemsstater, hvor bestemmelsen om bekæmpelse af misbrug er mindre stringent, eller hvor der ingen regler er)."⁶¹

Ændringsforslaget lød på i alt tre ændringer af direktivet, herunder at det blev obligatorisk for medlemsstaterne at vedtage en fælles omgåelsesklausul for at bekæmpe skattemisbrug. Forslaget blev den 9. december 2014 godkendt, hvilket betød, at medlemsstaterne, som noget nyt, havde en pligt til at implementere en misbrugsklausul, således at alle ikke-reelle arrangementer ikke kunne støtte ret på de fordele, som direktivet foreskriver, og dermed beskattes som hvad der måtte anses, som værende det reelle arrangement.⁶² Med denne ændring betød det således, at medlemsstaterne ville få en mere ensartet bestemmelse, og derfor bedre *klarhed og sikkerhed* for såvel skatteyderne og skattemyndighederne på tværs af medlemsstaterne, modsat tidligere hvor medlemsstaterne havde forskellige udformet klausuler herom. Den fælles misbrugsklausul (benævnt PSD GAAR) skulle implementeres i medlemsstaterne inden den 31. december 2015.

Det fremgår af præambelens pkt. 5, i Rådets direktiv af 27. januar 2015 om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater⁶³, at reglen udgjorde en fælles minimumsregel, hvorfor der nationalt var mulighed for at indføre strengere regler herom, jf. artikel 1, stk. 4 i direktivet. Det har i litteraturen været under diskussionen, hvorvidt der reelt er mulighed for nationalt strengere lovgivning herom, men dette vil ikke blive taget under yderligere behandling i nærværende afhandling.

⁶¹ (Europa-Kommissionen, Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, 2013, s. 3 f.)

⁶² (Bundgaard, Jensen, & Winther-Sørensen (red.), Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 243)

⁶³ (Rådets direktiv af 27. januar 2015 om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (2015/121), 2015)

Bestemmelsen fik følgende ordlyd:

"Artikel. 1

(...)

Stk. 2. Medlemsstaterne giver ikke de fordele, der er ved dette direktiv, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med dette direktiv, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 3. Med hensyn til stk. 2 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 4. Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre skatteunddragelse, skattesvig og misbrug."⁶⁴

4.2 Dagældende bestemmelse i ligningslovens § 3

På baggrund af ovenstående, blev PSD GAAR den 1. maj 2015 implementeret i den danske lovgivning i ligningslovens § 3.

Bestemmelsen fik følgende ordlyd:

"§ 3. Skattepligtige har ikke de fordele, der følger af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater og direktiv 2009/133/EF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater som implementeret i dansk lovgivning, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med

⁶⁴ (Rådets direktiv af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (2011/96), 2011)

direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

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

Stk. 3. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 4. Uanset stk. 3 skal stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU, hvis den skattepligtige alternativt kunne påberåbe sig en fordel i et af direktiverne om direkte beskatning.”⁶⁵

Udover omgåelsesklausulen i moder-/datterselskabsdirektivet indeholdt den nu tidligere bestemmelse i ligningslovens § 3 yderligere fordele efter fusionsskattedirektivet⁶⁶ og rente-/royaltydirektivet⁶⁷. Bestemmelsen rummede derfor fordele efter bestemmelserne i tre direktiver vedrørende arrangementer og serier af arrangementer ved direkte beskatning. Derudover blev PPT'en i henhold til BEPS-projektet inkorporeret, hvorfor fordele ved transaktioner og arrangementer ved de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster ligeledes var omfattet, uagtet indgåelsestidspunktet for overenskomsten.

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at der skulle implementeres to særskilte omgåelsesklausuler, én for direktiverne og én for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne – dette begrundes i, at det *”tilstræbes at svare nøjagtigt til direktivets formulering, og idet omgåelsesklausulen vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne bør tilstræbes at svare til fremtidige klausuler i selve overenskomsterne i overensstemmelse med OECD’s anbefalinger.”*⁶⁸

⁶⁵ (Lov af 29. april 2015 nr. 540 om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love)

⁶⁶ (Rådets direktiv af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater(...) (2009/33), 2009)

⁶⁷ (Rådets direktiv af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (2003/49), 2003)

⁶⁸ (L 167 lovforslag som fremsat, 2014-15 (1. samling), s. 9, højre spalte)

Det skal dertil vurderes, at en fortolkning af den danske GAAR på den baggrund skal ske snævert i overensstemmelse med PSD GAAR, herunder anvende EU-Domstolens fortolkning heraf.

Ligningslovens dagældende § 3, stk. 1-2, vedrørte således alene grænseoverskridende transaktioner og arrangementer ved fordele efter direktiverne om direkte beskatning, herunder moder-/datterdirektivet, rente-/royaltydirektiver samt fusionsskattedirektivet, og § 3, stk. 3, vedrørte fordele efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Det fremgår endvidere af de almindelige bemærkningerne, at *"Det er imidlertid vurderingen, at der ikke er væsentlig forskel på de to omgåelsesklausuler"*⁶⁹ samt skatteministerens svar til FSR - danske revisorer: *"De to analyser er således ens"*⁷⁰. Det måtte derfor forventes, at de to omgåelsesklausuler var ensartede, og en eventuel forskel skulle afklares i domspraksis. Dette synspunkt har dog været taget under kritik i litteraturen, idet PPT'en i § 3, stk. 3, ikke indeholdte en realitetstest.⁷¹ Litteraturen bemærker endvidere, at *"Det er bestemt heller ikke givet, at domstolene, herunder EU-Domstolen, vil fortolke EU GAAR i overensstemmelse med PPT (eller omvendt)"*.⁷² Det bemærkes dog i de specielle bemærkninger til lovforslaget til § 1, stk. 2, at *"Hvorvidt der eventuel måtte være forskel på de to omgåelsesklausuler er et spørgsmål, der må afklares i praksis, herunder forelæggelse for EU-domstolen"*.⁷³

Skatteministeren oplyste i svar til FSR - danske revisorer, at minimering af skat ikke er en kommerciel begrundelse, som bestemmelsen foreskriver.⁷⁴ Ministeren bemærker dog hertil, at opfyldelse af det objektive krav⁷⁵ ikke i sig selv, kan udløse misbrug i bestemmelsens forstand, og derfor omfattes af klausulen. Han oplyser i forlængelse heraf, at erhvervelse af ejerandele, for at opfylde kravet om 10% ejerskab i henhold til datterselskabsudbytter, ikke anses som værende misbrug, såfremt der ikke er tale om ren 'pro forma' uden velbegrundede kommercielle årsager.⁷⁶

Det kan endvidere bemærkes til det subjektive krav⁷⁷, at der ved indførelsen af omgåelsesklausulen nu i dansk skattelovgivning er indført en subjektiv vurdering – skatteyderens hensigt ved en given transaktion.⁷⁸ En sådan hensigt har kun tidligere været benyttet ved spekulation i

⁶⁹ (L 167 lovforslag som fremsat, 2014-15 (1. samling), s. 9, venstre spalte)

⁷⁰ (L 167 Bilag 1 Høringsskema, 2014-15 (1. samling), s. 24)

⁷¹ (Bundgaard, Jensen, & Winther-Sørensen (red.), Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 264)

⁷² (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 99)

⁷³ (L 167 lovforslag som fremsat, 2014-15 (1. samling), s. 19, højre spalte)

⁷⁴ (L 167 Bilag 1 Høringsskema, 2014-15 (1. samling), s. 28)

⁷⁵ Se afsnit 5.1.1.4 om betingelse 4

⁷⁶ (L 167 Bilag 1 Høringsskema, 2014-15 (1. samling), s. 28)

⁷⁷ Se afsnit 5.1.1.2 om betingelse 2

⁷⁸ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 23)

henhold til statsskattelovens § 5 a. Som ovenfor anført, så kan dette subjektive element, ligesom det objektive element, ikke i sig selv udløse misbrug i bestemmelsens forstand.

Skatteministeren bekræfter, at såfremt et arrangement omfattes af omgåelsesklausulen, vil dette medføre, at skatteyderen nægtes fordelene efter det pågældende direktiv eller dobbeltbeskatningsoverenskomst, men arrangementet anses fortsat som værende gennemført.⁷⁹

Det fremgår endvidere i høringssvaret til FSR – danske revisorer, at omgåelsesklausulen tillægges tilbagevirkende kraft i den forstand, at klausulen også omfatter dispositioner på sådan vis, at såfremt arrangementer eller dele af arrangementet er baseret på gennemførte dispositioner, som var foretaget før klausulens ikrafttrædelsestidspunkt, så omfattes de nye dispositioner af klausulen – *"Der ses ikke at være grundlag for at frede de skattepligtige, der efter reglerne uberegtiget har opnået en fordel"*.⁸⁰

4.3 Skatterådets bindende svar af 28. marts 2017 – SKM2017.333.SR

Den 28. marts 2017 kom det første bindende svar, som vedrørte den internationale generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3. Der var derfor gået mere end to år fra omgåelsesklausulens vedtagelse, til at de danske skattemyndigheder kom med deres første fortolkningsbidrag til bestemmelsen. I sagen ønskede Spørger det bekræftet, at selskabets aktionærer ikke var begrænset skattepligtig til Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 2, litra c, ved selskabets flytning til Luxembourg.⁸¹

Sagen omhandlede selskabet H1, der var stiftet som et joint venture-selskab, hvor aktiviteten alene var at være holdingselskab for de to andre selskaber, H2 og H3. H1 havde ingen ansatte, og havde ikke modtaget eller udloddet udbytte forinden.⁸² Spørger ønskede selskabsretligt såvel som skatteretligt at flytte H1 til Luxembourg.⁸³

⁷⁹ (L 167 Bilag 1 Høringsskema, 2014-15 (1. samling), s. 29)

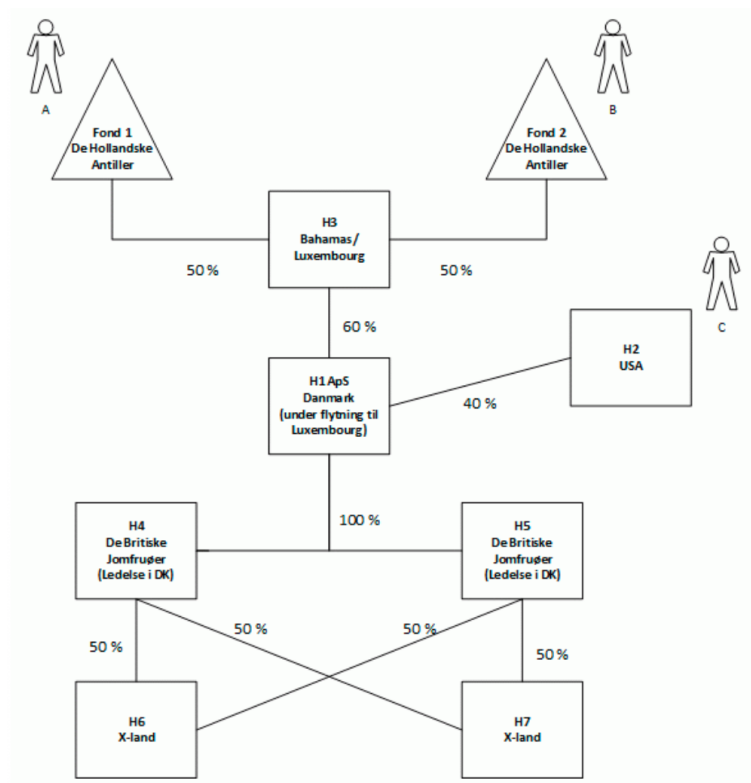
⁸⁰ (L 167 Bilag 1 Høringsskema, 2014-15 (1. samling), s. 24)

⁸¹ (SKM2017.333.SR, s. 1, spørgsmål)

⁸² (SKM2017.333.SR, s. 2)

⁸³ (SKM2017.333.SR, s. 6)

Ejerstrukturen:



Figur 1⁸⁴

Som det fremgår af figur 1, var H1 således ejet af i alt tre ultimative ejere; A, B og C, som ejede deres respektive andele gennem henholdsvis to fonde på De Hollandske Antiller, og et selskab i USA. Holdingselskabet H3 var forinden den påtænkte flytning af H1 flyttet fra Bahamas til Luxembourg.

H4 og H5 var begge holdingselskaber, som var registreret på De Britiske Jomfruøer, men var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, idet den faktisk ledelse blev udført i Danmark. Forinden omstruktureringen, som Spørger ønskede at udføre, ville H4 og H5 skattemæssigt blive flyttet til Bahamas, herunder den faktiske ledelse.⁸⁵

Retsgrundlag:⁸⁶

Det følger af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og § 1, stk. 6, at et selskab er fuld skattepligtig til Danmark, såfremt denne er registreret i Erhvervsstyrelsen, eller ledelsens sæde er placeret i Danmark.

⁸⁴ (SKM2017.333.SR, s. 3)

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ (SKM2017.333.SR, s. 7 ff.)

Ved et selskabs flytning ud af Danmark, ved ophør af registrering i Erhvervsstyrelsen samt flytning af ledelsens sæde, ophører den fulde skattepligt til Danmark, hvorfor der skal ske ophørsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 5. Aktiver og passiver, som ikke længere omfattes af den danske beskatning, skal ligeledes ophørsbeskattes, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7. Såfremt den danske skattepligt ophører, finder ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, ligeledes anvendelse, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 5.

Udgangspunktet er, at udenlandske kapitalejere ikke beskattes af aktieavance og likvidationsprovenu, som er opnået ved danske kapitalandele, jf. aktieavancebeskatningslovens § 2 og ligningslovens § 16 A, stk. 3.

Ved udlodning af likvidationsprovenu i selskabets sidste år, eller ved flytning af selskabet, eller dennes sæde, til udlandet, og dermed ophør af den fulde skattepligt til Danmark i henhold til selskabsskattelovens § 5, er udgangspunktet, at likvidationsprovenuet, som udloddes til kapitalejerne, skal beskattes efter reglerne om afståelse af gevinst og tab ved afståelse af aktier mv. (aktieavancebeskatningsloven), jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1. Der skal derfor som udgangspunkt ikke ske dansk beskatning af likvidationsprovenu, som udloddes til de udenlandske kapitalejere ved flytning af selskabet.

Omvendt er udgangspunktet, at udlodning af udbytte til udenlandske kapitalejere er omfattet af den begrænset skattepligt, og udbyttebeskattes, dog med mulighed for reduktion i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 2 og kildeskattelovens § 65.

Som værneregler hertil, således at udbytte ikke prøves beskattes som aktieavance, fremskriver ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, en række betingelser, hvor likvidationsprovenu beskattes som udbytteudlodning.

"Stk. 3. Følgende udlodninger behandles efter reglerne om beskatning af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v.:

1) Udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, medmindre udlodningen er omfattet af stk. 2, nr. 2, eller en af følgende betingelser er opfyldt:

a) Det modtagende selskab ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det selskab, der likvideres, og udlodningen omfattes af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

(...)

c) Den modtagende fysiske person er hjemmehørende uden for EU/EØS og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2.

(...) ”⁸⁷(egen fremhævning)

Der kan således ske skattefri udlodning til moderselskabet, såfremt betingelserne i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, er opfyldt. En betingelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, foreskriver, at skattepligten ikke omfatter udbytte udloddet af datterselskaber, såfremt dette kan nedsættes eller helt bortfalde efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det bemærkes hertil, at de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster stiller krav om retmæssige ejer/beneficial owner.⁸⁸ Dette krav findes ikke i moder-/datterselskabsdirektivet – det skal dog bemærkes, at direktivet ikke er til hindre for, at der anvendes nationale regler, som forebygger skatteunddragelse, -svig og -misbrug, jf. direktivets artikel 2, stk. 4.

Det vil derfor betyde, at såfremt moderselskabet ikke anses som værende retmæssige ejer, skal der pålægges beskatning, medmindre den retmæssige ejer er berettiget til fritagelse for udbyttebeskatningen eller falder under aktieavancebeskatningsreglerne.

H2's aktier i H1 var koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B. Ved likvidationsudlodningen skulle beskatningen således frafaldes eller nedsættes efter artikel 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Amerikas Forenede Stater og Kongeriget Danmark.

H3's aktier i H1 var datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A. H3 var forinden anmodningen om det bindende svar flyttet til Luxembourg, både skattemæssigt og selskabsretligt. Beskatningen ved likvidationsudlodningen ved datterselskabsaktierne skulle derfor, som udgangspunkt, frafaldes eller nedsættes efter artikel 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Kongeriget Danmark og regeringen i Storhertugdømmet Luxembourg eller moder-/datterselskabsdirektivet.

⁸⁷ (Lovbekendtgørelse af 17. august 2021 nr. 1735 om påligningen af indkomstskat til staten)

⁸⁸ Det fremgår af artikel 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, at Danmarks beskatningsret kun begrænses, såfremt modtageren af udbyttet, som er hjemmehørende i kontraherende stat, er den retmæssige ejer af udbytteudlodningen. Det fremgår af bemærkninger til artikel 10, stk. 2, at gennemstrømningsselskaber ikke kan anses som værende retmæssige ejere, idet disse alene er direkte modtagere af udbyttet, hvor de alene, igennem faktiske omstændigheder eller kontraktlige-/juridiske dokumenter, alene videreformidler midlerne til deres ejer, og derfor ikke selv disponerer over udlodningen. Modsat er, at såfremt selskabet har ret til at bruge og nyde godt af udlodningen, og ikke alene videreformidler dette, så er selskabet retmæssig ejer af udbytteudlodningen. Det vil derfor betyde, at såfremt modtageren af udbyttet ikke anses som værende retmæssig ejer, så vil Danmark ikke være forpligtet til at nedsætte beskatningen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og derfor vil udlodningen være skattepligtig. Det skal bemærkes, at der ikke kan sættes lighedstegn mellem det danske begreb rette indkomstmodtager og retmæssig ejer, jf. SKM2011.57.LSR og Den Juridisk Vejledning 2022-1, afsnit C.F.8.2.2.10.1.3 Modtager af udbyttet.

Ved H1's skattemæssige ophør i Danmark, er de modtagende selskaber, som udgangspunkt, selskabets direkte ejer, H2 og H3. Udlodningen fra H1 skulle således behandles som udbytte i henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 2, såfremt H2 og H3 ejede mindst 10% af H1, og såfremt udlodningen omfattes af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, litra c, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3. H2 og H3 ejer begge mindst 10%, og udlodning omfattes af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, hvis de anses som værende retmæssige ejere af udlodningen.

Skattestyrelsen finder, at beskatningen af likvidationsudlodningen kan frafaldes efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Amerikas Forenede Stater og Kongeriget Danmark samt moder-/datterselskabsdirektivet, idet H1 ikke anses som værende gennemstrømningsselskab.⁸⁹ Dette begrundes med, at H1 ikke har planer om at udlodde udbytte i henhold til deres udbyttepolitik, som har været gældende, og de facto praktiseret, siden dennes etablering.⁹⁰

Det konkluderes således, at betingelserne for, at udlodningen skulle beskattes efter aktieavancebeskatningsloven, som udgangspunkt er opfyldt, hvorfor der således ikke er begrænset skattepligt for H1's aktionærer efter reglerne i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.⁹¹

Skattestyrelsen finder det herefter relevant at vurdere, hvorvidt arrangementet ville være omfattet af ligningslovens § 3. Spørger begrundede ønsket om flytningen af H1 med en mere forenklet selskabsstruktur.⁹² Det bemærkes endvidere, at som led i den enklere selskabsstruktur, hvor selskaberne beliggende i samme land, ville give en udgiftsbesparelse, herunder administrationsomkostninger, hvilket var den kommercielle årsag til omstruktureringen/flytningerne.⁹³ I forlængelse heraf bemærker Spørger, at flytning af et rent holdingselskab alene kunne være denne ene kommercielle begrundelse, hvorfor Spørger finder den anførte begrundelse værende tilstrækkelig i henhold til omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3.⁹⁴

Skattestyrelsen fandt, at hovedformålet med flytningen af H1 skete med henblik på en skattefordel, idet selskabsaktiviteterne ville være de samme *før* og *efter* den påtænkte omstrukturering.⁹⁵ Skattefordelen fandt Skattestyrelsen begrundet i, at H3 forinden blev placeret i et EU-land, hvor likvidationsprovenuet ville blive behandlet skattefrit i henhold til moder-/datterselskabsdirektivet, hvorfor Skattestyrelsen ikke fandt det dokumenteret, at flytningen var kommercielt begrundet.

⁸⁹ (SKM2017.333.SR, s. 19)

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ (SKM2017.333.SR, s. 18)

⁹² (SKM2017.333.SR, s. 20)

⁹³ (SKM2017.333.SR, s. 12)

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ (SKM2017.333.SR, s. 20)

Skattestyrelsen bemærkede hertil, ”at spørger ikke har redegjort for eller dokumenteret om flytning af de to selskaber til samme land reelt giver en udgiftsbesparelse samlet set”⁹⁶ samt ”Spørger har endvidere ikke redegjort for eller dokumenteret de kommercielle årsager til, at H3 er flyttet til Luxembourg forinden H1 påtænkes flyttet”⁹⁷.

Det kan derfor opsummeres, at Skattestyrelsen således fandt, at flytningen af H3 til Luxembourg ville medføre, at likvidationsprovenuet ikke længere ville blive beskattet som udbytte, men som aktieavance, hvilket ville være en skattefordel for kapitalejerne. Såfremt selskabet fortsat var placeret på Bahamas, ville likvidationsudlodningen blive udbyttebeskattet som begrænset skattepligt. Skattestyrelsen fandt således, at arrangementet var organiseret imod formålet med direktivet for at opnå en skattefordel. Kapitalejerne skulle således udbyttebeskattes ved likvidationsudlodning.

