

# VÆRNSREGLER I SKATTERETTEN

## Anti-avoidance rules in tax law

af MATHIAS FROSTHOLM KRISTENSEN

*Formålet med dette speciale er at undersøge formerne for generalklausuler i skatteretten samt, at undersøge hvorvidt de erfaringer, der er draget i Norge og Sverige på området, vil kunne bruges i Danmark i forbindelse med en implementering af en generalklausul i dansk skatteret. EU har ved Anti-Tax Avoidance Directive indført en række bestemmelser i et forsøg på at dæmme op for aggressiv skatteplanlægning. Én af disse bestemmelser er en generel omgåelsesklausul. Direktivet skal være implementeret i dansk ret inden 31/12 2018 jf. EU's Anti-Tax Avoidance Directive. Det danske folketing er derfor forpligtiget til at forholde sig til, hvordan dette direktiv skal implementeres.*

*I specialet " Værnsregler i Skatteretten " bliver det beskrevet hvilke fordele og ulemper, der er ved at udfærdige regler som forsøger at lukke specifikke skatteretlige huller, også kaldet SAAR-bestemmelser. Denne beskrivelse sammenholdes med fordelene og ulemperne ved generelle værnsregler, også kaldet GAAR-bestemmelser.*

*Ud fra en analyse af GAAR-bestemmelsen i Anti-Tax Avoidance direktivets artikel 6, sammenlignes bestemmelsen med den tidligere indførte GAAR-bestemmelse i Moder-/datter-direktivet. Denne bestemmelse er implementeret i dansk ret ved Ligningsloven § 3 stk. 1 og stk. 2.*

*Der redegøres efterfølgende for den implementerede generalklausul i Sverige, samt den foreslåede i Norge, og derefter sammenlignes disse med ATA-direktivets ordlyd.*

*Det bliver i specialet konkluderet, at man i Sverige langt hen ad vejen vil kunne lade Skatteflygslagen bestå, som man også gjorde i forbindelse med implementeringen af Moder-/Datter-direktivets GAAR-bestemmelse. Dog stilles der spørgsmålstejn ved, om den svenske lovfortolkning vil blive presset af den meget bredere udformning af ATA-direktivets art. 6.*

*Norge har modsat Sverige ikke implementeret en lovfæstet omgåelsesklausul, dog eksisterer der i Norge en ulovfæstet omgåelsesklausul. Specialet analyserer betingelserne for denne ulovfæstede klausul, samt det forslag professor Frederik Zimmer udarbejdede i foråret 2016, om at lovfæste denne klausul.*

*Efter en komparativ analyse af Frederik Zimmers forslag og ATA-direktivets art. 6, konkluderer specialet at Zimmers forslag rummer proportionalitetsbetragtninger, som ikke eksisterer i ATA-direktivets GAAR-bestemmelse. Samtidig konkluderes det, at der i ATA-direktivet er taget højde for, at aggressiv skatteplanlægning er en international problematik, og ikke kan løses internt i staterne.*

*Slutteligt kommer specialet med en række anbefalinger i forbindelse med implementeringen af ATA-direktivets art. 6. Det konkluderes, at man ved at se på formuleringen af den norske GAAR-bestemmelse, vil kunne opnå en lovgivning der stemmer mere overens med den danske praksis på området. Der stilles samtidig spørgsmålstejn ved den manglende proportionalitetsbetingelse i ATA-direktivets GAAR-bestemmelse.*

*Specialet konkluderer bekymret, at implementeringen af ATA-direktivet vil medføre et yderligere dokumentationskrav som bliver pålagt virksomhederne. Et sådan krav ses også ved "transfer pricing"-problematikker og dette medfører, at virksomhederne bruger svimlende beløb på at være i overensstemmelse med reglerne og på at dokumentere dette.*

*Til sidst i specialet bliver det anbefalet at man modsat implementeringen af Ligningslovens §3, hvor man blot implementerede ordlyden af bestemmelserne direkte, kodificerer den danske retspraksis. Dette vil medføre mindre tvivl blandt de selskaber, der bliver påvirket af implementeringen, samt lægge sig op ad den nugældende "realitetsgrundsætning".*

# INDHOLDSFORTEGNELSE

1	INDLEDNING .....	4
1.1	Præsentation af emne.....	4
1.2	Problemformulering .....	4
1.3	Afgrænsninger .....	5
2	VÆRNSLOVGIVNINGEN GENERELT.....	5
2.1	Generelt om værnsløvgivningen.....	5
2.1.1	Relativ kontra individuel retssikkerhed .....	6
2.2	Værnsreglerne i fire hovedgrupper.....	7
2.2.1	Om aggressiv skatteplanlægning .....	8
3	SAAR & GAAR .....	8
3.1	Indledning om SAAR.....	8
3.2	Fordele.....	8
3.2.1	Legalitetsprincippet .....	9
3.2.2	Forudberegnelighed .....	9
3.2.3	Lukker huller effektivt.....	10
3.3	Ulemper .....	10
3.3.1	Kompleksitet.....	10
3.3.2	Det rindende vands princip.....	10
3.4	Indledning om GAAR – General Anti Avoidance Rules .....	11
3.5	Fordele ved ulovbestemt GAAR .....	11
3.5.1	Effektivitet .....	11
3.5.2	Omskiftelighed .....	12
3.5.3	Forudberegnelighed .....	12
3.5.4	Legalitetsprincippet .....	12
3.6	Ulemper ved ulovbestemt GAAR .....	13
3.6.1	Forudberegnelighed .....	13
3.6.2	Legalitetsprincippet .....	13
<b>3.6.3</b>	Ændring af praksis.....	13
3.6.4	SAAR-bestemmelser .....	14
3.6.5	Proportionalitet .....	14
3.7	Fordele ved lovbestemt GAAR .....	14
3.7.1	Effektivitet .....	14
3.7.2	Legalitetsprincippet .....	15
3.8	Ulemper ved lovbestemt GAAR .....	15
3.8.1	Legalitetsprincippet .....	15
3.8.2	Effektivitet .....	16
3.8.3	Objektiv undersøgelse .....	16
3.9	Konklusion .....	16
4	EU’S ANTI-TAX DIRECTIVE.....	16
4.1	Sammenligning med Ligningslovens §3 .....	19

4.1.1	Sammenligning med LL §3 stk. 1.....	19
4.1.2	Analyse af ATA-direktivets art. 6.....	20
5	OECD – BEPS.....	23
5.1	OECD’s Principle Purpose test.....	24
6	SKATTEFLUGT I SVENSK RET.....	25
6.1	Analyse af den svenske Skatteflyktslag.....	26
6.1.1	Skattemæssigt formål.....	26
6.1.2	Medvirkningskravet.....	26
6.1.3	Hensigtskravet.....	27
6.1.4	Strid med lovgivningens formål.....	27
6.2	Konsekvenserne af Skatteflyktslagens §2.....	29
6.3	”Rättshandlingarnas verkliga innebörd”.....	29
6.4	Forvaltningsdomstolen.....	30
6.5	Komparativ analyse.....	30
6.5.1	Serier af arrangementer.....	30
6.5.2	Medvirken.....	30
6.5.3	Övervägande skälet.....	31
6.5.4	Skattefordel.....	31
6.5.5	Som virker mod formålet og med gældende skatteret.....	31
6.5.6	Forskel.....	32
6.5.7	Legalitetsprincippet.....	32
6.6	Konklusion.....	33
7	NORSK RET.....	33
7.1	Indledning.....	33
7.2	Ulovfæstet omgåelsesnorm.....	34
7.3	Grundvilkåret.....	34
7.4	Tillægsvilkåret.....	35
7.4.1	Disposisjonens egenverdi.....	36
7.4.2	Skatteytters formål.....	36
7.4.3	Omstendighetene for øvrig.....	37
7.4.4	Stridende mot skattereglenes formål.....	37
7.5	Retsvirkningerne af omgåelsesnormen.....	37
7.6	Frederik Zimmers forslag til at lovfæste den norske omgåelsesnorm.....	38
7.6.1	Indledning.....	38
7.6.2	Forslagets §1.....	38
7.6.3	Forslagets §2.....	39
7.6.4	Forslagets §3- Konsekvenserne af lovens anvendelse.....	41
7.7	Komparativ analyse af ATA-direktivet og forslaget til omgåelsesloven.....	42
7.7.1	Konsekvens.....	42
7.7.2	Serier af arrangementer.....	43
7.7.3	Skattytters formål.....	43

7.7.4	Skattefordel.....	43
7.7.5	Som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret.....	43
7.7.6	Realitetsvurderingen.....	44
7.7.7	Største forskel.....	44
7.8	Konklusion.....	44
8	KONKLUSIONSAFSNITTET.....	45
8.1	Legalitetsprincippet.....	45
8.2	Proportionalitet:.....	45
8.3	Retssikkerhed.....	46
9	LITTERATURLISTE.....	46

## Abstract:

This master's thesis describes the different types of Anti-Tax Avoidance Rules present in legal systems, hereunder the advantages and disadvantages with these. The thesis construes the Anti-Tax Avoidance Directives General Anti Avoidance Rule (GAAR) in relation to both the preambles to the directive and the former GAAR in the Parent Subsidiary directive. The thesis then describes the applicable law in both Sweden and Norway and compares their types of GAAR-provisions with the GAAR from the Anti-Tax Avoidance directive.