Det bemærkes dog, at Skattestyrelsen fandt, at der alene var tale begrænset skattepligt for H3, idet H2 (ejer C) var et amerikansk ejet selskab, hvorfor denne ville kunne benytte dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Amerikas Forenede Stater og Kongeriget Danmark, og beskatning af udbytte ville således blive nedsat – en likvidation eller flytning ville endvidere ikke udløse beskatning af udbytte i relation til H2 (eller C).⁹⁸

Skattestyrelsen indstillede således til, at svaret besvares benægtende, idet spørgsmålet var stillet i relation til *alle* selskabets (H1) aktionærer.

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling, hvorfor det således ikke kunne bekræftes, at der ikke var begrænset skattepligt til Danmark for selskabets aktionærer efter selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra c, ved selskabets flytning til Luxembourg.

Det bindende svar blev påklaget til Landsskatteretten, men klagen er trukket tilbage.

4.3.1 Opsummering af SKM2017.333.SR

Uagtet at det er første gang, at de danske skattemyndigheder havde en sag til behandling i henhold til omgåelsesklausulen, så gennemgår Skattestyrelsen ikke de fem kumulative betingelser, og brugen heraf dybdegående, til brug for klausulens anvendelsesområde. Det bindende svar giver derfor ikke væsentlige fortolkningsbidrag til omgåelsesklausulen, og det kan diskuteres, hvorvidt Skattestyrelsen kommer for nemt omkring kravet om bevisbyrde, jf. nærmere herom i afsnit 5.2.3, og hvorvidt Skattestyrelsen får vendt bevisbyrden således, at det er skatteyderen, som står med denne.

⁹⁶ (SKM2017.333.SR, s. 21)

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ (SKM2017.333.SR, s. 8)

Èt væsentligt fortolkningsbidrag herfra er dog relevant at bemærke, hvilket er fortolkningen af betingelse 1) arrangement eller serier af arrangementer. Det kan udledes også at omfatte et selskabs flytning, både skatteretlige og selskabsretligt, samt ikke kun det omhandlende selskab, den givne transaktion, men også koncernens andre selskabers forudgående transaktioner og omstruktureringer. Det må derfor udledes, at serier af arrangementer vil skulle fortolkes bredt, hvorunder forudgående arrangementer, hvilket også synes at være i overensstemmelse med bestemmelsens forarbejder.

4.4 Skatteundgåelsesdirektivet

I forlængelse af arbejdet om bekæmpelse af skatteundgåelse, både OECD's BEPS-projekt samt EU-regi, fremsatte Kommissionen den 28. januar 2016 et forslag til direktivet om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte påvirker det indre markeds funktionsmåde (benævnt skatteundgåelsesdirektivet).⁹⁹

Kommissionen bemærker i forslaget, at direktivet blandt andet skal have til hensigt at sikre, at medlemsstaterne implementerer BEPS-projektets foranstaltninger på ensartet vis, således at der sikres et velfungerende indre marked.¹⁰⁰ Direktivet skal endvidere medvirke til, at de skatteydere, som prøver at handle imod skattebestemmelsernes reelle formål, herunder udnytte eventuelle huller mellem staternes nationale lovgivning, for eksempel dobbelt ikke-beskatning, dobbelt fradrag, eller generelt lavere skattesats, omfattes af direktivet, således at der ikke opstår en uretfærdig konkurrence inden for skatteområdet.¹⁰¹

Den generelle skatteretlige omgåelsesklausul i artikel 6 i skatteundgåelsesdirektivet (ATA-direktivets GAAR) fik følgende ordlyd:

"Generel regel om bekæmpelse af misbrug

Art. 6

Stk. 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

⁹⁹ (Europa-Kommissionen, Forslag til Rådets direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte påvirker det indre markeds funktionsmåde, 2016)

¹⁰⁰ (Europa-Kommissionen, Forslag til Rådets direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte påvirker det indre markeds funktionsmåde, 2016, s. 3 f.)

¹⁰¹ (Europa-Kommissionen, Forslag til Rådets direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte påvirker det indre markeds funktionsmåde, 2016, s. 3)

relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 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.

Stk. 3. Hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, jf. stk. 1, beregnes skattetilsvaret i overensstemmelse med national ret.”¹⁰²

Det fremgår af direktivets artikel 3, at direktivet ”ikke til hinder for anvendelsen af nationale eller aftalebaserede bestemmelser, der har til formål at sikre et højere beskyttelsesniveau for nationale selskabsskattegrundlag.”¹⁰³

Udover GAAR i artikel 6, indeholder direktivet yderligere SAAR; regel om begrænsning af rentebetalinger (artikel 4), exitbeskatning (artikel 5), regler for kontrollerede udenlandske selskaber, CFC-regler (artikel 7) og hybride mismatch (artikel 9). De omtalte SAAR, som var indeholdt i skatteundgåelsesdirektivet, eksisterede allerede i den danske skattelovgivning, hvorfor disse blev tilrettelagt, således at de stemmer overens med direktivets bestemmelser.¹⁰⁴ Det fremgår endvidere af direktivets præambel nr. 11 ¹⁰⁵, at GAAR benyttes til at omfatte de situationer, som ikke er omfattet af SAAR’erne, og får dermed et bredt anvendelsesområde.

Direktivet skulle implementeres i medlemsstaterne inden den 1. januar 2019, jf. artikel 11 i direktivet. Det bemærkes slutligt, at misbrugs klausulen er et EU-retligt begreb, hvorfor EU-domstolen har den endelige kompetence med hensyn til, hvorledes medlemsstaterne skal fortolke begrebet.¹⁰⁶

4.5 Implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets artikel 6

Den nye generelle lovfæstede skatteretlige omgåelses klausul i ligningslovens § 3 udspringer således af ATA-direktivets GAAR samt OECD’s Principle Purpose Test (PPT), som findes i artikel 29 i OECD-modeloverenskomst.

Omgåelses klausulen, som tidligere alene vedrørte misbrug efter direktiverne og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, er ved lovændringen blevet bredere, og omfatter nu også rent

¹⁰² (Rådets direktiv af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (2016/1164), 2016)

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 13 f.)

¹⁰⁵ (Rådets direktiv af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (2016/1164), 2016)

¹⁰⁶ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelses klausul, 2021, s. 101)

ationale forhold. Den er således ikke længere begrænset til fordele efter selskabsskattedirektiverne, men skatteretten som helhed, grænseoverskridende såvel som nationalt.¹⁰⁷ Implementeringen af den nye internationale GAAR i dansk ret medførte endvidere, at den tidligere implementeret GAAR i moder-/datterselskabsdirektivet blev ophævet.

Af de specielle bemærkninger til § 4, stk. 1, i lovforslaget, fremgår endvidere *"De foreslåede bestemmelser indebærer ingen ændringer i den materielle vurdering af misbrug, som anvendes i den gældende omgåelsesklausul."*¹⁰⁸ Der skal derfor ikke foretages ændringer i den materielle vurdering, som har været benyttet hidtil, hvorfor misligholdelsesvurderingen i bestemmelsen er uændret, og der fortsat kan benyttes tidligere administrativ praksis som fortolkningsbidrag. Selve forskellen i bestemmelserne er således det bredere anvendelsesområde, som findes i skatteundgåelsesdirektivets GAAR, hvilket også var hensigten. Bestemmelsen vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne (PPT) i § 3, stk. 3, blev fortsat bibeholdt (nu § 3, stk. 5).

Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at ordlyden af bestemmelsen ønskes, så vildt muligt, at svare til ordlyden i direktivet.¹⁰⁹ Bestemmelsen blev implementeret ved ændringslov¹¹⁰, og har følgende ordlyd, med virkning fra den 1. januar 2019:

"§ 3

Skattepligtige selskaber og foreninger 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.

Stk. 2. 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.

Stk. 3. Indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal foretages på baggrund af det reelle arrangement eller serie af arrangementer, hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer efter stk. 1.

¹⁰⁷ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 99, højre spalte)

¹⁰⁸ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 99, venstre spalte)

¹⁰⁹ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 24, højre spalte)

¹¹⁰ (Lov af 27. december 2018 nr. 1726 om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love)

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse for andre deltagere i arrangementerne eller serierne af arrangementer, når deltagerne er skattepligtige omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2.

Stk. 5. 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.

Stk. 6. Stk. 1-4 har forrang i forhold til stk. 5 ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU.

Stk. 7. Told- og skatteforvaltningen skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse. Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anvendelsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og anses for afbrudt ved told- og skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse.”¹¹¹

Det bemærkes endvidere i lovforslaget, at ”Indsættelsen af en generel omgåelsesklausul begrænser ikke de gældende muligheder for at tilsidesætte eller omkvalificere på andet grundlag.”¹¹² Det må derfor lægges til grund, at den generelle omgåelsesklausul ikke overtager, udvider eller begrænser de specifikke værnsreglers anvendelsesområde, men er en selvstændig bestemmelse, som virker parallelt med andre værnsregler mod skattemisbrug, jf. også skatteministerens svar til Advokatrådet.¹¹³ Hertil må det også antages, at EU-domstolens misbrugsdoktrin og realitetsprincippet fortsat vil kunne finde anvendelse parallelt hermed.

I forlængelse heraf er det dog relevant at vurdere, hvorvidt den generelle omgåelsesklausul vil kunne finde anvendelse på arrangementer, hvor der findes en specifik værnsregel, men denne ikke finder anvendelse på den givne transaktion. Hertil kan nævnes formålet med skatteundgåelsesdirektivet i præambel 11: ”(...) Generelle regler om bekæmpelse af misbrug har således til formål at dække huller og bør ikke påvirke anvendelsen af specifikke regler om bekæmpelse af

¹¹¹ (Lovbekendtgørelse af 17. august 2021 nr. 1735 om påligningen af indkomstskat til staten)

¹¹² (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 25, venstre spalte)

¹¹³ (L 28 Bilag 1 Høringsskema, 2018-19 (1. samling), s. 3)

misbrug."¹¹⁴ Det konkrete samspil mellem SAAR og GAAR findes dog fortsat at være uafklaret. Såfremt det konkluderes, at en SAAR ikke finder anvendelse, bør det, ud fra skatteyderens synspunkt, være forventeligt, at kunne antage, at denne kan have tiltro hertil. Dette vil ikke blive behandlet yderligere i afhandlingen.

5 Anvendelsesområdet for ligningslovens § 3

Efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets generelle omgåelsesklausul og tiltrædelse af bestemmelsen den 1. januar 2019 har ligningslovens § 3, stk. 1 og 2, nu ovennævnte ordlyd.

Heraf fremgår det, at der i bestemmelsens stk. 1, findes fem kumulative betingelser, som skal være opfyldt, for at omgåelsesklausulen finder anvendelse. Der skal være tale om 1) et arrangement eller serier af arrangementer, 2) der er tilrettelagt med det hovedformål, eller med et af hovedformålene, 3) at opnå en skattefordel, 4) som virker mod formålet og hensigten med skatteretten og 5) som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Endvidere fremgår det af bestemmelsens stk. 2, at der i forlængelse af vurderingen af om stk. 1 finder anvendelse, skal ses på realiteten af arrangementet eller serier af arrangementer. Her vurderes det, om arrangementet eller arrangementerne er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Disse fem betingelser vil blive beskrevet i følgende afsnit 5.1.1.1-5.1.1.5. Derudover vil betingelserne blive vurderet i forhold til administrativ praksis i afsnittene efter.

Bestemmelsen vil kunne finde anvendelse for selskaber og foreninger jf. § 3, stk. 1, hvortil det fremgår af de specielle bemærkninger til L 28, at bestemmelsen kan finde anvendelse på selskaber omfattet af selskabsskattelovens §§ 1 eller 2, samt fonde og foreninger, som er omfattet af fondsbeskatningslovens § 1. Dette gælder såfremt disse er fuldt skattepligtige til Danmark, og endvidere for udenlandske selskaber, fonde og foreninger, når disse er begrænset skattepligtige til Danmark. Sidst vil bestemmelsen også kunne finde anvendelse på kulbrintebeskattede selskaber.¹¹⁵

Det fremgår endvidere af de specielle bemærkninger til L 28, at:

"Den gældende omgåelsesklausul finder anvendelse på både fysiske og juridiske personer. Skatteundgåelsesdirektivet lægger derimod op til, at det kun er skattepligtige selskaber m.v., der er omfattet. Det følger af forslaget, at omgåelsesklausulen i forhold til direktivets minimumskrav udvides til arrangementer, hvori der både deltager fysiske

¹¹⁴ (Rådets direktiv af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (2016/1164), 2016)

¹¹⁵ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 99, højre spalte)

og juridiske personer. Omgåelsesklausulen bør finde tilsvarende anvendelse på fysiske personer for at sikre symmetri i misbrugssituationer. Hvis et arrangement, hvor der deltager både juridiske og fysiske personer, vurderes at være ikke reelt og dermed misbrug af gældende skatteret, vil det være uhensigtsmæssigt at underkende den skattemæssige virkning over for arrangementets juridiske personer, samtidig med at man opretholder fordelene over for arrangementets fysiske personer.”¹¹⁶

Bestemmelsen vil derfor også kunne have en indirekte indvirkning på fysiske personer, når disse ved misbrug opnår en skattefordel som følge af at være deltager i et selskab.¹¹⁷ Dette fremgår endvidere af bestemmelsens stk. 4. Der lægges dermed op til, at såfremt bestemmelsen finder anvendelse på fysiske personer, skal dette ske i samspil med juridiske personer. Denne problemstilling har dog været omdiskuteret i litteraturen, men vil ikke blive beskrevet yderligere i nærværende afhandling.

5.1 De enkelte betingelser i ligningslovens § 3, stk. 1 og stk. 2

I det følgende vil de fem betingelser i ligningslovens § 3, stk. 1, blive beskrevet en efter en. Ved beskrivelse af bestemmelsens sidste betingelse vil stk. 2, ligeledes inddrages, da der findes at være et naturligt sammenspil mellem stk. 1's sidste betingelse, og den videre afvejning som findes i bestemmelsens stk. 2, hvori realitetskravet findes.

5.1.1 Ligningslovens § 3, stk. 1 - betingelserne

5.1.1.1 Betingelse 1

'Et arrangement eller serier af arrangementer'

Den første betingelse, som findes i ligningslovens § 3, stk. 1, vedrører, hvorvidt en disposition kan karakteriseres som et arrangement eller serier af arrangementer. I skatteundgåelsesdirektivets artikel 6, fremgår det, at *"et arrangement kan omfatte flere trin eller dele"*.¹¹⁸ Dette fremgår endvidere også i ligningslovens § 3's ordlyd. Yderligere fremgår det af bemærkningerne til L 28, at *"arrangementer skal fortolkes bredt og vil omfatte enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serier heraf, uanset om der kan støttes ret herpå"*.¹¹⁹ Bestemmelsens formål må dermed vurderes at skulle ramme så bredt som muligt, således at arrangementer eller serier af arrangementer, som ikke er reelle, jf. ligningslovens § 3, stk. 2, vil blive omfattet af

¹¹⁶ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 100, venstre spalte)

¹¹⁷ (L 28 Bilag 1 Høringsskema, 2018-19 (1. samling), s. 64)

¹¹⁸ (Rådets direktiv af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (2016/1164), 2016)

¹¹⁹ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 99, højre spalte)

bestemmelsen. Det første eksempel, som viser, hvad der kan forstås ved serier af arrangementer findes i SKM2017.333 SR, som tidligere gennemgået i afsnit 4.3.¹²⁰

I det bindende svar SKM2019.349.SR¹²¹, bliver der stillet spørgsmål ved bestemmelsens første betingelse. Der stilles spørgsmål til hvorvidt opretholdelse af et eksisterende selskab, dermed et passivt forhold, alene på baggrund af dens eksistens, ville blive omfattet af betingelsen *arrangement*¹²². I sagen ville opretholdelsen af det eksisterende selskab medføre, at dansk kildeskat blev undgået.¹²³ Spørger mente, at eftersom der blev gjort brug af et eksisterende selskab, kunne dette ikke blive karakteriseret som et *arrangement* i bestemmelsens forstand. Skatterådet fandt, at det ikke kan anses at gøre en forskel, om koncernen opnår skattefordel på baggrund af et eksisterende selskab, eller ved en udføre en aktiv handling, hvor der etableres et nyt selskab. Dette bindende svar vil ikke blive gennemgået nærmere.¹²⁴

Det bindende svar fremhæver dermed, at *arrangementer eller serie af arrangementer* i bestemmelsens forstand også omfatter passivitet, som fremført i sagen.¹²⁵

Generelt synes betingelsen, om hvorvidt der er tale om et arrangement, ikke at skabe de store problemer i praksis. Dette vil blive gennemgået nærmere i afsnit 5.3, hvor yderligere administrativ praksis gennemgås.

Der skal efterfølgende vurderes, om arrangementet eller serier af arrangementer kan anses som værende reelle, eller om disse er *kunstige*, hvorfor det må vurderes, at betingelsen spejler sig ned i bestemmelsens stk. 2. I vurderingen af begrebet *arrangement*, lægges der dermed vægt på, hvorvidt dette arrangement kan anses som reelt, hvor der må tages hensyn til alle faktiske og relevante omstændigheder i arrangementet i forhold til, hvad der kan anses som værende fornuftigt forretningsmæssigt set i forhold til forretningsrisikoen¹²⁶, og yderligere om arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, som det fremgår af bestemmelsens stk. 2. Denne afvejning og videre uddybelse heraf fremgår i afsnit 5.1.1.5, hvor bestemmelsens sidste betingelse samt stk. 2, vil blive gennemgået.

5.1.1.2 Betingelse 2

'Der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene'

¹²⁰ (SKM2017.333.SR)

¹²¹ (SKM2020.349.SR)

¹²² (SKM2020.349.SR, s. 2)

¹²³ (SKM2020.349.SR, s. 12)

¹²⁴ (SKM2020.349.SR, s. 22)

¹²⁵ (Nielsen, Ventzel, & Kjær, 2020, s. 4)

¹²⁶ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 100, venstre spalte)

Den anden betingelse, som fremgår af bestemmelsen, anses som den subjektive betingelse¹²⁷, og vedrører hvornår arrangementet eller serier af arrangementer, er tilrettelagt med et bestemt hovedformål, der ville kunne betragtes som misbrug i forhold til skatteplanlægningen. Det fremgår af L 28, at *"Ved hovedformål forstås, at det blot skal være et af formålene med arrangementet. Der kan med andre ord godt være andre formål med arrangementet."*¹²⁸ Hermed ses det, at et selskab eller en koncern godt kan have flere formål, eller hovedformål, det skal blot kunne vurderes at ét af selskabets formål, er at tilrettelægge sig på en given måde, som kan resultere i en skattefordel. Ved fastlæggelsen af, hvad der må antages at være hovedformålet, eller blot ét af hovedformålene med arrangementet, vil andre formål, efter en vurdering af de faktiske og relevante omstændigheder forekomme mere ubetydelige.¹²⁹

Dette vurderes alligevel ikke at være uden problemer at statuere, da fastlæggelsen af, om 'hovedformålet eller et af hovedformålene' med arrangementet, og den specifikke transaktion, udgør et misbrug mod skattereglerne, eller om dette, som nævnt i betingelse 1, blot er en del af virksomhedens strategiske skatteplanlægning, hvor skatteyderen gør brug af de skattefordele, som reglerne tilsigter, kan være vanskeligt at vurdere.¹³⁰ Det må desuden tages med i afvejningen at et selskabs formål, alt andet lige, ud fra en økonomisk betragtning, vil være at opnå størst mulig besparelse.

Som nævnt ovenfor, behøver der kun være tale om ét af hovedformålene i arrangementet, idet skattefordelen ikke behøver udgøre et *"dominant, principal, essential eller main purpose."*¹³¹ Såfremt arrangementet dermed har andre formål end opnåelse af en skattefordel, vil betingelsen, alt andet lige, stadig vurderes opfyldt i forhold til bestemmelsen.

Yderligere i forståelsen af denne betingelse, kan der gøres brug af reglerne om tvungen indberetning af grænseoverskridende ordninger, DAC6.¹³² Indberetningen bruges, såfremt selskaber har ordninger, hvor mere end ét land er involveret, og hvor mindst ét land er medlem af EU. Disse indberetninger skal ske til de involveredes landes skattemyndigheder, som efterfølgende vil vurdere disse oplysninger med hinanden. DAC6 reglerne bruges dermed også i forsøget på at mindske selskabernes brug af aggressiv skatteplanlægning.¹³³

¹²⁷ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklause, 2021, s. 113)

¹²⁸ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 99, højre spalte)

¹²⁹ (Europa-Kommissionen, Henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, 2012, s. pkt. 4.6)

¹³⁰ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklause, 2021, s. 114)

¹³¹ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklause, 2021, s. 113 f.)

¹³² (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklause, 2021, s. 116)

¹³³ (Kromann Reumert, DAC6, u.d.)

Såfremt en ordnings primære formål i henhold til DAC6 reglerne, anses som værende at opnå en skattemæssig fordel, vil ordningen blive indberetningspligtigt.¹³⁴ I denne vurdering lægges vægt på følgende:

"1) Kan der opnås en skattefordel ved ordningen?

2) Er der tale om en skattefordel, som en person med rimelighed kan forventes at opnå ved ordningen, når der tages hensyn til alle relevante forhold og omstændigheder?

*3) Er opnåelsen af denne fordel det primære formål eller et af de vigtigste formål med ordningen?"*¹³⁵

Af dette ses det, at klausulen og DAC6 reglerne har overvejende sammenlignende hensyn i vurdering af, om der forekommer skattemæssige fordele af en given transaktion.