In the end the master's thesis concludes that it is a question of how Denmark is going to implement the GAAR from the Anti-Tax Avoidance directive. Instead of just using the "*one size fits all*" it would be very beneficial for the Danish legal system to codify the present Danish case law and thereby the doctrine "*realitetagrundsætningen*". It would also be very beneficial if the Danish legal system made the GAAR doctrine, which would make it possible to alter preliminary facts, the way it is possible in the present. This way the insecurity a new GAAR would stir, is kept to a minimum.

## 1 Indledning

### 1.1 Præsentation af emne

Der har i Danmark længe været en diskussion om vedtagelsen af en lovbestemt omgåelsesklausul var nødvendigt for at lukke for de skattehuller, der måtte være i vores skattelovgivning. Denne diskussion er nu forstummet, eftersom EU ved Anti-Tax Avoidance Direktivet har indført en række bestemmelser i et forsøg på at dæmme op for aggressiv skatteplanlægning. En af disse bestemmelser er en generel omgåelsesklausul. Direktivet skal være implementeret i dansk ret inden 31/12 2018 jf. EU's Anti-Tax Avoidance Directive.

Spørgsmålet er derfor ikke længere, om bestemmelsen skal indføres, men i højere grad om *hvordan*. Som følge af de senere års mediemæssige dækning af aggressiv skatteplanlægning er det et utroligt aktuelt emne, som vedbliver med at skabe problemer.

### 1.2 Problemformulering

Nærværende specialeafhandling har til formål at undersøge formerne for omgåelsesklausuler i skatteretten. Afhandlingen vil tage udgangspunkt i en grundlæggende redegørelse for forskellige former for skatteretlige omgåelsesklausuler.

Dernæst har afhandling til formål at skildre Anti-Tax Avoidance Direktivets generelklausul samt at fortolke denne i en EU-retlig og dansk kontekst.

Endeligt vil afhandlingen redegøre for omgælsesreglerne i de to nordiske lande Sverige og Norge samt sammenligne disse regler med generelklausulen fra Anti-Tax Avoidance Direktivet.

Slutteligt konkluderes på, hvordan en Anti-Tax Avoidance Direktivets generelklausul fordelagtigt bør implementeres i dansk ret.

### 1.3 Afgrænsninger

*Afgræsning over for LL §3.*

Diskussionen af hvorvidt, det er nødvendigt med en generelklausul i dansk ret, vil for nogle være forældet. Dette skyldes særligt implementeringen af LL §3, på baggrund af moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU) samt OECD's BEPS action 6 anbefalinger. I LL § 3 er der to særskilte generelklausuler.<sup>1</sup> I denne afhandling vil der blive fokuseret på EU's Anti-Tax Avoidance Direktiv. LL §3 vil derfor kun blive brugt som sammenligningsgrundlag i forbindelse med fortolkningen af art. 6 i Anti-Tax Avoidance direktivet.

*Yderligere afgræsning*

Afhandlingen vil udelukkende behandle direkte indkomst manipulation og vil derfor ikke fokusere på moms- samt afgifts-området. Derudover vil yderligere værnsregler kun blive inddraget i det omfang, disse hjælper på forståelsen af Anti-Tax Avoidance Direktivet. Afhandlingen er derudover afgrænset til at behandle den rent skatteretligt problemstilling. Evt. statsretlige, skatteforvaltningsretlige eller skattestrafferetlige vil ikke blive inddraget.

## 2 Værnslovgivningen generelt

### 2.1 Generelt om værnslovgivningen

Problemstillingen med værnsregler opstår, når en skattepligtig juridisk- eller fysisk person, forsøger at manipulere med det faktum, der lægges til grund for en skattefastsættelse. Manipulation forekommer som udgangspunkt i en af de tre hovedgrupper: indkomsttype, indkomstmodtager og indkomststed. Denne opdeling er diskuteret nedenfor i afsnit 2.2. En sådan manipulation vil ofte bestå af en eller en række civilretligt gyldige transaktioner<sup>2</sup>. Formålet med transaktionerne kan være at tilegne sig en skattemæssig fordel eller undgå en skattemæssig ulempe. Lovgivningsmæssigt forsøger man derfor at indføre regler som dæmper op for disse omgælsesforsøg. Sådanne regler kaldes værnsregler. Generelt findes der to typer værnsbestemmelser: SAAR (Specific Anti Avoidance Rules) og GAAR (General Anti Avoidance Rules). Nedenfor er de nærmere defineret og diskuteret, her skal blot gøres opmærksom på, at denne opdeling findes.