Endvidere gøres der i DAC6 reglerne brug af en *'main benefit test'*, som udspringer af ordlyden af bilag 4 i ændringsdirektivet til DAC6-direktivet hvor, *"the main benefit or one of the main benefits"*¹³⁶ i ordningen skal vurderes. Sidestillet hermed gør skatteundgåelsesdirektivets artikel 6 brug af ordlyden *"main purpose or one of the main purposes"*¹³⁷. Disse to ordlyde set i forhold til hinanden, synes at være enslydende, og må vurderes at have til hensigt at ramme samme forhold, i henhold til vurderingen af om arrangementets hovedformål eller et af hovedformålene har været opnåelse af en skattefordel.¹³⁸ Dermed vil ovenstående oplyste kriterier, som bruges i DAC6, også kunne bruges som fortolkningsbidrag til betingelse 2 i ligningslovens § 3, stk. 1.

På denne baggrund synes betingelse 2 i ligningslovens § 3, stk. 1, at være let at klarlægge, da betingelsen må forstås bredt og dækker flere forskellige anliggender.

5.1.1.3 Betingelse 3

'At opnå en skattefordel'

Tredje betingelse vedrører opnåelse af skattefordele. 'Skattefordele' kan være vanskeligt præcist at definere i henhold til ligningslovens § 3, stk. 1, men ifølge den juridiske vejledning, skal begrebet skattefordel forstås bredt, hvorfor dette eksempelvis kan omfatte både

¹³⁴ (Lov af 27. december 2019 nr. 1573 om ændring af skatteindberetningsloven, skattekontrolloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven, Karnov Lovkommentar til loven)

¹³⁵ (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit A.B.1.2.9.4.5 Kriteriet om det primære formål)

¹³⁶ (Council directive of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (2018/822))

¹³⁷ (Council directive of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (2016/1164))

¹³⁸ (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit A.B.1.2.9.4.5.4 Det primære formål eller et af de vigtigste formål)

skattefritagelse, skatteudskydelse, et uretmæssigt fradrag eller en kunstig konvertering af et skattepligtigt udbytte til en skattefri kapitalgevinst.¹³⁹ Endvidere fremgår det af L 167, *“at de danske skattemyndigheder kun kan tilsidesætte/nægte en skatteyder en fordel, der opnås i Danmark, da andre stater har mulighed for at tilsidesætte/nægte en skatteyder en fordel i den pågældende anden stat.”*¹⁴⁰ Det vurderes dermed, at skattefordelen skal opnås i Danmark, men det er ikke specificeret nærmere, hvorvidt et dansk selskab skal være involveret, eller om skattefordelen(-ene) blot skal opnås efter de danske skatteregler.¹⁴¹

Det må yderligere skulle vurderes konkret i hvert enkelt tilfælde, om der er tale om en skattefordel, da der må antages at være en naturlig afvejning i forhold til, hvornår noget falder ind under bestemmelsen, og hvornår noget vurderes ikke at falde ind under bestemmelsens anvendelsesområde. I vurderingen af, om noget falder ind under bestemmelsen, kan det derfor være essentielt at lave et sammenligningsgrundlag. Den tilsigtede transaktion eller arrangement skal således holdes op imod situationen uden skatteundgåelse.¹⁴² Som hovedregel må det antages, at såfremt der opnås en skattefordel, vil transaktionen eller arrangementet være inden for denne betingelses anvendelsesområde.

Yderligere vil der kunne findes inspiration angående begrebet i Kommissions henstilling vedrørende aggressiv skatteplanlægning, hvoraf det fremgår, at:

“4.7. Når de nationale myndigheder skal afgøre, om et arrangement eller en serie arrangementer har medført en skattefordel som omhandlet i punkt 4.2, bør de sammenligne det beløb, en skatteyder skal betale i skat med reference til de pågældende arrangementer, 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:

- 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.”*¹⁴³

¹³⁹ (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.I.4.1.7 Fordele, som kan nægtes efter omgåelsesklausulen)

¹⁴⁰ (L 167 Bilag 1 Høringsskema, 2014-15 (1. samling), s. 27)

¹⁴¹ Ibid.

¹⁴² (Schmidt, Tell, & Weber, International skatteret - i et dansk perspektiv, 2020, s. 317)

¹⁴³ (Europa-Kommissionen, Henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, 2012, pkt. 4.7)

Selvom denne henstilling lå til grund for den førhenværende omgåelsesklausul, har den materielle vurdering af misbrug ikke ændret sig, som nævnt i afsnit 4.5. Det vurderes derfor, at der stadig kan søges inspiration i Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning til fortolkning af, om der er opnået en skattefordel, som anses som værende i strid med omgåelsesklausulen.¹⁴⁴

5.1.1.4 Betingelse 4

'Som virker mod formålet og hensigten med skatteretten'

Modsat betingelse 1, betegnes betingelse 4 som den objektive betingelse i vurderingen af, om bestemmelsen finder anvendelse. Denne objektivitet må alt andet lige skyldes, at denne betingelse, og dens formål, skal sammenlignes objektivt med – eller holdes op i mod – den skattelovgivning, som eksisterer og ellers regulerer skatteområdet. Her må alle relevante faktiske forhold og omstændigheder indgå. Som tidligere nævnt, i afsnit 3.4, antages det, at denne objektive del udspringer fra EU-Domstolens misbrugsdoktrin.¹⁴⁵

I betingelse 4 må flere elementer vurderes for at fastlægge, hvorvidt betingelsen er opfyldt eller ej – og yderligere for at komme nærmere ind på, hvordan betingelsen skal forstås. Det må først og fremmest klarlægges, hvad der må forstås ved *formålet og hensigten*, dernæst hvad der forstås ved *skatteretten* og sidst, hvordan betingelsen i sidste ende må kunne forstås i sin helhed.

Det må dermed først vurderes, om et arrangement eller serier af arrangementer, er tilrettelagt således, at det virker mod *formålet og hensigten* i skatteretten. I "*Vurderingen af, om et arrangement eller en serie af arrangementer virker mod formålet og hensigten med skatteretten, vil skulle inddrage både formålet med den enkelte bestemmelse og de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på.*"¹⁴⁶ Det er endvidere beskrevet i de specielle bemærkninger til L 28, at de to udtryk vil have en naturlig overlapning. *Formål* må således forstås som det udtrykkelige formål af skatteretten og en bestemt skatteregel. Sommetider vil skattefordelen ikke 'virke mod' det udtrykkelige formål af en bestemt skatteregel, men derimod blot virke mod hensigten bag skattereglen.¹⁴⁷ Yderligere er den generelle omgåelsesklausul, som tidligere nævnt, en implementering fra skatteundgåelsesdirektivet, hvor betingelsens ordlyd heri lyder "(...) *that defeats the object or purpose of the applicable tax law (...)*"¹⁴⁸ (egen fremhævnings), hvor den i dansk skattelovgivning har ordlyden "(...) *som virker mod formålet og hensigten med*

¹⁴⁴ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 118)

¹⁴⁵ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 125)

¹⁴⁶ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 99 højre spalte)

¹⁴⁷ (L 28 Bilag 1 Høringsskema, 2018-19 (1. samling), s. 64)

¹⁴⁸ (Council directive of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (2016/1164), article 6)

*skatteretten (...)*¹⁴⁹ (egen fremhævnings). Det må vurderes, på baggrund af ovennævnte, at der ikke skal lægges for meget betydning i brugen af *og*. Det må dermed vurderes at være tilstrækkeligt, at arrangementet blot strider mod formålet *eller* hensigten. Denne forståelse af formuleringen, må antages at være fastlagt, for at ramme et så bredt anvendelsesområde som muligt. Den objektive vurdering skal dog forsæt tages ud fra alle relevante faktiske forhold og omstændigheder i forbindelse med, om skatteydere arrangement udgør et misbrug, der kan anses som at virke mod formålet og/eller hensigten med skatteretten.¹⁵⁰

Dernæst skal der ses på, hvad der må forstås med skatteretten. Den generelle omgængelsesklausul, må vurderes at være en del af skatteretten, hvorfor det først og fremmest må fastlægges, hvad formålet er med denne bestemmelse. Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, at *"Formålet med den generelle omgængelsesklausul er at bekæmpe misbrug i forbindelse med selskabsbeskatningen i både rent nationale transaktioner samt grænseoverskridende transaktioner. For så vidt angår de grænseoverskridende transaktioner gælder dette også, såfremt de er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet, fusionsskattedirektivet, dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået af Danmark eller af begrænset skattepligtige i øvrigt."*¹⁵¹

Dette fastsætter dermed, hvad formålet eller hensigten med selve bestemmelsen har været, og giver en forståelse for selve bestemmelsen, men for at forstå betingelse 4's ordlyd, må der yderligere ses på, hvad der bør forstås ved *skatteretten* i bestemmelsens forstand. Ordlyden fra bestemmelsen giver i sig selv ikke meget svar på dette, imidlertid kan der argumenteres for, at ordet *skatteretten*, helt objektivt set, lægger sig mere op ad en bred forståelse og dermed en generel inddragelse af hele skattelovgivningen. Dette giver til gengæld et noget abstrakt hensyn, som kan være svært at vurdere ud fra.¹⁵² Som nævnt i det forrige, fremgår det af bemærkningerne til lovforslaget, at der skal ses på, hvad det generelle formål, eller de overordnede principper, er med skatteretten, og samtidig skal de enkelte bestemmelser i skatteretten også inddrages. En vurdering af de enkelte bestemmelser i skatteretten, kan også vurderes at skabe problemer, i og med det ikke altid fremgår, hvad formålet med den enkelte bestemmelse er, og ligesom ved ligningslovens § 3, kan det stof, som kan bruges til at fastlægge dette være både mangelfuld, tvetydig eller endnu ikke fastlagt. Endvidere er skattelovgivningen et komplekst og detaljeret område, som består af mange dele, og som spiller sammen på kryds af tværs af andre skatteregler samt anden dansk lovgivning, hvorfor der er mange hensyn, der skal tages stilling til. Yderligere kan formålene i de enkelte bestemmelser – og måske også skatteretten generelt

¹⁴⁹ (Lovbekendtgørelse af 17. august 2021 nr. 1735 om påligningen af indkomstskat til staten, § 3, stk. 1)

¹⁵⁰ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgængelsesklausul, 2021, s. 125)

¹⁵¹ (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.I.1 Lovens formål)

¹⁵² (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgængelsesklausul, 2021, s. 126)

– ændre sig over tid.¹⁵³ Denne tvist er før kommenteret af Jan Guldmand Hansen, som finder, at såfremt der ikke findes at være et tilstrækkeligt oplyst formål med skattebestemmelserne, er dette skattemyndighedernes problem.¹⁵⁴

Skatteministeren har i forbindelse med høringsvar ved vedtagelse af L 28 bekræftet, at såfremt der skal ske en fortolkning af, hvad formålet og hensigten er med skatteretten, er dette formålet og hensigten med de danske regler – hvor der skal gøres brug almindelig formålsfortolkning.¹⁵⁵

Endvidere er det utænkeligt, at Folketinget har haft den EU-retlige omgåelsesklausul for øje, ved vedtagelse af al anden dansk skattelovgivning, hvorfor det måske ikke har været anset som nødvendigt at fastlægge præcist, hvad formålet med de enkelte skatteregler var på tidspunktet for vedtagelsen.¹⁵⁶ Det må derfor som udgangspunkt vurderes, at formålet eller hensigten i skatteretten ikke synes ligefrem at klarlægge.

Eftersom ligningslovens § 3 er en direkte implementering af EU's skatteundgåelsesdirektiv, må der også tages hensyn til, om skatteydere arrangement eller serier af arrangementer er i strid med formålet og hensigten med selve direktivet. Direktivets formål eller hensigt kan udledes af præamblen, hvor det blandt andet fremgår:

”(1) De nuværende politiske prioriteter inden for international beskatning understreger behovet for at sikre, at skatten betales der, hvor overskuddet genereres, og værdien skabes. (...)

(2) (...) Af hensyn til et velfungerende indre marked er det afgørende, at medlemsstaterne som minimum opfylder deres forpligtelser vedrørende BEPS, og at de mere generelt iværksætter tiltag til at bekæmpe metoder til skatteundgåelse og sikre en fair og effektiv beskatning i Unionen på en tilstrækkelig sammenhængende og koordineret måde. I et marked med stærkt integrerede økonomier er der behov for fælles strategiske tilgange og koordinerede tiltag for at forbedre det indre markeds funktion og få maksimalt udbytte af BEPS-initiativets positive virkninger. (...)

(3) Det er nødvendigt at fastsætte regler for at øge det gennemsnitlige niveau af beskyttelse mod aggressiv skatteplanlægning i det indre marked. (...)

(...)

¹⁵³ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 126 ff.)

¹⁵⁴ (Bagge & Jantzen (red.), Skat med omtanke – festskrift til advokat Tommy V. Christiansen, 2019, s. 237)

¹⁵⁵ (L 28 Svar på SAU - spm. 15, 2018-19 (1. samling), s. 5)

¹⁵⁶ (Bagge & Jantzen (red.), Skat med omtanke – festskrift til advokat Tommy V. Christiansen, 2019, s. 237)

(5) Det er nødvendigt at fastsætte regler til bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget i det indre marked og af overførsel af overskud ud af det indre marked. (...)

(...)

*(11) (...) Generelle regler om bekæmpelse af misbrug har således til formål at dække huller og bør ikke påvirke anvendelsen af specifikke regler om bekæmpelse af misbrug. Inden for Unionen bør generelle regler om bekæmpelse af misbrug anvendes ved arrangementer, der ikke er reelle; derudover bør skattesubjektet have ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet. (...)*¹⁵⁷

Heraf ses det, at direktivets overordnet hovedformål har været at skabe et ensartet regelsæt, som bidrager til bekæmpelsen af skattemisbrug, for dermed at sikre en stærk og korrekt økonomi, hvor skatten(-erne) betales, hvor værdien skabes.

Desuden vil der også kunne inddrages, hvad formålene for moder-/datterselskabsdirektivet, fusionsskattedirektivet samt rente-/royaltydirektivet er, i og med disse er inddraget i skatteundgåelsesdirektivet. Såfremt der forlægger en fordel eller et misbrug, som eventuelt kan vurderes at stride imod direktivet, er dette op til skattemyndighederne at vurdere.¹⁵⁸ Dette vil blive beskrevet yderligere i afsnit 5.2.3, hvor bevisbyrden vil blive gennemgået.

5.1.1.5 Betingelse 5 samt bestemmelsens stk. 2

'Som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder' samt 'ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed'

Bestemmelsens sidste betingelse stiller krav til realiteten af arrangementet eller serier af arrangementer, når alle faktiske forhold og omstændigheder er taget med i betragtningen. Herved skal der således foretages en vurdering, hvor der ses på proportionaliteten af fordelene ved arrangementet eller serier af arrangementer holdt op imod skatteydernes forretningsmæssige begrundelse af dette.¹⁵⁹ Denne betingelse spejler sig dermed, ligesom betingelse 1, i ligningslovens § 3, stk. 2, vedrørende det reelle element. Et arrangement eller serier af arrangementer anses som værende reelt, såfremt det er *tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed*, jf. ligningslovens § 3, stk. 2. Der skal derfor i vurderingen af den enkelte situation ske en afvejning af, hvornår selskaber benytter sig af velbegrundet forretningsmæssig skatteplanlægning, kontra hvornår et selskab tilrettelægger sig således, at der

¹⁵⁷ (Rådets direktiv af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (2016/1164), 2016)

¹⁵⁸ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklause, 2021, s. 130 ff.)

¹⁵⁹ (Nielsen, Ventzel, & Kjær, Omgåelsesklause - hvad ved vi nu?, 2020, s. 9)

sker en udnyttelse af skattereglerne og udøvelse af misbrug. Kan arrangementet eller serier af arrangementer efter denne vurdering, ikke anses som at have en økonomisk virkelighed eller tilrettelagt med velbegrundede kommercielle årsager, vil arrangementet ikke blive vurderet reelt i henhold til bestemmelsen.¹⁶⁰ Omvendt vil arrangementet alt andet lige blive vurderet reelt, såfremt de økonomiske og kommercielle forhold kan afspejles i indholdet og formålet med arrangementet.¹⁶¹ Hvad der direkte skal forstås ved, at arrangement skal afspejle den økonomiske virkelighed, er ikke direkte fastsat, men udtrykket kommer fra EU-Domstolens praksis, hvorfor der kan findes inspiration herfra.¹⁶²

I L 28 fremgår det yderligere, at såfremt der opstår situationer, hvor enkelte trin eller dele af et arrangement ikke anses som værende reelt, kan omgåelsesklausulen finde anvendelse på denne specifikke del, uden at det berører øvrige trin eller dele af arrangementet. Dette kan gøres, da det i vurderingen af alle faktiske forhold og omstændigheder, tages hensyn til den samlede koncerns forhold.¹⁶³

Det fremgår endvidere af Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning pkt. 4.2, at *"Der skal ses bort fra et kunstigt arrangement eller en kunstig serie arrangementer, som er tilrettelagt med det hovedformål at undgå beskatning, og som medfører en skattefordel. Skattemæssigt skal myndighederne behandle disse arrangementer ud fra deres reelle økonomiske indhold."*¹⁶⁴

Kommissionens henstilling pkt. 4.2 er yderligere uddybet i henstillingens pkt. 4.4, hvoraf det fremgår:

"4.4. I punkt 4.2 forstås ved »kunstig« som karakteristik af 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.

¹⁶⁰ (L 167 Bilag 1 Høringsskema, 2014-15 (1. samling), s. 27)

¹⁶¹ (L 167 Bilag 1 Høringsskema, 2014-15 (1. samling), s. 24)

¹⁶² (Schmidt, Tell, & Weber, International skatteret - i et dansk perspektiv, 2020, s. 319)

¹⁶³ (L 28 Bilag 1 Høringsskema, 2018-19 (1. samling), s. 63)

¹⁶⁴ (Europa-Kommissionen, Henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, 2012, pkt. 4.2)

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

d) Der gennemføres cirkeltransaktioner.

e) Arrangementet eller serien af arrangementer resulterer i en betydelig skatteletelse, 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.”¹⁶⁵

Denne indstilling må alt andet lige kunne hjælpe med at fremhæve, hvad Kommissionens tanker og ideer bag vedtagelsen af den generelle omgåelsesklausul var, og dermed hvorledes denne må forstås, og videre hvilke situationer, som må være omfattet af bestemmelsen.¹⁶⁶

Såfremt arrangementet eller serier af arrangementer er udformet uden en kommerciel årsag og blot med det formål at tilrettelægge sig således, at der spekuleres i skatteplanlægning, vil dette arrangement, alt andet lige, ikke blive vurderet som reelt, hvorfor bestemmelsen vil kunne finde anvendelse, såfremt de øvrige betingelser vurderes opfyldt. Omgåelsesklausulen vil modsatvis ikke finde anvendelse, hvis arrangementet og dets udformning ud fra en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder¹⁶⁷ er forretningsmæssigt begrundet, og er en reel afspejling af den faktiske økonomiske virkelighed, da dette dermed blot må anses som en del af virksomhedens strategiske skatteplanlægning. Af SKM2017.333.SR, som beskrevet tidligere i afsnit 4.3, blev det blandt andet fundet, efter den konkrete vurdering af det forhold at skatteyder ønskede at formindske de administrative omkostninger ved at flytte et holdingselskab til Luxembourg, ikke kunne begrundes i reelle kommercielle årsager. Ligningslovens (dagældende) § 3, fandt dermed anvendelse.

Endvidere kan det udledes af det bindende svar SKM2018.466.SR, at: *“Det er Skattestyrelsens opfattelse, at kravet om, at arrangementet kan anses for at være reelt, skal forstås således, at selskabet skal have personale, som har det nødvendige udstyr til at udøve reel økonomisk virksomhed – og der skal være fysiske lokaler til personalet. Det må videre kunne forudsættes, at det er personalet, som rent faktisk udøver den økonomiske virksomhed.”¹⁶⁸*

¹⁶⁵ (Europa-Kommissionen, Henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, 2012, pkt. 4.2)

¹⁶⁶ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 140)

¹⁶⁷ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 100, venstre spalte)

¹⁶⁸ (SKM2018.466.SR)

Skattestyrelsen og Skatterådet har i vurderingen af betingelsen, dermed også for øje, hvorvidt der er substans nok i det påtænkte arrangement,¹⁶⁹ og yderligere er det udledt af praksis at *"Jo større skattemæssig fordel, jo større krav til forretningsmæssig begrundelse."*¹⁷⁰

Såfremt Skattestyrelsen lægger op til, at arrangementet kan anses som at udgøre et skattemisbrug, må det som udgangspunkt være op til den enkelte skatteyder at løfte bevisbyrden i forhold til, om arrangementet kan anses som værende reelt.¹⁷¹ Endvidere stilles der strenge krav til bevisførelsen for, hvornår et arrangement kan anses som værende kommercielt begrundet, hvorfor skatteyder må fremlægge dokumentation for disse fordele, som ses faktisk at afspejle en konkret driftsmæssig situation.¹⁷²

Det synes at være mest nærliggende, at denne bevisbyrden tillægges skatteyder, eftersom skatteyderen alt andet lige må være den nærmeste til at godtgøre dette.¹⁷³ Dette må begrundes i, at bevisbyrden for om et arrangement er skabt med velbegrundede kommercielle årsager, kan være en vanskelig vurdering for Skattestyrelsen at foretage, eftersom denne vurdering ikke nødvendig kan foretages ud fra udelukkende konkrete fakta, men må nærmere foretages ud fra blandt andet skatteydere subjektive grundlag for etableringen af arrangementet.¹⁷⁴ Bevisbyrden for hele vurderingen af den generelle omgåelsesklausul vil blive beskrevet nærmere i afsnit 5.2.3.

5.2 Øvrige bestemmelser i ligningslovens § 3

5.2.1 Ligningslovens § 3, stk. 3 og stk. 4

Bestemmelsens stk. 3 og 4, er indsat tidligere i afsnit 4.5.

Stk. 3, der vedrører hvorledes indkomstopgørelsen og skatteberegningen for arrangementet skal foretages, benævnes kort i afsnit 5.6, hvor stk. 4, vedrører, hvorvidt den generelle omgåelsesklausul finder anvendelse for juridiske såvel som fysiske person, beskrives kort i afsnit 5, men vil ikke blive uddybet nærmere.

¹⁶⁹ (Nielsen, Ventzel, & Kjær, Omgåelsesklausulen - hvad ved vi nu?, 2020, s. 10)

¹⁷⁰ (Nielsen, Ventzel, & Kjær, Omgåelsesklausulen - hvad ved vi nu?, 2020, s. 11)

¹⁷¹ (L 28 Bilag 1 Høringsskema, 2018-19 (1. samling), s. 9)

¹⁷² (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 145)

¹⁷³ (L 167 Bilag 1 Høringsskema, 2014-15 (1. samling), s. 23)

¹⁷⁴ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 140)

5.2.2 Ligningslovens § 3, stk. 5-6

Ligningsloven § 3 indeholder udover den generelle omgængelses klausul, som findes i stk. 1, også en klausul mod misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomster, og tilsigter at modvirke at samme indkomst ikke beskattes i både domicil- og kildeland.¹⁷⁵

Af bestemmelsens stk. 5 findes ligeledes en række betingelser, som skal være opfyldt, for at bestemmelsen finder anvendelse. Her ses der på om 1) det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, 2) om opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i et arrangement, som 3) direkte eller indirekte medfører fordelene.¹⁷⁶ Endvidere ses i bestemmelsen en undtagelse til disse tre kumulative betingelserne, hvor det fremgår, at bestemmelsen ikke vil finde anvendelse, såfremt den opnåede fordel er i overensstemmelse med indholdet og formålet med den pågældende bestemmelse.¹⁷⁷

Ligningslovens § 3, stk. 5, videreført fra dagældende stk. 3, indeholder, som tidligere nævnt, Principle Purpose Testen, og skal fortolkes i overensstemmelse med BEPS-action point 6 om misbrug ved dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹⁷⁸ Bestemmelsens tidligere udgave blev første gang brugt til at nægte en fordel efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst i SKM2018.466.SR.¹⁷⁹

Måden hvorpå både stk. 5 og stk. 1, dermed er formuleret, ses det, at de to bestemmelser deler et fælles anvendelsesområde.¹⁸⁰ De to omgængelses klausuler tilsigter begge at undersøge de faktiske forhold, for at finde frem til om et givent arrangement – eller transaktion – er tilrettelagt på en sådan måde, som skaber en, fra skattemyndighedernes side, uønsket skattefordel. Overordnet set, som beskrevet tidligere i afhandlingen, fremgår det ligeledes af forarbejderne, at der ikke findes de store eller betydningsfulde forskelle på de to klausuler, og det kan derfor antages at vurderingerne, ses brugt i flæng i praksis.

Det er dog fastsat, at i vurderingen af om den skattepligtige kan opnå denne skattefordel efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller ej, vil ligningslovens § 3, stk. 1-4 have forrang, jf. ligningslovens § 3, stk. 6.

Bestemmelsen vil ikke, som nævnt i afgrænsningen i afsnit 1.2, blive gennemgået yderligere, men er blot nævnt kort for at skabe en forståelse for ligningslovens § 3 og dens anvendelsesområde i sin helhed.

¹⁷⁵ (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.I.4.2.1 Regel)

¹⁷⁶ (Lovbekendtgørelse af 17. august 2021 nr. 1735 om påligningen af indkomstskat til staten)

¹⁷⁷ Ibid.

¹⁷⁸ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, Lærebog om indkomstskat, 2019, s. 1.201)

¹⁷⁹ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, Lærebog om indkomstskat, 2019, s. 1.202)

¹⁸⁰ Ibid.

5.2.3 Ligningslovens § 3, stk. 7 (Bevisbyrden)

Af ligningslovens § 3, stk. 7, 1. pkt., fremgår det, at *"Told- og skatteforvaltningen skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse."*¹⁸¹ Denne bestemmelse blev indsat ved lovændringen af ligningslovens § 3 af 1. januar 2019. Det blev herved bestemt, at sager om anvendelse af ligningslovens § 3 skulle forelægges for Skatterådet, uagtet om den konkrete sag blev anset som værende principiel eller ej. Dette udvider den oprindelige aftale mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen og Motorstyrelsen, således at alle sager vedrørende ligningslovens § 3, nu skal forelægges Skatterådet.¹⁸² Grunden til denne nye praksis skyldes, at den nye omgåelsesklausul synes at have en mere indgribende virkning for den enkelte skatteyder, såfremt dennes arrangementet eller serier af arrangementer bliver tilsidesat på baggrund af bestemmelsen. Således vil dette sikre, at der, alt andet lige, sker en mere ensartet vurdering af sagerne vedrørende omgåelsesklausulen.¹⁸³

Som beskrevet i ovenstående gennemgang af betingelserne, afsnit 5.1, kan der være tilfælde, hvor bevisførelsen for, hvorvidt disse betingelser finder anvendelse, tillægges den enkelte spørger. Den overordnede hovedregel er imidlertid, som udgangspunkt, at bevisbyrden for om bestemmelsen finder anvendelse tilfalder skattemyndighederne i de enkelte lande at vurdere. Skattemyndighederne skal i den forbindelse undersøge og foretage en analyse af de fem kumulative betingelser set i forhold til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.¹⁸⁴ Yderligere kan det af ligningslovens § 3 udledes, at det er op til skattemyndighederne at sikre, at proportionalitetsprincippet¹⁸⁵ overholdes.

Det kan trods dette nævnes, at bevisbyrden i forhold til arrangementets kommercielle baggrund, som oftest tilfalder den enkelte skatteyder at godtgøre. Efter skattemyndighedernes bevisførelse af bestemmelsens betingelser, ligger bevisbyrden dermed hos den enkelte skatteyder at godtgøre den kommercielle baggrund i arrangementet eller serie af arrangementer. Skatteyder skal dermed påvise realiteten af arrangementet, hvilket også kan synes at være mest nærliggende, som nævnt i afsnit 5.1.1.5. Rejser skatteyderen ikke denne opgave, vil arrangementet eller serier af arrangementer kunne blive omfattet af den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3.

¹⁸¹ (Lovbekendtgørelse af 17. august 2021 nr. 1735 om påligningen af indkomstskat til staten)

¹⁸² (Lovbekendtgørelse af 17. august 2021 nr. 1735 om påligningen af indkomstskat til staten, Karnov Lovkommentarer, note 31)

¹⁸³ Ibid.

¹⁸⁴ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 150)

¹⁸⁵ *Proportionalitetsprincippet* henfører til at, der ikke må gøres brug af mere indgribende foranstaltninger, såfremt mindre indgribende foranstaltninger findes at være tilstrækkelige, jf. Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit A.C.2.1.1.1 De forvaltningsretlige grundsætninger

Selvom det må lægges til grund, at det som hovedregel er skattemyndighederne, som har den egentlige bevisbyrde, synes der at være tilfælde, hvor det alligevel tilfalder spørger at bevise – eller modbevise – hvorvidt de fem betingelser finder anvendelse. Dette må skyldes, at betingelserne kan være vanskelige at klarlægge samt grundet den manglende praksis på området.¹⁸⁶

5.3 Analyse af administrativ praksis vurderet i forhold til ligningslovens § 3

5.3.1 Bindende svar

En skatteyder kan ved anmodning om et bindende svar, få skattemyndighedernes svar på, hvorledes en påtænkt eller allerede gennemført disposition, vil blive behandlet skattemæssigt, således at skatteyderne vil kunne handle ud fra dette.¹⁸⁷ Skatteforvaltningen forpligter sig til at vejlede skatteyderne gennem vejledninger og bindende svar til skatteydernes forståelse af skattelovgivningen, jf. forvaltningslovens § 7. Det bemærkes hertil, at spørgeren skal betale et gebyr for et bindende svar, som tilbagebetales såfremt spørgsmålet afvises eller tilbagekaldes, jf. skatteforvaltningslovens § 23.¹⁸⁸

Udgangspunktet er, at et bindende svar forelægges Skatteforvaltningen, men sager af principiel karakter forelægges Skatterådet, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, nr. 1-5. Skatteforvaltningen har endvidere mulighed for at forelægge sager, som ikke er principielle, såfremt de anmoder herom i henhold til *skatterådsaftalen*¹⁸⁹ i skatteforvaltningslovens § 2, stk. 2.

Som tidligere nævnt i afsnit 5.2.3, skal det bemærkes hertil, at alle sager vedrørende anvendelsen af ligningslovens § 3, stk. 1-5, skal forelægges Skatterådet, jf. ligningslovens § 3, stk. 7. Bestemmelsen er dermed supplerende til skatterådsaftalen, hvor det ikke er et krav, at Skatteforvaltningen finder sagen for principiel.¹⁹⁰

Den skattemæssige virkning kan gives for dispositioner, som allerede er gennemført, eller påtænkes gennemført, hvis det er inden for Skatteforvaltningens område jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1. Der kan endvidere indhentes svar på spørgsmål, som vedrører andre end spørgerens egne dispositioner, hvis der er tale om en *påtænkt* men ikke *gennemført* disposition, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 2.

Det er spørgeren, som er ansvarlig for at fremlægge de fornødne oplysninger, som er nødvendige for Skatteforvaltningen til besvarelsen af spørgsmål, ellers kan forvaltningen afvise at

¹⁸⁶ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, Lærebog om indkomstskat, 2019, s. 84)

¹⁸⁷ Ibid.

¹⁸⁸ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, Lærebog om indkomstskat, 2019, s. 85)

¹⁸⁹ (SKM2018.297.SKAT)

¹⁹⁰ (Lovbekendtgørelse af 17. august 2021 nr. 1735 om påligningen af indkomstskat til staten, Karnov Lovkommentarer, note 31)

afgive et bindende svar.¹⁹¹ Det skal dog bemærkes, at såfremt forvaltningen skønner, at spørgsmålet ikke er oplyst tilstrækkeligt, skal de anmode spørger om yderligere oplysninger, med en rimelig frist herfor, og først derefter kan forvaltningen afvise eller begrænse spørgsmålet, såfremt spørger ikke efterkommer dette, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 1. Forvaltningen kan endvidere, i særlige tilfælde, afvise at afgive et bindende svar, såfremt spørgsmålet er af en sådan karakter, *"at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse"*, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2. Afvisning eller begrænsning efter stk. 1 og 2, kan ikke påklages administrativt, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 3.

Et spørgsmål kan ydermere afvises, såfremt spørger prøver flere spørgsmål besvaret, således at det får karakter af rådgivning, jf. skatteforvaltningslovens § 24. Spørgsmålet skal stilles på en sådan måde, at det kan besvares *ja/nej*.¹⁹²

Udgangspunktet er, at et bindende svar er bindende for skattemyndighederne i 5 år fra svarets afgivelse, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1, 1. pkt. jf. dog pkt. 3 og 4. Modsat binder svaret ikke spørgeren.¹⁹³ Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2, at den bindende virkning bortfalder, såfremt der sker ændringer i de forudsætninger, herunder spørgers faktuelle forhold, som har været lagt til grund for svaret, samt ændringer i lov og bekendtgørelser. Modsat vil ændringer i selve fortolkningen af retsgrundlaget ikke frafalde den bindende virkning, hvorfor spørgeren fortsat vil kunne støtte ret på svaret.¹⁹⁴

Der vil i det følgende blive beskrevet en række bindende svar, hvori det relevante vil blive udtrukket og beskrevet – herunder anvendelsen af betingelserne i ligningslovens § 3. Dette vil være med til at underbygge og besvare afhandlingens problemformulering. Efterfølgende vil der i afsnit 5.4 laves en opsummering af hovedpunkterne, hvor der analyseres på betingelserne.

5.3.1.1 SKM2020.39.SR – Fusion - mellemholdingreglen

Nærværende sag omhandler de skatteretlige problemstillinger, som findes i henhold til mellemholdingreglen i aktiebeskatningslovens § 4 A, og i forbindelse hermed, anvendelsen af ligningslovens § 3. I sagen påtænkte fem spillere, som bestod af fem holdingselskaber beliggende i Danmark, at fusionere fire af de eksisterende holdingselskaber sammen til to selskaber. Dette ønskede de, således at mellemholdingreglen ikke længere fandt anvendelse for dem, og udbytte dermed kunne udloddes skattefrit.¹⁹⁵ Spørger ønskede det bekræftet, at de to planlagte

¹⁹¹ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, Lærebog om indkomstskat, 2019, s. 85)

¹⁹² Ibid.

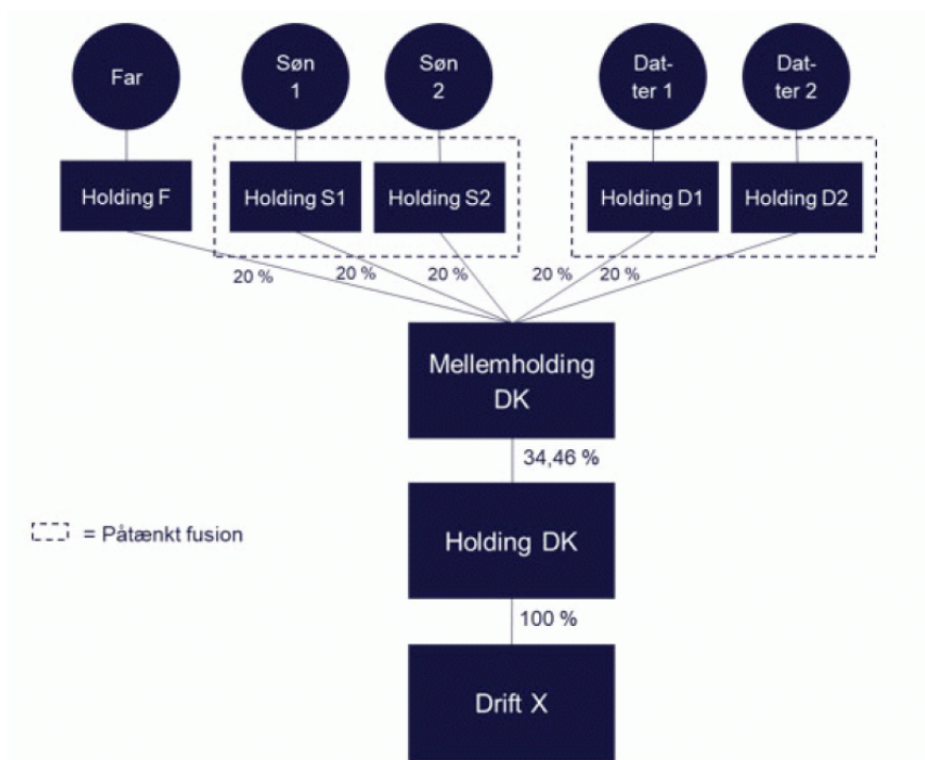
¹⁹³ (Michelsen, Bolander, Madsen, Laursen, & Langhave, Lærebog om indkomstskat, 2019, s. 86)

¹⁹⁴ Ibid.

¹⁹⁵ (SKM2020.39.SR, s. 1)

fusioner ikke var omfattet af ligningslovens § 3, som følge af at mellemholdingreglen i aktiebeskatningsloven § 4 A ikke længere ville finde anvendelse såfremt fusioneringerne indtraf.

Ejerstrukturen i selskabet fremgår af nedenstående figur 2, hvor der, som illustreret, ønskes en fusion af S1 og S2, samt en fusion af D1 og D2. Mellemholding DK vil således efterfølgende være ejet 20% af Holding F, 40% af Holding S1/2 og 40% af Holding D1/2.¹⁹⁶



Figur 2¹⁹⁷

Denne struktur vil medføre, at ingen af aktionærerne i Mellemholding DK er omfattet mellemholdingreglen i aktiebeskatningslovens § 4 A.¹⁹⁸

Ligningslovens § 3, stk. 1, første betingelse skal jf. afsnit 5.1.1.1, fortolkes bredt, hvorfor begrebet 'arrangement' derfor også må omfattet fusioner. Det fastlægges dermed, at der i sagen er tale om et arrangement.¹⁹⁹ Næste vurdering går på at klarlægge, hvorvidt der er tale om et arrangement, hvis hovedformål er at opnå en skattefordel, som virker om formålet og hensigten i skatteretten.

¹⁹⁶ (SKM2020.39.SR, s. 7)

¹⁹⁷ Ibid.

¹⁹⁸ (SKM2020.39.SR, s. 2)

¹⁹⁹ (SKM2020.39.SR, s. 6)

Retsgrundlag:

Mellemholdingreglen har til formål at hindre, at der ikke etableres mellemholdingselskaber, som blot er oprettet og struktureret med det formål, at opfylde lovbestemte ejerkrav. Mellemholdingreglen er en værnsregel, og sikre at for eksempel datterselskabsaktier skattemæssigt kan anses som værende ejede direkte af bagvedliggende selskabsaktionærer.²⁰⁰ Mellemholdingreglen indeholder en 5 betingelser, som skal være opfyldt for at reglen finder anvendelse, heraf har bestemmelsens betingelse 5 følgende ordlyd: *"Mere end 50 pct. af aktiekapitalen i mellemholdingselskabet ejes direkte eller indirekte af selskaber m.v. som nævnt i 1. pkt., som ikke ville kunne modtage udbytter skattefrit ved direkte ejerskab af aktierne i det enkelte datterselskab."*²⁰¹

Såfremt S1 og S1 samt D1 og D2 fusioneres, og selskaberne dermed går fra fire til to holdselskaber, vil den indirekte ejerandel i Holding DK blive forøget, således at ejerandelen for disse selskaber går fra 6,7 pct. til 13,78 pct. Dette vil efter Spørgers opfattelse resultere i, at S1/S2 og D1/D2 ikke længere vil være omfattet af mellemholdingreglen, idet mere end 50 pct. af aktierne i Holding A/S, nu er ejet af aktionærer, som vil kunne modtage et udbytte skattefrit ved direkte ejerskab af aktierne i Holding DK.²⁰² Denne betingelse er gengivet i det ovenstående retsgrundlag, og er en betingelse for, at mellemholdingreglen kan finde anvendelse.

I forbindelse med vurderingen af hvorvidt ligningslovens § 3 finder anvendelse, henviser både Spørger og Skattestyrelsen til Skatteministerens svar til høringsskemaet ved indførslen af ligningsloven dagældende ordlyd. Spørger henviser til, at Skatteministeren har udtalt, at skatteyder som udgangspunkt har ret til at strukturere og tilrettelægge sig således, som skatteyder ønsker for at opnå den forretningsmæssige og skattemæssige mest fordelagtige struktur. Endvidere udtales der, at minimering af skattebetaling dog ikke anses som værende velbegrundet forretningsmæssigt, men alene det at opnå en skattefordel ved opfyldelse af de objektive kriterier i skatteretten, kan ikke udgøre et misbrug i sig selv. Sidst udtales der, at den generelle omgåelsesklausul vil finde anvendelse, hvor arrangementer anses som værende ikke reelle.²⁰³

Hertil understreger Spørger, at omgåelsesklausulen er til brug for arrangementer, som ikke er reelle. Yderligere lægger Spørger vægt på, at Skatteministeren udtaler, at etableringen af en holdingstruktur ikke i sig selv er et udtryk for misbrug, som Spørger i denne sag ønsker at etablere, og dermed ikke kan medføre, at omgåelsesklausulen finder anvendelse.²⁰⁴ Spørger

²⁰⁰ (Den Juridiske Vejledning 2022-1, afsnit C.B.2.3.4 Mellemholdingreglen)

²⁰¹ (Lovbekendtgørelse af 29. januar 2021 nr. 172 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v., § 4 A, stk. 3, nr. 5)

²⁰² (SKM2020.39.SR, s. 5)

²⁰³ (SKM2020.39.SR, s. 4)

²⁰⁴ Ibid.

henviser til, at gennemførslen af de påtænkte fusioner må anses som værende reelle og afspejler den økonomiske virkelighed, eftersom fusionerne vil blive etableret i forbindelse med ejernes frie muligheder for udlodning og/eller fremtidige investeringer. Efter Spørgers opfattelse har denne nye selskabskonstruktion ved fusionering dermed ikke karakter af et arrangement med det hovedformål eller et af hovedformålene at opnå en skattefordel, som virker mod hensigten og formålet med skatteretten.²⁰⁵

Spørger fremsætter dermed, at omstruktureringens formål alene er at stille anpartshaverne frit i forhold til fremtidige disponeringer af udbyttet. Skattestyrelsen lægger ved dette forhold vægt på, at det af Spørger beskrevne formål, allerede før omstruktureringen, er opfyldt for anpartshaverne, eftersom disse har hver deres holdingselskab.²⁰⁶

Skattestyrelsen finder til gengæld, at transaktionen må anses at have som hovedformål at undgå skattepligten ved fremtidig udbytteudlodning fra Melleholding DK til holdingselskaberne. Dette begrundes i, at fusionerne vil medføre, at mellemholdingreglen ikke længere finder anvendelse.²⁰⁷ Hovedformålet med Spørgers ønskede omstrukturering er, som nævnt i det forrige, at undgå, at mellemholdingreglen finder anvendelse ved udbytteudlodning fra Melleholding DK til holdingselskaberne, hvorfor ligningslovens § 3, stk. 1, betingelse 2 vedrørende hovedformålet, må anses som værende opfyldt.