En manipulation, hvor man ændrer på det faktum, SKAT skal lave en korrekt skatteansættelse ud fra, er at karakterisere som et misbrug. Man kunne argumentere for, at det blot er et faktum for virksomheder i et globaliseret samfund, at lavskattestater medfører en lempeligere beskattning, og det derfor blot er omfattet af alm. skattetænkning. I dansk ret er skattetænkning som udgangspunkt i orden. En juridisk person er derfor berettiget til at indtænke, hvordan man kan gøre en transaktion billigst - ikke bare prismæssigt, men også skattemæssigt. Dette hensyn er ofte også varetaget i lovgivningen, her kan blandt andet nævnes reglerne om generationsskifte

---

<sup>1</sup>For en diskussion og yderligere uddybning af anvendelse området af disse henvises: Misbrug af direktiv- og overenskomstmæssige skattefordele efter indførslen af ligningslovens § 3 – Specialeafhandling af Jesper Juul.

<sup>2</sup>Jf. UfR 1982.738 Ø,

og reglerne om spaltning og fusion. Disse giver en række fordele til den skattepligtige juridiske person i forbindelse med strukturændringer.

Overordnet set er der fra staternes side et stort incitament til at dæmme op for skattespekulation. Dette skyldes især, at udbredt aggressiv skatteplanlægning er et stort samfundsøkonomisk problem. Samtidig vil en ubegrænset mulighed for at skatteplanlægge medføre, at der vil komme en stor konkurrenceforvriddning til fordel for de selskaber, der har ressourcerne til at allokere og flytte skatteprovenu fra højt beskattede stater til stater, hvor det skattemæssigt er mere fordelagtigt. En sådan mulighed for allokation vil først og fremmest ramme samfundsøkonomien, men også skade de resterende skatteydere. Særligt eftersom disse vil blive ramt på deres retsfølelse og miste tilliden til det etablerede skattesystem.

Dette er retspolitiske hensyn er beskrevet af Frederik Zimmer således<sup>3</sup>

Dessuten vil skatleggingen om omfattende skatteplanlægning aksepteres, lett bli oppfattet som urettferdig, våde mellom skatteyttere på reelt sett samme inntektsnivå (horisontal rettferdighet) og ikke minst mellom skatteyttere på ulikt inntektsnivå (vertikal rettferdighet) fordi skatteyttere med høy inntekt og stor formue typisk har større mulighet for å drive skatteplanlegging enn skattytere med lavere inntekt og formue.

Det er derfor ikke kun skatteprovenuet fra de virksomheder, der vælger at udnytte skattehullerne, vi som samfund kan komme til at mangle. Hvis den almindelige skattepligtige borger mister tilliden til systemet vil dette resultere i en øget skatteflugt.

### 2.1.1 Relativ kontra individuel retssikkerhed

Der har i den skatteretlige teori været en diskussion vedr. begreberne relativ og individuel retssikkerhed. Ifølge Jan Pedersen<sup>4</sup> er begrebet relativ retssikkerhed defineret som, at der for *”det samlede antal skattesubjekter”* gælder krav om *”størst mulig garanti for, at andre skatteydere ikke undergives en for lav skatteansættelse og derved opnår en skattefordel, som ikke er i overensstemmelse med den underliggende lovgivning”*. Jan Pedersen argumenterer med dette for, at den relative retssikkerhed udspringer i princippet om lighed for loven. Derved vil denne relative retssikkerhed blive knægtet, såfremt man ikke sørger for at dæmme op for *”søfistikerede omgørelser eller strafbare unddragelser”*. Det er af Søren Friis Hansen forsøgt at undergrave dette begreb, eftersom han ikke mener, at et sådan har nogen værdi. Friis Hansen<sup>5</sup> mener, *”der findes ikke i EMD’s praksis grundlag for en antagelse om, at hensynet til beskyttelse af det enkelte individs fundamentale rettigheder skulle kunne tilsidesættes under henvisning til en »relativ retssikkerhed”*.

Denne forfatter skal ikke gøre op med hverken diskussionen om relativ retssikkerhed i skattemæssige spørgsmål, eller hvorvidt EMD’s praksis er underbyggende for, at der ikke findes en relativ retssikkerhed. Det skal blot fremføres, at der i teorien har været en sådan diskussion, og at der som udgangspunkt var enighed om, at den absolutte retssikkerhed eksisterede. Derved sikres skatteyderen mod »at betale for meget i skat«, hvilket efter begge forfattere er i overensstemmelse med EMRK og grundlovens § 43.

---

<sup>3</sup>NOU 2016:5 Lovfestning av en generell omgørelsesregel -Frederik Zimmer, S. 65 afsnit 7. 2

<sup>4</sup>Jan Pedersen, ”Retssikkerhed – et tveægget sværd” i Festskrift til Aage Michelsen (re. Krüger Andersen, m. fl. 2000), s. 127 – 138 (s. 130)

<sup>5</sup>Søren Friis Hansen U.2008B.59 afsnit 5.1

## 2.2 Værnsreglerne i fire hovedgrupper

Værnsreglerne er indført for at dæmme op for de forsøg på manipulation, som ville kunne resultere i en lavere skatteansættelse i Danmark og manglende skattebetaling i et andet land. Ofte er denne situation omtalt som det ”*rindende vands princip*”<sup>6</sup>, hermed forstås, at lovgiver forsøger at lukke hullerne i skattedæmningen, mens skattepligtige juridiske eller fysiske personer forsøger at få pengene ud af den danske sø. Dette skyldes det faktum, at der i de forskellige landes skattesystemer findes en række strukturforskelle. Strukturforskellene er et udslag af de forskellige landes skattepolitik. Særligt lande med et ekstraordinært højt beskatningsniveau vil have udbredte problemer med skatteflugt og aggressiv skatteplanlægning.