Som følge af fusionerne, øges den indirekte ejerandel for hvert af selskaberne, således at den specifikke værnsregel i aktieavancebeskatningslovens § 4 A, ikke længere vil finde anvendelse. Selskaberne ville således opnå en skattefordel, eftersom det dermed var muligt at modtage skattefrit udbytte fra Melleholding DK, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2.²⁰⁸

Som nævnet henviser Skattestyrelsen ligeledes til Skatteministerens svar. Skattestyrelsen henviser specifikt til:

”Minimering af skattebetalingen er ikke en velbegrundet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand. På den anden side er opfyldelsen af objektive kriterier ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne. Umiddelbart er erhvervelse af yderligere aktier i et selskab med henblik på at opfylde kravet om 10 pct. ejerskab i reglerne om datterselskabsudbytter ikke udtryk for misbrug, men det kan være det, hvis der fx alene er tale

²⁰⁵ Ibid.

²⁰⁶ (SKM2020.39.SR, s. 6)

²⁰⁷ Ibid.

²⁰⁸ (SKM2020.39.SR, s. 7)

om en midlertidig "proforma" erhvervelse uden velbegrundede kommercielle årsager." (Skattestyrelsens understregning)"²⁰⁹

Endvidere:

"Udgangspunktet i skatteretten er, at en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet, og dette ændrer skatteundgåelsesdirektivet – og dermed lovforslaget – ikke på. Det bemærkes overordnet om valg af den skattemæssigt mest fordelagtige struktur, at minimering af skattebetalingen ikke er en velbegrundet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand. På den anden side er opnåelse af skattefordele ved opfyldelse af objektive kriterier heller ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne." (Skattestyrelsens understregning)"²¹⁰

Skattestyrelsen fremhæver, at Skatteministeren fremsætter, at opfyldelsen af de objektive kriterier ikke i sig selv er et udtryk for misbrug af reglerne,²¹¹ og yderligere at det skal være muligt for skatteyder at vælge den selskabsstruktur, som synes at være mest fordelagtigt – uden at blive omfattet af en omgåelsesklausul. Skatteministeren fastslår dermed, at formålet med bestemmelsen ikke har været at afskære skatteydere ret til selv beslutte hvilke skattemæssigregler, der findes bedst egnet for skatteyderen. Dette vil kunne medføre en skattefordel, men dette vil ikke i sig selv medføre, at der foreligger misbrug af skattereglerne.²¹²

Skattestyrelsen finder, at selvom det kan vurderes, at hovedformålet, eller et af hovedformålene, med den ønskede omstrukturering, har været at undgå at være omfattet af mellemholdingreglen og trods denne objektive opfyldelse af kriteriet i bestemmelsen, vurderer Skattestyrelsen ikke, at skattefordelen, der opnås ved gennemførslen af fusionerne, virker mod formålet og hensigten af skattelovgivningen²¹³, og er dermed ikke i strid bestemmelsens betingelse 4.

Det vurderes dermed, at ligningslovens § 3 ikke finder anvendelse. Skatterådet tiltræder denne indstilling.²¹⁴

5.3.1.2 SKM2020.274.SR – Aktier - Overdragelse - Partnerselskab

I nærværende sag ønskede Spørger det bekræftet, at ved overdragelse af aktierne i selskabet, at aktionærerne som vederlag kunne modtage betaling delvist, henholdsvis i aktier og kontakter, uden at dette beskattes som udbytte.²¹⁵ I forlængelse heraf, ønskede Spørger det endvidere

²⁰⁹ Ibid.

²¹⁰ (SKM2020.39.SR, s. 8)

²¹¹ (SKM2020.39.SR, s. 7)

²¹² (SKM2020.39.SR, s. 8)

²¹³ Ibid.

²¹⁴ Ibid.

²¹⁵ (SKM2020.274.SR, s. 1)

bekræftet i sagsfremstillingen, at omgåelsesklausulen i ligningslovens 3 heller ikke ville finde anvendelse.

Spørger ønskede, af hensyn til aktionærernes forhold, at foretage en omstrukturering i ejerstrukturen, hvor nogle af aktionærerne overdrog nogle af deres aktier, ved at lave et apportindskud ind i et nyetableret partnerselskab. Partnerselskabet skulle endvidere optage et eksternt obligationslån, som skulle benyttes til at købe yderligere aktier fra de samme aktionærer og derfor samme indbyrdes forhold.²¹⁶ Anmodningen om det bindende svar vedrørte hovedsageligt, hvorvidt selskabsskattelovens § 2 D ville finde anvendelse på omstruktureringen, hvor det formodes, at spørgsmålet til ligningslovens § 3 i sagsfremstillingen, skal ses ud fra et forsigtighedsprincip.

Skatterådet fandt, ligesom Spørger og Skattestyrelsens indstilling, at selskabsskattelovens § 2 i henhold til ligningslovens § 3, og formålet med omstruktureringen, ikke var at opnå en skattefordel. Fordelene fandtes at være for aktionærerne i henhold til anden lovgivning, hvorfor det blev vurderet, at hovedformålet, eller ét af hovedformålene, ikke var tilrettelagt med det formål at opnå en skattefordel.²¹⁷

5.3.1.3 SKM2020.293.SR – Omkvalificering af skattepligtig udbytteudlodning til et likvidationsprovenu - anskaffelsessummen kunne fratrækkes ved opgørelse af gevinst på anparterne

I følgende sag ønsker Spørger at få oplyst; 1) hvorvidt den spaltning der påtænkes, vil være en skattefri spaltning, 2) om Skattestyrelsen kan bekræfte, at spaltningen ikke vil påvirke skattefriheden for anpartsombytning, og 3) om den samlede transaktion ikke vil være omfattet af den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3.²¹⁸

A ejer alle anparter i H1. A påtænker at stifte et nyt selskab, H2, som skal fungere som holdingsselskab for H1. Efter denne anpartsombytning, ønsker Spørger at udlodde 50 mio. kr. i udbytte fra H1 til H2. Efterfølgende påtænker Spørger, at H2 bliver ophørsspaltet til H3 og H4, således at selskaberne får følgende balance.²¹⁹

²¹⁶ (SKM2020.274.SR, s. 2)

²¹⁷ (SKM2020.274.SR, s. 11 f.)

²¹⁸ (SKM2020.293.SR, s. 2)

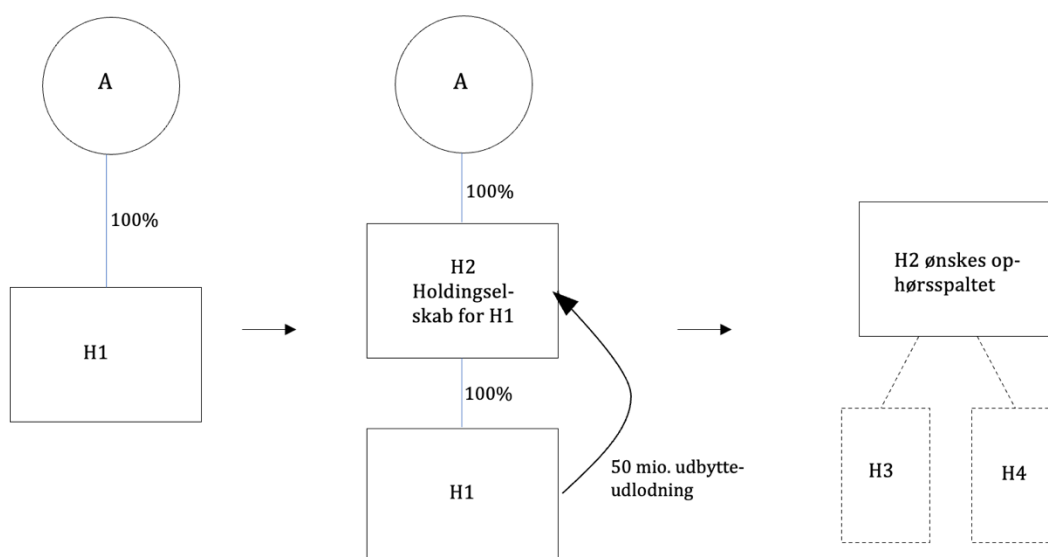
²¹⁹ Ibid.

	H2	H3	H4
Aktiver			
Værdi af anparter i H1	8 mio.kr.	8 mio.kr.	0
Tilgodehavende eller modtaget udbytte	50 mio.kr.		50 mio.kr.
I alt	58 mio.kr.	8 mio.kr.	50 mio.kr.
Passiver			
Egenkapital	58 mio.kr.	8 mio.kr.	50 mio.kr.
Gæld	0	0	0
I alt	58 mio.kr.	8 mio.kr.	50 mio.kr.

Figur 3²²⁰

Spørger tiltænker, at H4 på et tidspunkt vil likvideres, således at A får provenuet herfra.²²¹

De påtænkte konstruktioner kan forenklet illustreres som følgende figur 4:



Figur 4²²²

Efter reglerne i fusionsskattelovens § 15 a, og opfyldelse af betingelserne heri, vurderes det af Skattestyrelsen, at H2 kan spalttes skattefrit. Yderligere indstiller Skattestyrelsen til, at

²²⁰ Ibid.

²²¹ (SKM2020.293.SR, s. 3)

²²² Egen tilvirkning

spaltningen af H2 ikke vil berøre skattefriheden for en anpartsombytning. Skattestyrelsen besvarer dermed Spørgers to første spørgsmål bekræftende. Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstillinger.²²³ Reglerne i fusionsskatteoven samt reglerne for skattefri aktieombytning og øvrige forhold i henhold til dette, vil ikke blive gennemgået eller beskrevet yderligere i det følgende, da dette ikke anses som at være relevant for afhandlingens fokusområde.

Sidst ønsker Spørger det bekræftet, at den samlede transaktion ikke anses som at være omfattet af ligningslovens § 3. Det er Spørgers opfattelse, at den påtænkte transaktion ikke er omfattet af skatterettens generelle omgængelsesklausul, eftersom den opnåede skattefordel ved den kombinerede aktieombytning, udbytteudlodning, spaltning samt likvidation af H4, ikke er i strid med formålet og hensigten med skatteretten, som er en af betingelserne for, at ligningslovens § 3 finder anvendelse – herunder at de objektive kriterier i fusionsskatteoven vurderes opfyldt. Spørger anser dermed ikke arrangementet som værende et misbrug med skatteretten.²²⁴

Som tidligere anført, skal der i vurderingen af, hvorvidt ligningslovens § 3 finder anvendelse, først og fremmest vurderes, om der er tale om et arrangement. Dette krav er uden tvivl opfyldt, eftersom det er fastlagt, at denne betingelse skal fortolkes bredt, og at arrangementet består i, at Spørger ønsker at lave omstruktureringer i selskabskonstruktionen, hvor nye selskaber stiftes, og der påtænkes en likvidation.²²⁵ Skattestyrelsen fremfører dernæst, hvorvidt det kan vurderes, at dette arrangement er tilrettelagt med henblik på at opnå en skattefordel, hvor hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå denne skattefordel, som kan anses som at virke mod formålet og hensigten med skatteretten, og sidst hvorvidt arrangementet, som Spørger påtænker at etablere, er reelt under hensyntagen til alle faktiske og relevante omstændigheder.²²⁶

I forbindelse med, om der opnås en skattefordel, bemærker Skattestyrelsen, at likvidationen af H4 vil medføre, at A modtager et likvidationsprovenu herfra. Denne likvidationsudlodning vil, såfremt udlodningen sker i samme kalenderår, som selskabet opløses, blive beskattet efter aktieavancebeskatningsloven, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1. Likvidationsprovenuet vil dermed blive kvalificeret som afståelsessum for anparten, hvorfor dette vil blive opgjort som gevinst og/eller tab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1.²²⁷ Anskaffelsessummen for anparten i H4 er beregnet til 39,5 mio. kr., hvorfor A ved udlodning af likvidationsprovenuet bliver skattepligtigt med 42 % af forskellen mellem 50 mio. kr. og 39,5 mio. kr., dermed af 10,5 mio.

²²³ (SKM2020.293.SR, s. 2)

²²⁴ (SKM2020.293.SR, s. 4 f.)

²²⁵ (SKM2020.293.SR, s. 11)

²²⁶ (SKM2020.293.SR, s. 10)

²²⁷ Ibid.

kr. som aktieindkomst. Skattestyrelsen lægger i den forbindelse vægt på, at alternativet til denne form for udlodningen, ville være at udlodde udbyttet direkte fra H2 til A. En sådan udbytteudlodning ville gøre A skattepligtigt af hele udlodningen, dermed de 50 mio. kr. som aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4a, stk. 1, nr. 1.²²⁸

Spørgers påtænkte likvidation af H4, skaber dermed efter Skattestyrelsens opfattelse en fordel for A, eftersom udbyttet kan anses som omkvalificeret til likvidationsprovenu, hvor beskattningen ikke er lige så bebyrdende for A.

Til dette bemærker Skattestyrelsen, at det må anses som værende i strid med formålet og hensigten med skatteretten, hvis skatteretten åbnede op for denne omkvalificeringsmulighed, idet dette benægteligt har være det, som ville opnås med skatteretten.²²⁹ Desuden argumenterer Skattestyrelsen for, at det samlede arrangement kan minde om en kapitalnedsættelse, hvor udgangspunktet er, at et beløb som udloddes ved en aktiekapitalnedsættelse, hvor selskabet ikke er under likvidation, skal beskattes som udbytte, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1.²³⁰ Skattestyrelsen begrundet eller uddyber ikke denne henvisning eller generelt betingelsen yderligere, men eftersom likvidationen må antages kun at finde sted med A's henblik på likvidationsudlodningen, og likvidationen, alt andet lige, ikke kan anses som være velbegrundet eller reel, synes sammenligningen at skabe god værdi og støtte i, at udlodningen må anses som værende udbytteudlodning. I den forbindelse kan der argumenteres for, at dette støtter op om, hvad de generelle formål og hensigter er med skattereglerne. Isoleret set har skatteyder dog altid mulighed for at planlægge sig mest fordelagtigt for sig selv, jf. skatteministerens svar i L 28, hvorfor Skattestyrelsen ikke bør finde, at blot fordi der findes en alternativ etableringsform end den dyreste skattemæssigt, kan dette ikke anses som i strid med skatteretten.²³¹

Skattestyrelsen vurderer dernæst videre på, om det påtænkte arrangement kan anses som værende ikke-reelt. Heri skal tages der stilling til alle relevante faktisk forhold og omstændigheder af det samlede arrangement, for at vurdere om dette er tilrettelagt med velbegrundede kommercielle årsager, der kan ses at afspejle den økonomiske virkelighed.²³² Skattestyrelsen lægger her vægt på, at selskabskonstruktionen efter likvidationen af H4 vil være identisk med strukturen, som selskabet havde før spaltningen af selskab H2.²³³ Formålet med den påtænkte omstrukturering er, efter Spørgers fremføring, at bevare driftsaktiviteten i det bevarende selskab H1 samt at overføre overskudslikviditet ud til A. Skattestyrelsen bemærker hertil, at den

²²⁸ (SKM2020.293.SR, s. 10)

²²⁹ (SKM2020.293.SR, s. 11)

²³⁰ Ibid.

²³¹ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklause, 2021, s. 284)

²³² (SKM2020.293.SR, s. 12)

²³³ (SKM2020.293.SR, s. 9)

ønskede udlodning også kunne være sket direkte til A, uden at foretage en spaltning og likvidation.²³⁴ Skattestyrelsen finder dermed ikke, at arrangementet er tilrettelagt således, at det afspejler den økonomiske virkelighed. Herved lægges der yderligere vægt på, at det essentielle, som dette arrangement opnår, er, at der sker en omkvalificering af skattepligtig udbytteudlodning til et nu likvidationsprovenu. A opnår i den forbindelse fradrag ved opgørelse af den skattepligtige indkomst.²³⁵

Det er på baggrund af ovenstående Skattestyrelsens opfattelse, at ligningslovens § 3 finder anvendelse, hvorfor spørgsmål tre besvares benægtende. Skatterådet tiltræder denne indstilling.²³⁶

Denne sag anses desuden som værende interessant, eftersom sagen vedrører, hvorvidt en fysisk person opnår en potentiel skattefordel. Som det beskrevet i afsnit 5, må det fastlægges, at ligningslovens § 3 kun finder anvendelse på juridiske personer, og indirekte på fysiske personer, som følge af, at et selskab opnår en skattefordel. Skattestyrelsen har dog ikke siden haft sager, hvor de har henstillet til, at fysiske personer opnår en skattefordel. Det må antages, at Skattestyrelsen har tiltænkt, at det var selskabet, som opnåede en skattefordel som følge af omstruktureringen. Trods denne afgørelse, synes praksis også endnu at lægge op til, at ligningslovens § 3 anvendelsesområde må være for juridiske personer, og kun indirekte for fysiske personer.

5.3.1.4 SKM2020.448.SR – Skattefri grænseoverskridende fusion

Spørger ønsker i SKM2020.448.SR at foretage en skattefri grænseoverskridende fusion mellem to søsterselskaber beliggende i henholdsvis Danmark (H1) og på Malta (H5), hvor det danske selskab vil være det ophørende.²³⁷ Spøger ønskede derfor svar på, hvorvidt Skattestyrelsen kunne bekræfte, at det danske søsterselskabs deltagelse i fusionen ikke ville udløse skattemæssige konsekvenser for selskabet i Danmark (H1), søsterselskabet på Malta (H5), samt moderselskabet på Malta (H6), udover en eventuel beskatning af de aktiver og passiver, som ikke længere vil være underlagt dansk beskatning i henhold til det faste driftssted i Danmark.

Spøger ønskede endvidere bekræftet, at fremtidige udbytteudlodninger fra 3 danske datterselskaber til moderselskabet på Malta (H6), ikke ville være skattepligtig efter omstruktureringen.²³⁸

²³⁴ (SKM2020.293.SR, s. 10)

²³⁵ (SKM2020.293.SR, s. 12)

²³⁶ (SKM2020.293.SR, s. 13)

²³⁷ (SKM2020.448.SR, s. 1)

²³⁸ (SKM2020.448.SR, s. 2)

På baggrund af en igangværende retssag ved Landsskatteretten, vedrørende beskatning af udbytteudlodning mellem søsterselskaberne H1 og H5, ønskede ejeren A at foretage en omstrukturering af koncernen, således at der fremadrettet kunne ske skattefri udbytteudlodning til H5.²³⁹

H1 er et dansk holdningsselskab, som ejes af H6, som er koncernens øverste holdningsselskab beliggende på Malta.²⁴⁰ H1 ejer 5 selskaber i Danmark; H2 som ejes 100%, og H3, H4, H7 og H8 er familieejede virksomheder, som ejes i fællesskab.²⁴¹ H1 ejer endvidere en fransk ejendom.²⁴²

Det maltesiske selskab H6 er 100% personligt ejet af A, som er flyttet fra Danmark til x-land, og derfor ikke længere skattepligtig hertil – A påtænkte endvidere at flytte til Malta.²⁴³ Udover H1, så ejer H6 endvidere H5, som er et maltetisk datterselskab, som udøver investeringsvirksomhed samt udlejning af ferieejendomme på Malta, og et svensk selskab H9, som leverer it-løsninger i henhold til hjemmesider.²⁴⁴

Påtænkte dispositioner:

Step 1 Salg af datterselskabsaktier: H1 skulle sælge alle dens kapitalandele i de danske datterselskaber H2, H3 og H4 til H6, således at H1 ikke længere havde nogen datterselskaber.²⁴⁵ H6 ville således blive moderselskab for alle de danske selskaber. Betalingen skulle ske ved kontant betaling eller anfordringsgældsbrev.²⁴⁶

Step 2 Grænseoverskridende fusion: Der vil efter salget af aktierne ikke være nogen dansk aktivitet tilbage i H1, udover ejerskabet over den franske ejendom og nogle udlån til svenske selskaber, herunder størstedelen herfra til søsterselskabet H9.²⁴⁷ H1 ville herefter blive fusioneret over i søsterselskabet H5, hvor H5 skulle være det fortsættende, og derfor ejer af den franske ejendom samt udlånene ved de svenske selskaber.²⁴⁸

Fusionen begrundes med, at koncernen ønskede at reducere antallet af selskaber, og dermed skabe en lettere og mere forenklet selskabsstruktur, herunder investeringsejendomme samles under ét selskab H5, og ét topholdningsselskab H6 skulle styre alle investeringsaktiviteterne i hele EU.²⁴⁹ Det bemærkes, at den franske ejendom ikke er underlagt dansk

²³⁹ (SKM2020.448.SR, s. 2)

²⁴⁰ (SKM2020.293.SR, s. 4)

²⁴¹ (SKM2020.293.SR, s. 22)

²⁴² (SKM2020.293.SR, s. 4)

²⁴³ (SKM2020.448.SR, s. 2 f.)

²⁴⁴ (SKM2020.293.SR, s. 3 f.)

²⁴⁵ (SKM2020.448.SR, s. 5)

²⁴⁶ Ibid.

²⁴⁷ Ibid.

²⁴⁸ Ibid.