Skattelovgivningens strukturforskelle er overordnet set inddelt i fire hovedgrupper<sup>7</sup>

1. *Den differentierede beskatning hos forskellige skattesubjekter af samme indkomst.*
2. *Den differentierede beskatning af forskellige indkomstformer hos samme skattesubjekt.*
3. *Den differentierede beskatning hos samme skattesubjekt af samme indkomst i forskellige indkomstår.*
4. *Den differentierede beskatning hos samme skattesubjekt og af samme indkomstform i forskellige internationale skattesystemer*<sup>8</sup>.

Denne række helt grundlæggende strukturforskelle medfører, at det fortsat er fordelagtigt for virksomhederne at inkorporere et skattemoment i planlægningen af deres drift af virksomheden. Disse er grundlæggende og udløser derfor en række velkendte problemstillinger. Spørgsmålet om; 1) rette indkomstmodtager 2) rette indkomsttype 3) rette indkomsttidspunkt og 4) rette indkomststed.

### *Ad. 1): Rette indkomst modtager*

De forskellige skattesubjekter beskattes med forskellige skatteprocenter. Denne forskel medfører, at det ofte er fordelagtigt at flytte indkomsten til den person eller det selskab, der er lavest beskattet.

### *Ad. 2): Rette indkomsttype*

Forskellige indkomsttyper beskattes også med forskellige skatteprocenter, dette kunne f.eks. være udbyttebeskatning kontra beskatning af afbetaling på lån. Her vil der være tale om en forvriddning i fremtrædelsesformen, således at indkomsttypen fremstår som den skattemæssigt mest fordelagtige. Sidestillet hermed kan visse udgifter også fratrækkes i større grad end andre<sup>9</sup>.

### *Ad. 3): Rette indkomsttidspunkt*

Forskellige skatteansættelse alt efter hvornår en indkomst er periodiseret. Dette vil for fysiske personer ofte være, om man ved at modtage en indkomst i et givent indkomst år skal betale topskat. Derudover, om der er tale om et ejertidskrav, hvorved man først vil være skattefri efter en periode.

### *Ad. 4): Rette indkomststed*

Den sidste er for så vidt en opsamlings kategori, hvorved alle de ovenstående problemstillinger vil kunne aktualiseres som en del af denne.

---

<sup>6</sup>Princippet en beskrivelse af det til stadighed mere komplicerede skattesystem. Det er blandt andet anført af Jan Pedersen i Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard m.fl s. 120.

<sup>7</sup>Skatteretten 1. Jan Pedersen m.fl. s. 140 samt Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. – Jan Pedersen s. 121

<sup>8</sup>Jan Pedersen har i begge kun opdelt sine forskelle i tre områder. Det kan dog virke formålstjenligt at have spørgsmålet om tidspunktet for indkomsterhvervelsen separeret fra stedet for indkomstens erhvervelse.

<sup>9</sup>Blandt andet forskellen mellem fradragsværdien for reklame over for repræsentation

Rette indkomst sted medfører, at man forsøger at flytte en indkomst fra en geografisk placering til en anden. Internt i EU har man netop forsøgt ved at lave en række direktiver at præge udviklingen på det skatteretlige område, således at man på sigt kommer til et indre marked uden de store skattemæssige forskelle. Samme formål har G20 samarbejdet OECD søsat med deres nyeste BEPS projekt<sup>10</sup>. Som følge af, at de tre ovenstående strukturforskelle ikke kun gør sig gældende internt i vores eget land, men i allerhøjeste grad også er vigtige i forbindelse med global skatteplanlægning, er dette blevet et til stadighed mere omdiskuteret område. Samtidig er skatteprocenterne på især selskabsskatten i hastigt nedadgående retning. Dette er ifølge Jan Pedersen starten på et *"race to the bottom"*, hvor staterne sætter deres selskabsskatteprocent ned, således det er attraktivt at have virksomhed i det pågældende land<sup>11</sup>.