²⁴⁹ (SKM2020.448.SR, s. 5 f.)

beskatning, jf. territorialprincippet. Efter fusionen vil H1 ophøre, og der vil således ikke være nogen aktiviteter tilbage, som er underlagt dansk beskatningsret.²⁵⁰

Step 3 *Fremtidige udbytteudlodninger fra H2, H3 og H4 til H6:*

Når der efter omstruktureringen skal udloddes udbytte fra de danske selskaber, skal det ske direkte fra de danske selskaber H2, H3 og H4 til moderselskabet på Malta, H6. Der er ikke yderligere kommenteret på, hvor meget og hvornår der påtænkes udbytteudlodning, men Spørger bemærker, at udlodningen skal foretages, såfremt det findes nødvendigt for fremtidig drift af koncernen, herunder udlån til andre datterselskaber, således at der kan ske investeringer.²⁵¹

Ved videre udbytteudlodning fra moderselskabet H6 til aktionær A, vil det således være skattepligtigt herfra til x-land og Malta samt dansk beskatning i henhold til de beløb, som falder til betaling på A's henstandssaldo.²⁵²

Det var enighed mellem Skattestyrelsen og Spørger, at den grænseoverskridende fusion kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskattelovens § 15, stk. 4.²⁵³ Dette beskrives derfor ikke yderligere. Problemstilling beror således på, hvorvidt fusionen kunne opretholdes i henhold til ligningslovens § 3. Skattestyrelsen vælger i nærværende sag at opdele klausulens vurdering i 3 betingelser.

*"Ad 1. Der skal være en skattefordel"*²⁵⁴

Som ovenfor nævnt, kunne fusionen gennemføres skattefrit efter fusionsskattelovens § 15, stk. 4, idet begge selskaber er omfattet af direktivet. Skattestyrelsen finder derfor, at Spørger opnår en skattefordel ved omstruktureringen, idet der opnås en fordel efter direktivet, hvor egenkapitalen skattefrit flyttes fra H1 til H5.²⁵⁵ Spørger kritiserer, at Skattestyrelsen ikke tager stilling til, hvorvidt H5 er retmæssig ejer, men alene forudsætter, at H5 ikke er retmæssig ejer – Spørger bemærker, at vurderingen er en forudsætning for, hvorvidt der skal indeholdes kildeskat, og derfor en skattefordel.²⁵⁶ Skattestyrelsen finder, at "(...) beslutningen om hvad udlodningen skal bruges til ikke ligger hos H6. Dette bekræftes også af rådgivers oplysning om, at der vil ske

²⁵⁰ (SKM2020.448.SR, s. 6)

²⁵¹ (SKM2020.448.SR, s. 7)

²⁵² Ibid.

²⁵³ (SKM2020.448.SR, s. 9 og 27)

²⁵⁴ (SKM2020.448.SR, s. 27)

²⁵⁵ (SKM2020.448.SR, s. 28)

²⁵⁶ (SKM2020.448.SR, s. 20 f.)

udlodning til A, når han har brug for det. Det er A, der har dispositionsretten over udbytterne og dermed er retmæssig ejer af udbytterne.”²⁵⁷

”Ad 2. Ét af de væsentligste formål med arrangementet skal være at opnå fordelene, som virker mod indeholder af eller formålet med skatteretten”²⁵⁸

Spørger oplyste, som tidligere nævnt, at omstruktureringen begrundes i at skabe en lettere og mere gennemskuelig koncernstruktur. For at undersøge formålet, undersøger Skattestyrelsen derfor først, hvorvidt omstruktureringen anses som værende et arrangement. Skattestyrelsen fremhæver følgende:

*”Det følger af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelse i L167 2014/15, som indførte den tidligere omgåelsesklausul i ligningslovens § 3, at ”Vendingen ”ethvert arrangement eller enhver transaktion” skal fortolkes bredt og omfatter enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serie af transaktioner, uanset om man kan støtte ret på dem eller ej. Dette omfatter særligt enhver stiftelse, overdragelse, erhvervelse eller overførsel af indkomst, formue eller rettighed i relation til indkomstskabelsen. Vendingen omfatter endvidere arrangementer vedrørende etablering og kvalifikation.”*²⁵⁹

Skattestyrelsen finder på den baggrund, at omstruktureringen findes at være et arrangement, idet omstruktureringen består af 1) salg af aktier, og 2) fusion.²⁶⁰

Skattestyrelsen fremhæver i forlængelse heraf, at de ikke finder det tilstrækkeligt, at Spørger alene har oplyst det formål, som er almindelig forretningsmæssigt, uden yderligere at konkretiserer eller underbygge dette i henhold til den konkrete omstrukturering.²⁶¹ Skattestyrelsen bemærker endvidere, at koncernen ikke tidligere har anfægtet ønske om at reducere antallet af selskaber i koncernen.²⁶² Skattestyrelsen bemærker tværtimod, at Spørger i 2015 oprettede et maltetisk selskab i forbindelse med ejerens flytning fra Danmark til x-land, og endnu et i 2017 – Skattestyrelsen stiller spørgsmålstegn ved, hvorfor man dengang oprettede flere holdingselskaber, og nu ønsker at slanke strukturen, hvor det danske holdingselskab, frem for det malteriske, skal bringes til ophør, idet fem ud af syv driftsselskaber er beliggende i Danmark.²⁶³ Skattestyrelsen fremhæver også, at Spørger ønsker at flytte ejerskabet for den franske ejendom til

²⁵⁷ (SKM2020.448.SR, s. 33)

²⁵⁸ (SKM2020.448.SR, s. 28)

²⁵⁹ Ibid.

²⁶⁰ Ibid.

²⁶¹ Ibid.

²⁶² Ibid.

²⁶³ (SKM2020.448.SR, s. 28 f.)

det maltesiske selskab, hvis formål er investering mv. i ejendomme **på Malta**.²⁶⁴ Det maltesiske selskab ejer på daværende tidspunkt ingen ejendomme, og koncernen ejer to; ét fransk, som ejes af det danske holdingselskab, og én udlejningsejendom i Danmark, som ejes af koncernens danske ejendomsselskab.²⁶⁵

Skattestyrelsen fremhæver værnsreglen i fusionsskattelovens § 15, stk. 4, 4. pkt., hvis formål er at forhindre omgåelse af kildebeskatning på udlodning ved annullering af aktier, ved at fusionere datterselskaber op i moderselskaber. Retsfølgen vil således være, at likvidationsudlodning beskattes som udbytte. Værnsreglen finder ikke anvendelse ved fusion af søsterselskaber, og der finder ikke tilsvarende værnsregler for lodrette fusioner. Skattestyrelsen finder det dog relevant at fremhæve bestemmelsen, idet denne omstrukturering får samme fordel, som værnsreglen ønsker at forhindre.²⁶⁶

*"Ad 3. Arrangementet anses ikke for at være reelt under hensyntagen til alle de relevante faktiske forhold og omstændigheder, herunder om arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede, kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed"*²⁶⁷

Betingelsen vedrører realitetsbedømmelsen, og dermed hvorvidt arrangementet er forretningsmæssigt begrundet. Skattestyrelsen fremhæver igen de tidligere nævnte synspunkter, hvor de kommer frem til, at omstruktureringen virker mod formålet med skatteretten.

Skattestyrelsen bemærker endvidere, at de administrationsomkostninger som måtte spares, alt andet lige må antages at være begrænset i forhold til den skattebesparelse, som Spørger vil opnå i henhold til den sparende danske kildekat på egenkapitalen.²⁶⁸ Skattestyrelsen finder det heller ikke velbegrundet, hvorfor ejerskabet på den franske ejendom flyttes til et selskab, hvor ingen aktivitet er, og ingen eller minimal beskatning til personlig aktionær.²⁶⁹ Maltas kildekat på udbytteudlodninger fremhæves, hvilket er 0 pct. til A i x-landet, og kun 5 pct. beskatning i x-landet.²⁷⁰

Skattestyrelsen bemærker derfor slutteligt, *"at den forretningsmæssige årsag til arrangementet skal være proportional i forhold til den opnåede skattefordel."*²⁷¹ Skattestyrelsen finder det

²⁶⁴ (SKM2020.448.SR, s. 29)

²⁶⁵ Ibid.

²⁶⁶ (SKM2020.448.SR, s. 30)

²⁶⁷ Ibid.

²⁶⁸ (SKM2020.448.SR, s. 32)

²⁶⁹ (SKM2020.448.SR, s. 33)

²⁷⁰ Ibid.

²⁷¹ (SKM2020.448.SR, s. 34)

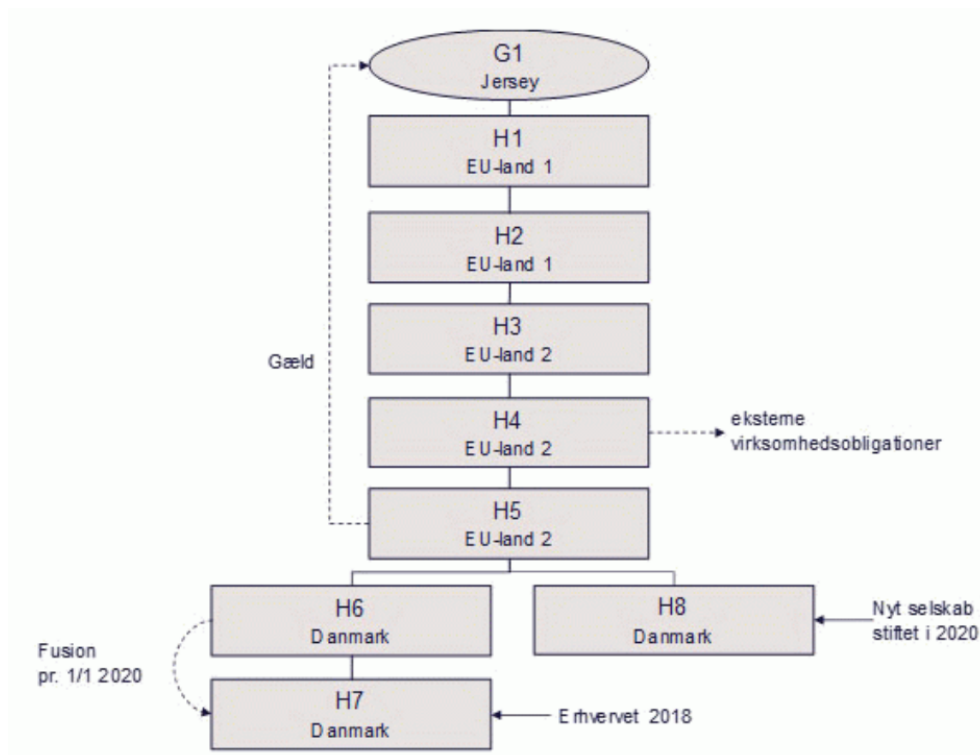
således, at flytningen af H1 og ejerskabet af den franske ejendom, flyttes til Malta, ikke er forretningsmæssigt begrundet.²⁷²

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsen indstilling til spørgsmål 1, at ligningslovens 3 ville finde anvendelse på omstruktureringen, hvorfor fusionen ville blive skattepligtig.²⁷³ Skatterådet fulgte endvidere Skatteforvaltningens indstilling til spørgsmål 2-4, således at spørgsmålene afvises i henhold til skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, hvor skattemyndighederne i særlige tilfælde har mulighed for at afvise at afgive svar, såfremt spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med den fornødne sikkerhed.²⁷⁴

5.3.1.5 SKM2020.521.SR – Etablering af gæld og holdingstruktur i Danmark

I det bindende svar SKM2020.521.SR stiller Spørger blandt andet spørgsmål til, hvorvidt ligningslovens § 3 finder anvendelse i forbindelse med en ønsket transaktion.

Strukturen i selskabet før den ønskede omdannelsen illustreres ud fra nedenstående figur 5.



Figur 5 ²⁷⁵

Spørger ønsker, som det kan udledes af figur 5, at fusionere H6 ind i H7, med virkning fra 1. januar 2020, således at dette blot er ét selskab. Derudover er der i 2020 også stiftet et andet nyt

²⁷² Ibid.

²⁷³ (SKM2020.448.SR, s. 35 og 37)

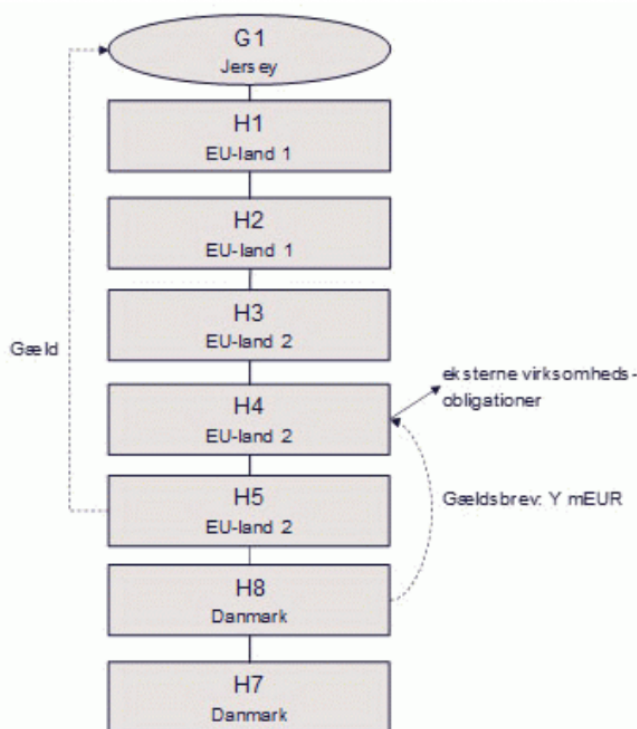
²⁷⁴ (SKM2020.448.SR, s. 35 ff.)

²⁷⁵ (SKM2020.521.SR, s. 2)

selskab, H8. Disse tre – to efter fusionen – selskaber befinder sig alle i Danmark. H5 er koncernens moderselskab, og befinder sig i EU-land-2. H5 beskæftiger 17 medarbejdere, og har flere forskellige ansvarsområder, blandt andet produktionsudvikling, regnskab og kommunikation. Ledelsen – CEO, CFO, COO og CCO – er ansat i H4. Koncernen udstedte i 2014 gennem H4 virksomhedsobligationer via børsen til uafhængige tredjemænd, hvor disse skulle bruges til indfrielse af banklån. Provenuet herfra indgår i koncernens cash-cool, hvor de deltagende selskaber heri kun omfatter selskaber, som enten direkte eller indirekte er ejet af H4. Disse virksomhedsobligationer er underlagt en begrænsning på udlodning af udbytter i koncernen af hensyn til virksomhedens obligationsejere.²⁷⁶

Koncernen ønsker at foretage en omstrukturering af de danske selskaber, således at der skal ske en overdragelse af aktierne i H7 til H8 ved delvis kontantbetaling og delvis koncernintern gæld til H4 eller H5. H8 skal herefter fungere som dansk holdingselskab. Omstruktureringen ønskes på den baggrund at skabe en renere struktur, samt at koncernen ønsker en mere ligelig fordeling af koncernens gæld.²⁷⁷ På denne måde skaber koncernen en debt push-down struktur.

Denne ønskede struktur kan illustreres således, figur 6:



Figur 6²⁷⁸

²⁷⁶ (SKM2020.521.SR, s. 3 f.)

²⁷⁷ (SKM2020.521.SR, s. 5)

²⁷⁸ (SKM2020.521.SR, s. 6)

Spørgers spørgsmål gik ud på, at få Skatterådet til at bekræfte, 1) at selskabsskattelovens § 2 D ikke fandt anvendelse ved transaktion, 2) *udeladt*,²⁷⁹ 3) at renterne på fordringen ikke udløser begrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d og sidst 4) at ligningslovens skatteomgåelsesklausul § 3 ikke fandt anvendelse.²⁸⁰

Ovennævnte spørgsmål 1) og 3) blev begge besvaret bekræftende, hvorfor selskabsskattelovens § 2 D ikke fandt anvendelse, og yderligere at der ikke blev udløst kildeskat på renterne, da det blev fundet, at moderselskabet var retmæssig ejer. Disse to problemstillinger vil ikke blive beskrevet yderligere. Herefter skulle det vurderes, hvorvidt den ønskede omstrukturering af selskabet var i overensstemmelse med ligningslovens § 3, eller om omstruktureringen ville blive anset som et misbrug af skattereglerne.

Som gennemgået i afsnit 5.1.1, findes der 5 betingelser, som skal være opfyldt, for at ligningslovens § 3, finder anvendelse. I denne sag, er Spørger ikke i tvivl om, at der er tale om et arrangement eller serier af arrangementer. Spørgers betænkelighed går dermed på, om 1) *der opnås en eller flere skattefordel*, 2) *afklaring af selskabets tilsigtede hovedformål* og 3) *om skattefordelen virker mod formålet og hensigten med skatteretten*.²⁸¹

Spørger henstiller til, at de eneste skattemæssige konsekvenser – og dermed fordele – som transaktionen kan medføre er, hvis der sker en realisering af en skattefriaktieavance, eller såfremt der etableres et rentebærende gældsforhold, som vil medføre rentefradrag i Danmark.²⁸² Spørger argumenterer videre for, at såfremt der skulle være tale om sådanne opnåelser af skattefordele, ville disse fordele være betinget af en lang række betingelser, som først og fremmest skulle opfyldes. Til dette forelægger Spørger følgende:

“Skattefordelen” ved at avancen ikke beskattes i Danmark opstår udelukkende, såfremt SEL § 2 D ikke finder anvendelse (spørgsmål 1) eller – såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende – hvis et eventuelt omkvalificeret vederlag behandles som skattefrit udbytte (spørgsmål 2). Det forudsætter altså, at de objektive betingelser for ikke at være omfattet af henholdsvis SEL § 2 D og SEL § 2, stk. 1, litra c, er opfyldt, som gennemgået ovenfor under spørgsmål 1 og 2.

²⁷⁹ Dette spørgsmål er udeladt, da spørgsmål 1 besvares bekræftende.

²⁸⁰ (SKM2020.521.SR, s. 1 f.)

²⁸¹ (SKM2020.521.SR, s. 11)

²⁸² (SKM2020.521.SR, s. 10)

“Skattefordelen” ved øgede rentefradrag i Danmark kan udelukkende opnås, hvis det sikres, at der ikke sker fradragsbegrænsning efter værnreglerne i SEL §§ 11, 11 B Og 11 C.”²⁸³

Ville disse betingelser blive vurderet opfyldt, ville dette alligevel, ifølge Spørger, ikke kunne anses som skattefordele, som var opnået i strid med formålet og hensigten i skattelovgivningen og dermed ikke i strid med betingelsen i ligningslovens § 3.

Skattestyrelsen forelægger, at resultatet af den ønskede transaktion, medfører samme juridiske struktur som før, hvor der dog skabes et gældsforhold mellem H8 og H4. Dette forhold ville kunne resultere i renteomkostninger i Danmark samt renteindtægter i EU-land-2. Ved vurderingen af, om dette medfører en skattefordel, tager Skattestyrelsen udgangspunkt i Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning pkt. 4.7²⁸⁴, som er beskrevet i afsnit 3.1.²⁸⁵

Den ønskede omstrukturering medfører, at der opstår koncernintern gæld i Danmark, som resulterer i rentetilskrivninger. Disse kan, alt andet lige, fratrækkes i den danske indkomst, såfremt betingelserne herfor er opfyldt, og såfremt fradragsretten ikke er begrænset af reglerne i selskabsskattelovens § 11, § 11 B eller § 11 C. Disse bestemmelser regulerer henholdsvis tynd kapitalisering, renteloft og EBITDA-reglen.²⁸⁶

Eftersom H8 får fordel af et fradrag, opnår H8 dermed, efter Skattestyrelsens opfattelse, en skattefordel. Skattestyrelsen vurderer herefter, om denne skattefordel kan anses som værende i strid med formålet og hensigten af skatteretten. Skattestyrelsen lægger vægt på, at det fremgår af ligningslovens § 5, stk. 1, at renteudgifter fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori renten forfalder til betaling. En skattefordel, som Spørger dermed opnår i form af rentefradrag, er efter Skattestyrelsens opfattelse i overensstemmelse med skattereglen om, at renteomkostninger generelt er fradragsberettiget.²⁸⁷

Som nævnt ovenfor, kan fradragsretten være begrænset af reglerne i selskabsskattelovens § 11, § 11 B eller § 11 C. Såfremt betingelserne i disse bestemmelser er opfyldt, kan selskaber blive omfattet af nogle begrænsninger i adgangen til at fratrække koncerninterne renteudgifter. Reglerne er, ligesom ligningslovens § 3, indlagt, som værnregler mod skatteplanlægning i forbindelse med udnyttelse af de rentefradragsregler vi har i Danmark.²⁸⁸

²⁸³ (SKM2020.521.SR, s. 12)

²⁸⁴ (SKM2020.521.SR, s. 21 f.)

²⁸⁵ Se pkt. b i henstillingens pkt. 4.7.

²⁸⁶ (SKM2020.521.SR, s. 22)

²⁸⁷ (SKM2020.521.SR, s. 22 f.)

²⁸⁸ (SKM2020.521.SR, s. 23)

Det er derfor Skattestyrelsen opfattelse, at det koncernintern gældforhold, som opstår ved omstruktureringen og de renteomkostninger, som følger heraf, ikke er en skattefordel, som kan vurderes at være i strid med formålet eller hensigten af den danske skattelovgivning.²⁸⁹

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsen indstilling og begrundelse.²⁹⁰

5.3.1.6 SKM2022.12.SR - Selskab ikke begrænset skattepligtigt af udbytter - videreudlodning

En af de nyeste bindende svar, som findes, hvor der er taget stilling til ligningslovens § 3 anvendelsesområde, er SKM2022.12.SR. Spørger stiller i dette bindende svar ikke direkte spørgsmål til omgåelsesklausulen, men derimod til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Spørger ønsker det bekræftet, at der ved den ønskede transaktion ikke forekommer begrænset skattepligtigt af udbytte fra et underliggende holdingselskab.²⁹¹

Det er i forbindelse hermed, af Skattestyrelsen, fundet nødvendigt ligeledes at gennemgå ligningslovens § 3, for at fastlægge at Spørger ikke ville blive omfattet heraf. For forståelse af den konkrete sag, vil de faktuelle forhold i forhold til selskabsskatteloven og udbytteudlodningen også gennemgås.