### 2.2.1 Om aggressiv skatteplanlægning

Hvis man tillader aggressiv skatteplanlægning, vil de selskaber, der udnytter dette, opnå en stor konkurrencemæssig fordel frem for de selskaber, der ikke har mulighederne eller ressourcerne. Det er derfor også hensynet til den frie konkurrence, der varetages ved indførsel af værnsregler. Yderligere vil en lempelig tilgang til skatteplanlægning medføre en lavere tillid til det interne skattesystem. Et sådant system fungerer kun, såfremt alle føler, de bidrager med den korrekte andel. Udtrykket *"de bredeste skuldre bærer det største læs"* er i høj grad gældende indenfor skatteretten<sup>12</sup>.

Det er derfor meget forskellige områder, de nuværende værnsregler dækker, da de lukker muligheden for manipulation på en række områder<sup>13</sup>. Værnsregler, som udspringer af det *"rindende vands princip"*, er ofte karakteriseret som SAAR (Special Anti Avoidance Rules)<sup>14</sup>.

## 3 SAAR & GAAR

I det følgende afsnit er SAAR- og GAAR-bestemmelserne behandlet. Fokus er på de fordele og ulemper, de forskellige typer bestemmelser fremtvinger. Behandlingen af GAAR-bestemmelserne er opdelt i en lovbestemt GAAR og en ulovbestemt. Oplistingen er som udgangspunkt ikke udtømmende, men er blot et udtryk for denne forfatters subjektive holdninger til bestemmelsernes fordele og ulemper.

### 3.1 Indledning om SAAR

SAAR-bestemmelser er regler, der regulerer et specifikt retsområde. Oftest er der tale om meget komplicerede regler, der for en lægmand forekommer næsten umulige at omsætte til praksis. Selv for en fagmand med indgående juridisk- samt skatteretskendskab kan SAAR-bestemmelser synes at være en utrolig byrde, da disse opsætter meget strenge regler og ofte regulerer et forhold med meget lidt rum til fortolkning.

### 3.2 Fordele

Herunder er rækken af de umiddelbare fordele, der er ved en SAAR-bestemmelse oplistet.

---

<sup>10</sup>OECD BEPS (Base erosion and profit shifting) project. Behandles neden for i afsnit:

<sup>11</sup>Samtidig har lande som Irland, lavet særskilte skatteaftaler med store globale koncerner, med henblik på at tiltrække dem til netop deres land.

<sup>12</sup>Dette kaldes også den relative retssikkerhed. Jf. afsnit 2.1.1

<sup>13</sup>Her kan blandt andet ses reglerne om Transfer Pricing, tynd kapitalisering,

<sup>14</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. Jan Pedersen s. 124.



### 3.2.1 Legalitetsprincippet

En af de største fordele ved SAAR-bestemmelser er i høj grad, at man<sup>15</sup> overholder legalitetsprincippet. Grundlæggende er der enighed om, at legalitetsprincippet består af to dele ”den formelle lovs princip<sup>16</sup>” og ”hjemmelskravet”.

Det er af Jan Pedersen påpeget<sup>17</sup> at:

”...den formelle lovs princip har en fremtrædende placering i skatteretten... Den Formelle lovs princip er ikke blot en teoretisk begrebsdannelse, men har også en praktisk betydning. Ved skatteretlig retsanvendelse er det derfor ofte relevant at undersøge, om en påberåbt sekundær retskilde har den fornødne hjemmel og ikke er i modstrid med trinøjere normer.”

I forhold til SAAR-bestemmelserne er ”den formelle lovs princip” i høj grad efterfulgt ved indførelsen af disse. Særligt da SAAR-bestemmelse ofte indeholder regler om, hvornår den resterende lovgivning ikke gør sig gældende, eller hvornår en given transaktion medfører et øget skattetilsgn.

Hernæst er den anden del af legalitetsprincippet ”hjemmelskravet”. I en skattemæssig henseende er hjemmelskravet skærpet, det følger af GRL § 43. Herved kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Det er derfor ikke blot skattepålægget, der skal være hjemlet ved lov. Også en ændring eller en ophævelse af en given skat skal være direkte hjemlet. I teorien er det hævdet, at GRL § 43 sætter meget snævre rammer for anvendelsen af ramme-lovgivning indenfor skatteretsområdet<sup>18</sup>. Dette er i god tråd med anvendelsen af SAAR-bestemmelser som værn mod skattespekulation. SAAR-bestemmelser levner som udgangspunkt meget lidt rum til fortolkning. Dette giver uden tvivl en øget retssikkerhed for borgerne samt for de selskaber, der handler i overensstemmelse med gældende ret.

### 3.2.2 Forudberegnelighed

Forudberegnelighed er på lige fod med legalitetsprincippet, et helt grundlæggende hensyn i en skatteretlig tankegang. At man som skattepligtig borger forinden en given transaktion kan beregne, hvad denne vil medføre af skattemæssige konsekvenser. Dette hensyn dikterer dog ikke, at den skatteretlige hjemmel skal være forståelig for lægmand, men det er blot vigtigt, at en fagmand på det skatteretlige område vil kunne læse reglerne og give et meget kvalificeret bud på, hvordan en given handel vil blive anset i en skattemæssig henseende.

Som eksempel på SAAR-regler, hvorved man kan læse konsekvensen ud af loven, kan blandt andet nævnes reglerne om tynd kapitalisering i SEL § 11. Denne regel medfører, at koncernbunden selskab eller et selskab med bestemmende indflydelse jf. LL § 2 stk. 1, som har en uforholdsmæssig stor gæld i forhold til egenkapital<sup>19</sup>, ikke vil kunne opnå rentefradrag eller kurstab på kontrolleret gæld<sup>20</sup>. En sådan regel medfører, at man som virksomhed på forhånd ved, at hvis man optager et stort lån indenfor en koncern eller af et andet selskab med bestemmende indflydelse uden samtidig at sørge for at holde egenkapitalen høj, så vil man miste den fradragsret der ellers er hjemlet i overensstemmelse med reglerne om rentefradrag<sup>21</sup>.

---

<sup>15</sup>Jf. Anders Hultquist, Legalitetprincippet ved inkomstbeskattningen

<sup>16</sup>At en lov kun kan ophæves og ændres ved lov, samt den retlige trinfølge.

<sup>17</sup>Jan Pedersen mfl., Skatteretten 1 s. 105

<sup>18</sup>Jan Pedersen mfl. Skatteretten 1 s. 107

<sup>19</sup>Ratio 4:1

<sup>20</sup>For en yderligere uddybning af reglerne om tynd kapitalisering henvises til Skatteretten 2 s. 374

<sup>21</sup>Selskabsskattelovens § 11 smh. m. LL § 2

### 3.2.3 Lukker huller effektivt

SAAR-bestemmelser har også den positive effekt, at de effektivt regulerer et forhold<sup>22</sup>. Dette skyldes karakteren af SAAR-bestemmelserne er, at de bliver skabt, når lovgiver opdager et hul i den gældende skattelovgivning.

## 3.3 Ulemper

### 3.3.1 Komplexitet

En af de største ulemper ved at bruge SAAR-bestemmelser som værn mod aggressiv skatteplanlægning er SAAR-bestemmelsernes umiddelbare kompleksitet. Dette skyldes, at reglerne er værnbestemmelser for konkrete<sup>23</sup> problemer. Bestemmelserne er derfor ofte skrevet så specifikt, at de for en lægmand vil være decideret uforståelige. En sådan kompleksitet medfører, at den øgede forudberegnelighed<sup>24</sup> lider under kompleksiteten af skattesystemet. Disse regler danner et mere og mere fintmasket net, som derved er ment til at gøre det umuligt at finde ”huller” i skattereglerne.

### 3.3.2 Det rindende vands princip

En anden ulempe er, at der konstant kræves nye bestemmelser for at dæmme op for de konstruktioner, der bliver forsøgt af skattespekulanterne. Konstruktionerne kan oftest ikke dæmmes op for ved almindelig lovfortolkning<sup>25</sup>. Dette skyldes især, at selve problemet med omgørelserne er, at de dispositioner, der bliver lagt til grund, er i overensstemmelse med gældende lovgivning. De er ydermere også i overensstemmelse med formålet af SAAR-reglerne, da disse ikke er lavet for at dæmme op for præcist den omgørelse, der er blevet foretaget. Derved kræver en veludviklet SAAR-lovgivning, at der hele tiden dæmmes op for de huller, der opstår ved vedtagelse af nye regler. Jan Pedersens beskrivelse af det ”*rindende vands princip*” beskriver problemet meget godt<sup>26</sup>. Princippet bygger på ideen om, at når man bygger en dæmning, så holder den kun vandet tilbage for en tid, hvorefter vandet begynder at flyde over igen. I skattemæssig henseende er SAAR-bestemmelserne dæmningen. De lukker de huller, der måtte være i fundamentet for derved at bygge muren højere. Dog vil SAAR-bestemmelser ofte bygge skævt oven på det nuværende system. Og tilpasningen mellem eksisterende regler og nye bestemmelser kan medføre, at SAAR-bestemmelserne skaber huller samtidig med, at de lukker for andre. Dette medfører over tid, at skattesystemet fremstår som en jungle af kringlede bestemmelser uden nogen umiddelbar anden sammenhæng end at fastholde indtægter og derved beskatningskompetencer inden for Danmarks grænser. Princippet dikterer derfor, at der med et værn udelukkende bestående af SAAR-bestemmelserne, så skal der til stadighed udformes lovgivning, der skal lukke de huller, tidligere lovgivning har skabt.