A-koncernen har flere underliggende selskaber, der befinder sig på forskellige forretningsområder og beskæftiger i den forbindelse sammenlagt en lang række medarbejdere. Selskab A og B befinder sig i X-land, hvor de resterende selskaber er beliggende i Danmark. Disse danske selskaber har ligeledes en række medarbejder ansat. Hele koncernens administrative medarbejder er centraliseret og ansat i et medarbejderselskab, N. A er det ultimative holdingselskab, og ejer i den forbindelse alle kapitalandele i B. B ejer alle aktierne i C A/S (C A/S er Spørger), og skal i den konkrete sag anses som værende moderselskab for C A/S. B er derudover et aktivt holdingselskab for As lokale investeringer,²⁹² men har derudover ikke selv nogen ansatte.²⁹³

Denne struktur, samt A-koncernens øvrige forhold, fremgår af følgende figur 7.

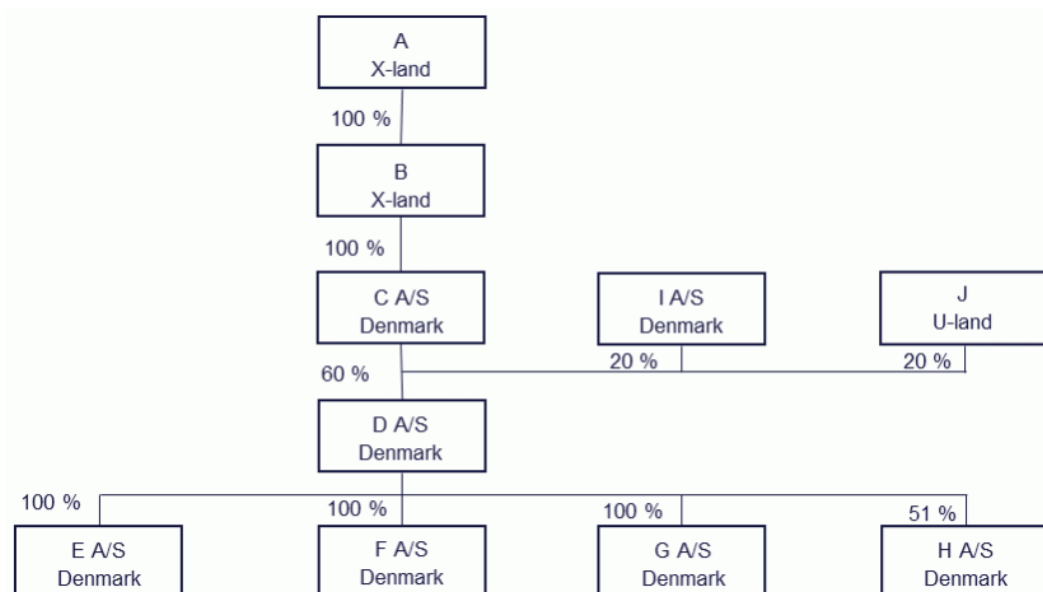
²⁸⁹ Ibid.

²⁹⁰ Ibid.

²⁹¹ (SKM2022.12.SR, s. 1)

²⁹² (SKM2022.12.SR, s. 2)

²⁹³ (SKM2022.12.SR, s. 3)



Figur 7²⁹⁴

Spørger, C A/S, ønsker at udlodde udbytte til sit moderselskab B. Dette udbytte har B efterfølgende i sinde at videreudlodde til A, som vil benytte udbyttet til udlodning til A's aktionærer. Denne udlodning stammer ikke blot fra udbytteudlodningen fra C A/S, men fremkommer af hele koncernens afkast. Dermed også fra A-koncernens øvrige operationelle selskaber i Y-land, Z-land, X-land og Q-land/P-land.²⁹⁵

Udbyttet, der udloddes fra C A/S til B, udloddes rent praktisk direkte fra C A/S til A. Udbyttet går dermed direkte til A.²⁹⁶

Selskaber, som har hjemsted i udlandet, og som oppebærer udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, beskrevet i afsnit 4.3, er skattepligtige til Danmark af udlodninger der modtages fra danske selskaber, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Denne bestemmelse fraviges dog, såfremt udbyttet er omfattet af koncernselskabsaktier, jf. aktiebeskatningslovens § 4 B eller datterselskabsaktier, jf. aktiebeskatningslovens § 4 A, hvor det udbyttmodtagende koncernselskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU/EØS, og dette udbyttet skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet eller den eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat.²⁹⁷ B er

²⁹⁴ Ibid.

²⁹⁵ Ibid.

²⁹⁶ Ibid.

²⁹⁷ (SKM2022.12.SR, s. 5)

hjemmehørende i EU landet X-land, hvorfor både C A/S, som er beliggende i Danmark, og B er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet.²⁹⁸

Det udledes i sagen at *"Der må herefter i medfør af direktiv 2011/96EU artikel 5 som udgangspunkt ikke opkræves kildeskat af udbytterudloddet fra C A/S til B"*²⁹⁹ og yderligere at *"... danske udbyttebeskatning ligeledes nedsættes efter den dansk-x-landske dobbeltbeskatningsoverenskomst."*³⁰⁰ og dermed frafaldes. Beskatningen af udbyttet fra C A/S til B frafaldes eller nedsættes dermed både efter moder-/datterdirektivet og den indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og X-land.³⁰¹

Denne skattefrihed vil dog tilsidesættes, jf. domspraksis, såfremt udlodningen ikke sker til udbyttes retmæssige ejer af udbytteudlodningen, eller såfremt der kan statueres misbrug.³⁰² Det er dog ikke Skattestyrelsens opfattelse, at holdingselskabskonstruktioner altid medfører, at et udbyttemodtagende holdingselskab skal pålægges kildeskat, såfremt der er indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem landende, som fritager eller begrænser denne kildelandsbeskatning.³⁰³

Dette skyldes, som Skattestyrelsen henviser til, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke afskærer kildelandsbeskatning,

*"(...) når de bagvedliggende ejere - som ikke selv er hjemmehørende i et land, hvormed der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst - på forhånd eller "automatisk" har disponeret over beløbene, eller det i øvrigt må lægges til grund, at holdingselskabet ikke har nogen praktisk mulighed for at disponere på anden måde end fastlagt af ejerne, og når det fremgår, at holdingselskabet i relation til de konkrete transaktioner anvendes for at muliggøre skatteunddragelse - her for at undgå kildeskat på udbytter."*³⁰⁴

Hertil bemærker Skattestyrelsen:

"(...) at selv hvis udbyttet føres videre fra den umiddelbare udbyttemodtager til en endelig udbyttemodtager i EU eller et andet land, der har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, så kan der stadigvæk foreligge misbrug, hvis den endelige udbyttemodtager beskattes lempeligere end hvis udbyttet var modtaget direkte

²⁹⁸ (SKM2022.12.SR, s. 9)

²⁹⁹ (SKM2022.12.SR, s. 5)

³⁰⁰ Ibid.

³⁰¹ (SKM2022.12.SR, s. 10)

³⁰² (SKM2022.12.SR, s. 6)

³⁰³ (SKM2022.12.SR, s. 10)

³⁰⁴ Ibid.

*fra det danske selskab, og formålet med strukturen netop er at undgå en sådanlempe-
ligere beskatning fx ved at udnytte overenskomstmæssige fordele.”³⁰⁵*

Skattestyrelsen lægger dermed vægt på, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land, ikke vil afskære de danske skattemyndigheder fra at pålægge udbytteskat, såfremt det udbytteudlodgende koncernselskab ikke anses som værende retmæssig ejer.³⁰⁶

Spøger mener, at B må anses som værende den retsmæssige ejer af den påtænkte udbytteudlodning, samt at der ikke forligger misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet eller den af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og X-land, hvorfor udbyttet må kunne udledes skattefrit.³⁰⁷

Det fremgår af OECD's modeloverenskomst pkt. 12.3, at det ikke må anses som at være i overensstemmelse med hensigten og formålet med bestemmelsen, såfremt en kildestat skal lempe eller fritage skatten, når et selskab blot fungerer som et gennemstrømningsselskab. Gennemstrømningsselskaber bliver som udgangspunkt ikke statueret som retmæssige ejer, såfremt denne blot har mindre beføjelser.³⁰⁸ Som nævnt i det forrige, vil udbytteudlodningen fra C A/S til B i praksis blive overført direkte fra C A/S til A, hvorfor Skattestyrelsen foretager en nærmere konkret vurdering af B som retmæssige ejer. Det er bestyrelsen i B, som står for selskabets aktiviteter samt forbruget af ressourcerne heri.

Efter denne vurdering, finder Skattestyrelsen, at A må anses som værende den retmæssige ejer af udbytteudlodningen. Dermed er hverken B eller A's bagvedliggende aktionærer retmæssig ejer efter skattestyrelsens opfattelse. Eftersom A er hjemmehørende i X-land, ligesom B, skal udbytte fra datterselskabet C A/S ligeledes frafaldes eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet og efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, som er indgået mellem Danmark og X-land.³⁰⁹

Selvom Skattestyrelsen fastslår, at A må anses som værende retmæssig ejer af udbytteudlodningen, og beskatningen dermed frafaldes eller nedsættes, kan den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3 alligevel medføre, at der skal ske beskatning. Det skal derfor vurderes, om de kumulative betingelser i § 3 findes opfyldte. Der er i sagen tale om et arrangement eller serie arrangementer, hvorfor dette kriterie i sig selv hurtigt ses opfyldt.

³⁰⁵ Ibid.

³⁰⁶ Ibid.

³⁰⁷ (SKM2022.12.SR, s. 8)

³⁰⁸ (SKM2022.12.SR, s. 11)

³⁰⁹ (SKM2022.12.SR, s. 12)

I vurderingen ser Skattestyrelsen mere konkret på, 1) hvorvidt der er en skattefordel, 2) om formålet med arrangementet er at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten og 3) om dette arrangement kan anses som værende reelt vurderet ud fra, hvorledes arrangementet er tilrettelagt af kommercielle årsager eller ej. Denne vurdering er således også i overensstemmelse med EU-Domstolens definition af misbrug, som bruges ved retmæssige ejer-sager.³¹⁰

Skattestyrelsen henviser ved denne vurdering også til EU-Kommissionens henstilling pkt. 4.7 om aggressiv skatteplanlægning, se afsnit 5.1.1.3.

Det bliver af Skattestyrelsen lagt vægt på, at eftersom A er et børsnoteret selskab, kan strukturen i selskabet ikke være arrangeret med det hovedformål eller et af hovedmålene, at opnå en skattefordel, der er tilrettelagt med henblik på at virke mod skattelovgivningen. Denne vurdering sås ligeledes i SKM2016.197.SR³¹¹ samt SKM2020.559.SR³¹².

Eftersom betingelserne i ligningslovens § 3, stk. 1, er kumulative, har Skattestyrelsen ikke været inde og vurdere videre på de yderligere forhold. Skatterådet tiltræder Skattestyrelsen indstilling.³¹³ Ligningsloven § 3 finder derfor ikke anvendelse i den pågældende sag, hvorfor der dermed ikke vurderes at foreligge misbrug.

5.4 Delkonklusion

5.4.1 Opsamling på Skatterådets bindende svar

I det ovenstående er en række bindende svar gennemgået, hvor fokuset har været på at fremhæve og belyse brugen af betingelserne i ligningslovens § 3. Der er udvalgt bindende svar, som tager stilling til, gennemgår og bruger ligningslovens § 3 forskelligt samt vedrører forskellige problemstillinger. Der er dermed ikke valgt bindende svar, som fastlægger, hvordan den generelle omgængelsesklausul anvendes på et specifikt område, men derimod hvornår klausulen generelt finder anvendelse på tværs af skatteområdet, og i den forbindelse hvorledes Skattestyrelsen – og i sidste ende Skatterådet – finder, at de enkelte betingelser skal forstås og anvendes i praksis.

Forinden dette er SKM2017.333.SR gennemgået. 2017-afgørelsen er truffet ud fra den tidligere lovfæstet generelle omgængelsesklausul fra 2015, inden denne blevet ændret igen ved lovforslag 28. Dette bindende svar var det første der kom, efter indførslen af den internationale omgængelsesklausul. Der foreligger yderligere en række andre bindende svar, som er afsagt efter den

³¹⁰ (SKM2022.12.SR, s. 13)

³¹¹ (SKM2016.197.SR)

³¹² (SKM2020.559.SR)

³¹³ (SKM2022.12.SR, s. 14)

tidligere bestemmelse, hvor det må vurderes, at disse bindende svar ligeledes bidrager til fortolkningen og anvendelsen af den bestemmelse, som er gældende i dag. Trods SKM2017.333.SR dermed er afsagt efter tidligere bestemmelse, ses denne stadig at have en indflydelse på, hvorledes nuværende bestemmelse *må* og *bør* fortolkes og forstås i dag. Dette begrundes blandt andet i, at den materielle vurdering ikke anses at være ændret, som tidligere nævnt i afsnit 4.5. Afgørelsen er med til at vise et godt eksempel på, hvilke '*fejl eller undladelser*' Skattestyrelsen før lavede, i og med de ikke havde praksis at tage udgangspunkt i, da bestemmelsen ikke var gennemarbejdet eller anvendt i anden administrativ praksis på dette tidspunkt. I det bindende svar ses Skattestyrelsen ikke at gå ind i en dybere vurdering af de ellers påkrævet fem betingelser for at klausulen burde finde anvendelse. Ved dette bindende svar lægges der større vægt på, hvorvidt skatteyder opnår en skattefordel ved at tilrettelægges sit arrangement eller serier af arrangementer på en given måde, frem for at behandle og analysere på alle betingelserne. Det ses således tydeligt af afgørelsen, hvordan et selskab prøver at tilrettelægge sig på en måde, som virker mod hvad, der må vurderes at være hensigten og formålet med skattereglerne, for at opnå en skattefordel.

Af ligningslovens § 3, stk. 1, nuværende ordlyd, ses bestemmelsen endnu at indeholde fem kumulative betingelser, som alle skal være opfyldt før, at skatteyder kan blive fanget af bestemmelsens anvendelsesområde. Trods disse anses som fem selvstændige betingelser, der hver især skal opfyldes, ses det af administrativ praksis, at Skattestyrelsen ofte gennemgår nogle af kriterierne i en samlet vurdering. Dette må antages at skyldes, at betingelserne lægger tæt op ad hinanden og samlet bidrager til en fælles opfyldelse af bestemmelsen.

Ofte ses betingelserne af Skattestyrelsen gennemgået som nedenstående eller en variant heraf:

- *"om der består en eller flere skattefordele,*
- *en afklaring og opdeling af selskabets tilsigtede hovedformål med arrangementet, og*
- *en afklaring og opdeling af skattefordele, som henholdsvis virker eller ikke virker mod formålet og hensigten med skatteretten"*³¹⁴

Såfremt ovenstående betingelser vurderes at være opfyldt, ses der derudover også på, om dette arrangement eller serier af arrangementer kan anses som at være reelt, og hvorvidt det er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, som afspejler den økonomiske virkelighed. Denne opbygning ses blandt andet tydeligt af det bindende svar SKM2020.293.SR, som analyseret i afsnit 5.3.1.3.

Generelt ses det, af de udvalgte bindende svar, at den første betingelse angående hvorvidt der foreligger et arrangement eller serier af arrangementer, er forholdsvis nemt at fastlægge.

³¹⁴ (SKM2020.521.SR, s. 12)

Gennemlæses de udvalgte bindende svar, eller øvrige bindende svar, i sin helhed, ses det ofte, at Skattestyrelsen fastlægger, at der er tale om et arrangement uden at komme nærmere ind på dette, eller lave en udtalelse herom. Dette må alt andet lige skyldes, at betingelsen, som det er beskrevet i afsnit 5.1.1.1, har et så stort anvendelsesområde, at tvivlen om, hvorvidt der er tale om et arrangement eller ej, sjældent forekommer.

I både SKM.2020.521SR og SKM.2020.39SR finder Skattestyrelsen, at Spørger opnår skattefordele, som følge af de påtænkte arrangementer. Trods en opfyldelse af denne betingelse i ligningslovens § 3, fandt Skattestyrelsen ikke i nogen af sagerne, at der var tale om en skattefordel, som i sig selv kunne anses som værende et misbrug med skatteretten. Dette skyldes blandt andet, at det, efter Skattestyrelsens opfattelse, ikke var i strid med, hvad formålet i skatterettens øvrige bestemmelser fastsætter og dermed ikke en opfyldelse af den objektive betingelse. I begge bindende svar endte Spørger med ikke at være omfattet af den generelle omgåelsesklausul. I øvrigt må det igen bemærkes, at der ikke er noget til hindre for, at skatteydere tilrettelægger sig mest fordelagtigt økonomisk for dem selv, så længe denne disposition kan begrundes og har afsæt i virkeligheden.

Modsætningsvis fandt den generelle omgåelsesklausul anvendelse for Spørger i de to bindende svar SKM2020.448SR og SKM2020.293SR. I disse to sager er Skattestyrelsen inde og vurdere, hvorvidt de ønskede selskabskonstruktioner og dennes formål, kan vurderes at være reelt og forretningsmæssigt begrundet. Ingen af selskaberne løfter i disse sager denne bevisbyrde, da de påtænkte situationer bliver vurderet ikke at have afsæt i virkeligheden, som kan begrundes ud fra forretningsmæssige eller kommercielle årsager.

I det fleste udvalgte bindende svar, ses det, at Skattestyrelsen foretager denne vurdering, hvor Skattestyrelsen fremlægger relevante hensyn, til fastlæggelsen af, hvorvidt der er tale om et misbrug. Modsætningsvis ses det dog til tider, såfremt der ikke stilles direkte spørgsmål til ligningslovens § 3, men hvor denne alligevel er nødsaget til at blive vurderet, at vurderingen bliver mere overfladisk og ikke videre gennemarbejdet. Dette ses blandt andet af SKM2020.274.SR og SKM2021.12.SR. At Skattestyrelsen kan foretage en, hvad der må vurderes at være en korrekt afsagt vurdering, på et mindre gennemarbejdet grundlag, må antages at vise, at Skattestyrelsen er ved at have fundet en praksis for området.

Overordnet set ses der en udvikling i, hvorledes Skattestyrelsen behandler de bindende svar fra 2017-afgørelsen og til de bindende svar i dag. Praksissen for ligningslovens § 3 i Danmark, synes at have fundet sit foranstående fodfæste, men om praksis endnu er fuld ud fastlagt, må vurderes ikke at være afgjort. Dette skyldes blandt andet, at skatteretten er et komplekst område, som hele tiden er i udvikling, og hvor der løbende forekommer nye tiltag for regulering af området. Det må endvidere skyldes, at EU-Domstolen endnu ikke har haft anledning til at fastlægge

praksis eller fortolke bestemmelsen. Før dette sker, vil usikkerheden ved fortolkningen af den nye generelle omgåelsesklausul stadig rumstere.

5.5 Retsfølge

Som følge af, at et arrangement, dele af et arrangement eller serier af arrangementer bliver omfattet af ligningslovens § 3, ville dette resultere i, at skatteyderen skal se bort fra dette ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen, jf. ligningslovens § 3, stk. 3.³¹⁵ Det pågældende arrangement, dele heraf eller serier, skal dermed se bort fra den opnåede skattefordel, således at der kun sker beskatning af det *reelle* arrangement. En sådan retsfølge kan udgøre en dispositions-korrektion.³¹⁶

Det fremgår af de specielle bemærkninger til lovforslaget, at der kan tages udgangspunkt i, "(...) **hvem** der i realiteten modtager en betaling, **hvad** der modtages eller på **hvilket** tidspunkt betalingen modtages." (egen fremhævning)³¹⁷

Danske Advokater ønskede i høringsrunden at få oplyst eksempler, hvorledes der i forbindelse med indberetningen af indkomstopgørelsen samt skatteberegningen skal håndteres i praksis, såfremt der skal ses bort fra dele af et arrangement. Skatteministeriet oplyser følgende hertil:

*"Hvis der er tale om et samlet arrangement, hvor et enkelt trin i arrangementet f.eks. har medført enten et uretmæssigt fradrag eller en kunstig konvertering af et skattepligtigt udbytte til en skattefri kapitalgevinst, vil konsekvensen af anvendelsen af den generelle omgåelsesklausul være, at der skal ses bort fra netop den konkrete, uretmæssigt opnåede skattefordel. I eksemplet vil konsekvensen altså være, at det uretmæssige fradrag nægtes, eller at der sker beskatning af det udbytte, der reelt er udloddet."*³¹⁸

Det må vurderes, at det ikke altid synes ligefrem at fastlægge, hvad det reelle arrangement må anses at være, eftersom arrangementet kan bestå af flere forskellige sammensatte og komplekse dele. Endvidere kan skattefordelen ikke nødvendigvis konkretiseres som et specifik beløb. Dette begrundes i, at skattefordel endnu ikke er realiseret, og dermed ikke kan ses bort fra.

6 Konklusion

Formålet med afhandlingen har været at finde frem til, hvornår et arrangement eller serier af arrangementer vil blive anset som værende skatteomgåelse og dermed falde ind under den generelle omgåelsesklausul, ligningslovens § 3. For at nå frem til dette, er det først forsøgt

³¹⁵ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 99, venstre spalte)

³¹⁶ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 19)

³¹⁷ (L 28 Lovforslag som fremsat, 2018-19 (1. samling), s. 100, venstre spalte)

³¹⁸ (L 28 Bilag 1 Høringsskema, 2018-19 (1. samling), s. 9)

beskrevet, hvad skatteomgåelse er, hvad der må forstås hermed, og endvidere hvad formålet og hensigten har været med implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet.

Det kan af handlingen udledes, at skatteomgåelse har været et større tema gennem de seneste mange år, hvorfor flere initiativer har været sat i værk, for at modvirke denne stigende skatteomgåelseskultur. Hertil kan nævnes arbejdet i G20-landene, videreført under OECD ved BEBS-projektet samt EU-regi ved Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning, hvilket resulterede i skatteundgåelsesdirektivet, som pr. 1. januar 2019 blev implementeret i dansk lovgivning. Skatteundgåelsesdirektivets artikel 6 blev dermed videreført i ligningslovens § 3 som en generel værnsregel for at imødekomme aggressiv skatteplanlægning.

Af ordlyden i ligningslovens § 3 ses der fem kumulative betingelser, som skal vurderes opfyldt for, at bestemmelsen finder anvendelse. Der skal være tale om 1) et arrangement eller serier af arrangementer, 2) der er tilrettelagt med det hovedformål, eller med et af hovedformålene, 3) at opnå en skattefordel, 4) som virker mod formålet og hensigten med skatteretten og 5) som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Disse betingelser er i afhandlingen forsøgt klarlagt, for at nå frem til en fastlæggelse af, hvorledes hver enkelt betingelse må – eller bør – forstås. Forståelsen og brugen af bestemmelsen og dens betingelser sås efter indførslen ikke at være ligefrem, hvorfor det først og fremmest må konkluderes, at betingelsernes anvendelse, først nu, efter flere års brug af bestemmelsen, er ved at finde sit standpunkt. Det må konstateres, at der fra lovgivers side, alt andet lige, er forsøgt er indføre en omgåelsesklausul, som favner et meget bredt anvendelsesområde, men ligeledes sikre, at bestemmelsens betingelser skal vurderes konkret i hver enkelt situation, således at klausulen altid lægger op til en konkret helhedsvurdering. Dette brede anvendelsesområde kan dog åbne op for spørgsmålet om, hvorvidt dette ligeledes er med at skabe en usikkerhed på området, idet skatteyder utvivlsomt vil kunne finde sammenlignelige situationer at støtte ret på.

Brugen af betingelserne i praksis kan udledes af de bindende svar, som er beskrevet og analyseret i afhandlingen, hvor skattemyndighederne vurderer betingelserne, for at fastlægge om den givne disposition kan vurderes omfattet af bestemmelsen eller ej.

På baggrund af beskrivelsen og analysen, kan det fastlægges, at bestemmelsens første betingelse har et anvendelsesområde, som nærmest vil omfattet enhver tænkelig disposition, hvorfor denne betingelse ikke ses at have voldt de store problemer i praksis. Som oftest ses denne betingelse desuden ikke kommenteret nærmere på i de bindende svar. Bestemmelsens anden betingelse vedrørende hovedformål, synes ligeledes at have et bredt anvendelsesområde, da der her tilsigtes blot at ramme ét af hovedformålene for selskabet (-erne), og dermed ikke udelukkende "*main purpose*". Grundet denne brede ordlyd, må det konstateres at skattemyndighederne har nemmere ved at fastslå, om der i situationen er tale om et hovedformål.

Bestemmelsens tredje betingelse, synes at være vanskeligere at fastlægge, i forhold til, om der forelægger en skattefordel. Alligevel fremlægger Den Juridiske Vejledning, at også denne betingelse må forstås i et bredt perspektiv. Uagtet at det findes, at der forelægger en skattefordel, og dermed en opfyldelse af denne betingelse, skal denne fordel holdes op imod bestemmelsens fjerde betingelse i henhold til, om den opnåede fordel virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Denne vurdering ses at skulle bygge på en konkret helhedsvurdering af de bagvedliggende hensyn for de givne regler i skatteretten. Formålet og hensigten bag hver enkel skatteregel, er ikke umiddelbar nem at udlede, og dermed fastslå, hvorfor det kan konstateres at denne betingelse findes mere vanskelig for skattemyndighederne at klarlægge.

Sidst skal det efter bestemmelsens femte betingelse fastslås, om arrangementet kan anses som værende reelt, hvor der må ses bort fra kunstige arrangementer eller serier af arrangementer, som endvidere ikke afspejler den økonomiske virkelighed, jf. bestemmelsens stk. 2. Denne vurdering findes ligeledes at skabe udfordringer for skattemyndigheder, eftersom deltagerne bag arrangementet, alt andet lige, må antages at have større kendskab til at begrunde og fremlægge, hvorvidt arrangementet er forretningsmæssigt tilrettelagt. Trods bevisbyrden som hovedregel tilfalder skattemyndighederne, må det konstateres, at der i praksis foreligger en tendens, hvor skattemyndighederne vælter den kommercielle bevisførelse over til spørger.

På denne baggrund må det konkluderes, at trods dette brede anvendelsesområde har skattemyndighederne ej heller til hensigt at ramme arrangementer eller serier af arrangementer, der faktisk kan vurderes reelle, eller hvor den opnåede skattefordel blot kan begrundes i faktiske og forretningsmæssige omstændigheder. Dette begrundes ligeledes, at blot fordi der opnås en skattefordel ved at tilrettelægge sit arrangement strategisk eller mest fordelagtigt skattemæssigt, kan dette nødvendigvis ikke vurderes være misbrug, hvis dette ikke strider imod, hvad formålet eller hensigten med skatteretten og den specifikke skatteregel, må anses at være. Af de bindende svar ses det, at skattemyndighederne foretager en konkret vurdering, men at der ikke nødvendigvis sker en dybdegående vurdering af hver enkelt betingelse. Skattemyndighederne, som beskrevet i opsamlingen af de bindende svar, fortager nærmere en overordnet vurdering af klausulen i dens helhed. Det er desuden vigtigt at fremhæve, at bestemmelsens fem betingelser ikke kan stå alene, men at bestemmelsens anvendelse kræver, at alle fem betingelser kan bevises opfyldte.

Det må trods dette konkluderes, ud fra afhandlingen i sin helhed, at skattemyndighederne ikke har et for vidtgående brug af bestemmelsen, hvor det endvidere må konstateres at Skattemyndighederne efterhånden har skabt en overordnet klar praksis for brugen af omgængelsesklausulens betingelser i vurderingen af, hvornår et arrangement eller serier af arrangementer vil blive omfattet af bestemmelsen.

7 Diskussion

7.1 Kritik af ligningslovens § 3

Ved ændring af ligningslovens § 3 første gang og implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet i 1. januar 2019, opstod der flere tvivlsspørgsmål og kritik af den generelle omgåelsesklausul. Dette kom blandt andet af, at bestemmelsen mentes at have en al for bred og ikke særlig præcis ordlyd, hvortil der hurtigt kunne opstå spørgsmål, som der ikke kunne findes svar på – hverken i bestemmelsen, Skatteministeriets svar til lovforslaget eller i bemærkningerne her-til.³¹⁹

Det fremgår af *Notat om der lovgives for specifikt og for detaljeret på skatteområdet* i Redegørelse fra Skatterådet februar 2001, at;

“Idealet er, at borgerne direkte i loven kan aflæse deres retsstilling, og at man i størst mulig udstrækning bør undgå lovregler medet upræcist indhold, herunder dårligt definerede begreber og lovregler, der i væsentlig grad lader retsstillingen bero på et skøn fra myndighedernes side”³²⁰

Det blev endvidere til bestemmelsen udtalt, at;

“Det er efter vores opfattelse ikke ordentligt og redeligt lovgivningsarbejde at gennemføre en i princippet så grundlæggende ændring af dansk skatteret, som indførelse af en generel omgåelsesklausul er, uden nogen reelle anvisninger på, hvad det er for arrangementer, den konkret tænkes anvendt på.”³²¹

Desuden er kritikken også gået på, at en generel omgåelsesklausul vil skabe retsikkerhed, være ineffektiv og efterlade for meget magt til skattemyndighederne.³²²

Kritikken kom dermed af, at en bestemmelse, som ville få, *eller burde få*, stor betydning, for dansk skatteret, burde have haft et, fra lovgiveres side, større fokus på anvendelsesområdet samt forståelsen af omgåelsesklausulen, således at dette ikke var op til skatteydere at fortolke, eller efterlades til skattemyndighederne. Det ansås dermed ikke som værende ideelt ikke at have klarlagt dette ved indførslen.

EU-Kommissionen og andre organisationer verden over, har de seneste år haft større fokus på selskabernes skatteplanlægning – både nationale som multinationale selskaber. Dette fokus, grundet de senere års globalisering og mere udpræget brug af medierne, er nu ikke bare på

³¹⁹ (Bjare & Sønderholm, Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3, 2019, s. 7)

³²⁰ (Skatteministeriet, Redegørelse fra Skatteretsrådet, Februar 2001, s. 33)

³²¹ (Bjare & Sønderholm, Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3, 2019, s. 9)

³²² (Schmidt, Tell, & Weber, International skatteret - i et dansk perspektiv, 2020, s. 315)

erhvervslivet herhjemme, men også selskaberne verden over. Hele erhvervslivet har dermed lidt af, at sagerne om skattely og skatteundgåelse mv., har haft indflydelse på alle selskaber.³²³ Erhvervslivet er dermed 'skåret over en kam', således at opfattelsen er, at alle selskaber vil snyde skattemæssigt, hvis de kan.

Yderligere har der været sat spørgsmål ved, om indførslen af en generel omgåelsesklausul vil medvirke til et mere usikkert og negativt miljø i forbindelse med selskabernes investeringsvilighed og etableringer på både nationalt og internationalt plan, i og med selskaberne eventuelt løber en risiko for at blive ramt af omgåelsesklausulen, trods deres hensigt og formål efter deres opfattelse har været kommercielt, som afspejler den økonomiske virkelighed.³²⁴ Omvendt kan det anfægtes, at bestemmelsen åbner op for, at erhvervslivet blot kan planlægge sig ud af bestemmelsens anvendelsesområde, såfremt formodningen om en skattefordel afkræftes.³²⁵

7.2 Virkning af ligningslovens § 3

En generel omgåelsesklausul må anses som at være et vigtigt redskab i processen mod at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning og fange de steder, hvor opnåelse af skattefordele ikke var hensigten med skattelovgivningen. Ligningslovens § 3 er dermed speciel, da der kan pålægges skatteydere skattepligt i situationer, hvor skatteydere, efter den almindelige skattelovgivning, ikke var skattepligtig.³²⁶

Den generelle omgåelsesklausul har dermed et åbenbart større anvendelsesområde end de specielle omgåelsesklausuler i skatteretten. Dette forhold kan ydermere lægge op til videre kritik, da de specielle omgåelsesklausuler, i realiteten, får mindre værdi og bliver dermed måske overflødige.³²⁷ Endvidere kan en general omgåelsesklausul skabe større usikkerhed blandt skatteyderne, eftersom skatteyderne nu ikke altid vil kunne regne med de almindelige regler.³²⁸

Trods ovenstående forelagte kritik af bestemmelsen, som må vurderes at være velbegrundet på tidspunktet, synes bestemmelsens anvendelsesområde på nuværende tidspunkt at have fundet sit forløbelige fodfæste. Bestemmelsen er stadig forholdsvis ny i dansk skattelovgivning, og anvendelsesområdet er dermed ikke fuldt ud defineret eller fastlagt, eftersom alle tænkelige situationer endnu ikke har vist sig. Det må alligevel vurderes at usikkerheden for, hvordan hver enkelt betingelse skal forstås og anvendes, stadig er til stede – dog i mindre grad end det sås

³²³ (Bundgaard, Jensen, & Winther-Sørensen (red.), Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 177)

³²⁴ (PwC, General Anti-avoidance rule)

³²⁵ (Bundgaard, Jensen, & Winther-Sørensen (red.), Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 276)

³²⁶ (Boch, Den Danske GAAR – Kamp for fællesskabet eller intellektuel træghed?, 2015, s. 10)

³²⁷ (Bundgaard, Kjærsgaard, & Tell, Den skatteretlige omgåelsesklausul, 2021, s. 101)

³²⁸ (Boch, Den Danske GAAR – Kamp for fællesskabet eller intellektuel træghed?, 2015, s. 10)

før. Jo mere praksis der findes på området, jo nemmere må det alt andet lige være at forstå betingelserne. Dette begrundes også i, at det administrative praksis, som på nuværende tidspunkt foreligger, trækker retstilstanden i overvejende samme retning.

Det kan, som beskrevet i afsnit 5.1.1 og følgende om bestemmelsens betingelser samt afsnit 5.3, hvor administrativ praksis gennemgås, udledes hvordan de enkelte betingelser i ligningslovens § 3 skal forstås og anvendes i praksis, men det ses også, at der endnu, for skatterådgivere og skatteydere, er en usikkerhed forbundet ved, om man bliver omfattet af omgåelsesklausulen eller ej. Denne usikkerhed kan få flere virksomheder til at indsende spørgsmål om bindende svar, for at få afklaret, hvorvidt deres påtænkte transaktion er omfattet.

Det må findes at hensigten og formålet med implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet artikel 6, og dermed den nye ligningslov § 3, har været at skabe et værktøj, der kan virke mod den aggressive skatteplanlægning og som har til formål at finde hullerne i skattelovgivningen. Trods dette, kan der sættes spørgsmålstegn ved, om behovet for en så vidtgående omgåelsesklausul har været nødvendig i kampen mod aggressiv skatteplanlægning, og om hvorvidt klausulen har haft den ønskede effekt.

Den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3, implementeret fra skatteundgåelsesdirektivet, er nok ikke perfekt i dens ordlyd og udformning – men den nok heller ikke værdiløs.

8 Referencer

Det bemærkes at kilder i form af bindende svar, artikler m.m. er hentet i PDF-form fra Karnov, hvorfor der henvises til sidetallet, som fremgår heraf.

8.1 Bøger, artikler, tidsskrifter, m.m.

Bagge, Torben, & Jantzen, Leo (red.), (2019). *Skat med omtanke – festskrift til advokat Tommy V. Christiansen*. Ex Tuto Publishing A/S.

Bjare, Peter R., & Sønderholm, Søren. (2019). Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3. *SR-Skat, SR.2019.110*.

Blume, Peter (2020). *Retssystemet og juridisk metode*. Djøf forlag .

Boch, Patrick (2015). Den Danske GAAR – Kamp for fællesskabet eller intellektuel træghed? *Skattepolitisk Oversigt, SPO.2015.317*.

Bundgaard, Jakob, Jensen, Dennis. R., & Winther-Sørensen, Niels (red.), (december 2015). *Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten*. København: Ex Tuto Publishing A/S.

Bundgaard, Jakob, Kjærsgaard, Louise F., & Tell, Michael (2021). *Den skatteretlige omgåelsesklausul*. Ex Tuto Publishing A/S.

Laursen, Aanders N., & Madsen, Liselotte (red.), (2020). *Skattely - skatteplanlægning, skatteflugt og misbrug*. København: Ex Tuto Publishing A/S.

Michelsen, Aage, Bolander, Jane, Madsen, Liselotte, Laursen, Anders, & Langhave, Inge (2019). *Lærebog om indkomstskat* (18. udg.). København: Djøf Forlag.

Munk-Hansen, Carsten (2018). *Retsvidenskabsteori* (2. udg.). København: Djøf Forlag.

Nielsen, Katrine, Ventzel, René L., & Kjær, Susanne (2020). Omgåelsesklausulen - hvad ved vi nu? *SR-Skat, SR.2020.265*.

Schmidt, Peter K., Tell, Michael, & Weber, Katja D. (2020). *International skatteret - i et dansk perspektiv*. Hans Reitzels forlag.

Tvarnø, Christina D., & Nielsen, Ruth (2021). *Retskilder og retsteorier* (5. udg.). København: Jurist- og Økonomforbundetsforbundets Forlag.

Werlauff, Erik (2019). *Selskabsret* (11. udg.). København: Karnov Group.

8.2 Vejledninger m.m.

Den Juridiske Vejledning 2022-1. (version: 3.8 – 31.01.2022).

Skatteministeriet. (Februar 2001). *Redegørelse fra Skatteretsrådet.*

SKM2018.297.SKAT. (2018). Aftale mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen og Motorstyrelsen om sager som skal forelægges for Skatterådet.

8.3 Love, bekendtgørelser, lovforslag m.m.

L 167 Bilag 1 Høringsskema. (2014-15 (1. samling)).

L 167 lovforslag som fremsat. (2014-15 (1. samling)).

L 28 Bilag 1 Høringsskema. (2018-19 (1. samling)).

L 28 Lovforslag som fremsat. (2018-19 (1. samling)).

L 28 Svar på SAU - spm. 15. (2018-19 (1. samling)).

Lov af 27. december 2018 nr. 1726 om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love. Lov om ændring af ligningsloven, 2018.

Lov af 27. december 2019 nr. 1573 om ændring af skatteindberetningsloven, skattekontrolloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven. Ændringslov.

Lov af 29. april 2015 nr. 540 om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love. Lov om ændring af ligningsloven, 2015.

Lovbekendtgørelse af 13. maj 2020 nr. 635 Skatteforvaltningsloven. *Skatteforvaltningsloven.*

Lovbekendtgørelse af 14. juni 2021 nr. 1284 om indkomstskat for personer m.v. *Personskatteloven.*

Lovbekendtgørelse af 17. august 2021 nr. 1735 om påligningen af indkomstskat til staten. *Ligningsloven.*

Lovbekendtgørelse af 22. april 2014 nr. 433 Forvaltningsloven. *Forvaltningsloven.*

Lovbekendtgørelse af 22. februar 2021 nr. 251 Selskabsskatteloven. *Selskabsskatteloven.*

Lovbekendtgørelse af 29. januar 2021 nr. 172 om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. *Aktieavancebeskatningsloven.*

Skatteudvalget (SAU) alm. del spørgsmål. (23. marts 2018). Svar på spørgsmål nr. 278.

8.4 Direktiver, henstillinger, rapporter m.m.

Council directive of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (2016/1164). Anti Tax Avoidance Directive.

Council directive of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (2018/822).

Europa-Kommissionen. (2012). *Henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning*.

Europa-Kommissionen. (6. december 2012). *Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet: En handlingsplan til styrkelse af bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse*. Bruxelles.

Europa-Kommissionen. (25. november 2013). *Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater*.

Europa-Kommissionen. (28. januar 2016). *Forslag til Rådets direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte påvirker det indre markedes funktionsmåde*.

Europa-Kommissionen. (20. november 2017). *Europæisk semester temablag: Begrænsning af aggressiv skatteplanlægning*.

European Commission. (november 2019). *Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices*.

Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU. (5. december 2015). Rådet for Den Europæiske Union. Dokument nr. 16435/14.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2015). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - ACTION 6: 2015 Final Report*.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2021). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping*.

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

Rådets direktiv af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater(...) (2009/33). (2009). *Fusionsskattedirektivet*.

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

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

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

8.5 Bindende svar og domme

C-110/99 Emsland-Stärke. EU-Domstolens dom af 14. december 2000.

C-116/16 'Udbytte-sagerne'. EU-Domstolens dom af 26. februar 2019.

SKM2016.16.HR. Højesterets dom af 31. marts 2015, j.nr. 196/2013.

SKM2016.197.SR. Skatterådets bindende svar af 15. marts 2016, j.nr. 15-0701122.

SKM2017.333.SR. Skatterådets bindende svar af 28. marts 2017, j.nr. 16-1666325.

SKM2018.466.SR. Skatterådets bindende svar af 28. august 2018, j.nr. 18-0259316.

SKM2020.274.SR. Skatterådets bindende svar af 31. marts 2020, j.nr. 19-0908146.

SKM2020.293.SR. Skatterådets bindende svar af 23. juni 2020, j.nr. 20-0251177.

SKM2020.293.SR. Skatterådets bindende svar af 23. juni 2020, j.nr. 20-0251177.

SKM2020.349.SR. Skatterådets bindende svar af 25. august 2020, j.nr. 20-0270872.

SKM2020.39.SR. Skatterådets bindende svar af 19. november 2019, j.nr. 19-0437107.

SKM2020.448.SR. Skatterådets bindende svar af 20. oktober 2020, j.nr. 20-0647964.

SKM2020.521.SR. Skatterådets bindende svar af 17. november 2020, j.nr. 20-0801963.

SKM2020.559.SR. Skatterådets bindende svar af 17. november 2020, j.nr. 19-0823037.

SKM2022.12.SR. Skatterådets bindende svar af 14. december 2021, j.nr. 21-0774447.

8.6 Internetsider

DLA Piper. (11. december 2015). *G20 godkender "BEPS"-projekt til bekæmpelse af international skatteudnyttelse*. Hentet fra <https://jurainfo.dk/artikel/g20-godkender-beps-projekt-til-bekaempelse-af-international-skatteudnyttelse>

Kromann Reumert. (u.d.). *DAC6*.

Hentet fra <https://kromannreumert.com/raadgivning/juridiske-specialer/skat/dac6>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (u.d.). *Action 6 Prevention of tax treaty abuse*. Hentet fra <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (u.d.). *About - Our global reach*. Hentet fra <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (u.d.). *About - Who we are*. Hentet fra <https://www.oecd.org/about/>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (u.d.). *International collaboration to end tax avoidance*. Hentet fra <https://www.oecd.org/about/>

PwC. (u.d.). *Tax Policy: General Anti-avoidance rule*.

Hentet fra <https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/gaar-general-anti-avoidance-rule-en.pdf>

Skærmpoint

Ordoptælling

Statistik:

Sider	75
Ord	23.381
Tegn (uden mellemrum)	142.064
Tegn (med mellemrum)	165.307
Afsnit	456
Linjer	2.035

☐ Medtag fodnoter og slutnoter

Luk