---

<sup>22</sup>Jf. *Det rindende vands princip* i afsnit 3.3.2

<sup>23</sup>Specific – konkrete problemer

<sup>24</sup>Som var en fordel efter 3.2.2

<sup>25</sup>Vedr. diskussionen om lovfortolkning og retskildelære se UfR 2008Bs.379, samt UfR 2009Bs.220. Af henholdsvis Søren Friis Hansen og Jan Pedersen. Er yderligere diskuteret af Aage Michelsen i Lærebog om Indkomstskat 16. Udg. S.145

<sup>26</sup>Skatteflugt og skattely - et essay . Jan Pedersen 2014 samt afsnit 2.2

### 3.4 Indledning om GAAR – General Anti Avoidance Rules

Modsat SAAR-bestemmelser findes der to typer GAAR-bestemmelser eller måder at have en GAAR på. Disse findes både i en lovbestemt og en ulovbestemt form.

Ens for begge typer er deres generelle udtryk. En GAAR-bestemmelse eller grundsætning<sup>27</sup> er en bredt formuleret klausul, som dækker over en række omgåelsestilfælde, og som kan blive bragt i spil af skattemyndighederne for derefter at omkvalificere det skattetilfælde, eller se bort herfra, der umiddelbart foreligger. En GAAR giver derfor ofte mulighed for at dispositionskorrigere en given transaktion<sup>28</sup>. En GAAR-bestemmelse medfører derfor en mulighed for at ændre forhold i sin helhed og ikke udelukkende prissætningen eller lignende, som er muligt ved en vilkårskorrektur<sup>29</sup>.

I det underliggende afsnit er fordelene og ulemperne ved en ulovbestemt GAAR beskrevet. I afsnit 3.7 er fordelene og ulemperne ved en lovbestemt GAAR ligeså.

I beskrivelsen af en ulovbestemt GAAR så begrænses denne, hvordan man i Danmark har brugt den ulovbestemte omgåelsesklausul. Man har både i Norge og i Danmark en ulovbestemt omgåelsesklausul. Beskrivelsen af den norske ulovbestemte GAAR følger af afsnit 8.

I Danmark baseres den ulovbestemte GAAR på en række domme fra højesteret<sup>30</sup>, som samlet er blevet til ”realitetsgrundsætningen”. Ifølge Jan Pedersen er denne form for omgåelsesklausul ”et egnet juridisk – og en egnet skattepolitisk – værktøj til at skabe den nødvendige afgrænsning mellem såkaldt ”skattetænkning” og såkaldt ”skatteunddragelse”<sup>31</sup>

Grundlaget for en korrekt skatteretlig subsumtion er som udgangspunkt en valid civilretlig karakteristik af faktum, som derefter bliver brugt til at fastlægge den korrekte beskatning<sup>32</sup>. Den danske realitetsgrundsætning er dog ikke i udstrakt grad accepteret i teorien, hvor der er udtrykt bekymringer ved dennes udformning og legalitet, dette vil blive behandlet i det underliggende afsnit.

### 3.5 Fordele ved ulovbestemt GAAR

#### 3.5.1 Effektivitet

Den mest effektive begrænsning af misbrug i et skatteretligt system er ved at have en bestemmelse, der kan tolkes ind i stort set enhver sammenhæng. En ulovbestemt GAAR er som udgangspunkt netop en sådan bestemmelse. En grundsætning som denne, bygger på principperne bag domme. ”Realitetsgrundsætningen” bygger derudover på princippet om, at en transaktion først er reel, når den juridiske virkelighed følger den økonomiske realitet. Derved bliver det den økonomiske virkelighed, der er styrende for skatteansættelsen. Eftersom grundsætningen bygger på principper, er det et effektivt værn mod manipulation af den civilretlige virkelighed, fordi den ikke lader sig tolke indskrænkende, men kan rumme enhver transaktion.

---

<sup>27</sup>Som det er i Danmark jf. Jan Pedersen Skatteudnyttelse 1989.

<sup>28</sup>Hvor f.eks. transfer pricing reglerne modsat giver mulighed for at vilkårskorrigere.

<sup>29</sup>Oftest set ved transfer pricing problemstillinger

<sup>30</sup>Nærmere om dette Jan Pedersen ”Skatteudnyttelse” 1989

<sup>31</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. - Jan Pedersen S. 108

<sup>32</sup>Der er dog diskussion om dette udgangspunkt i teorien se blandt andet: UfR 2008B s. 379, samt UfR 2009B s. 220. Af henholdsvis Søren Friis Hansen og Jan Pedersen

### 3.5.2 Omskiftelighed

En ulovbestemt GAAR medfører ikke, at man er bundet af ordlyden af en bestemmelse. Ej heller er man bundet af forarbejder eller lignende. Tværtimod er man kun bundet af de principper, der direkte kan udledes af dommene på området. Der er derfor tale om en meget høj grad af omskiftelighed. Hvor man hele tiden kan prøve grænserne for den ulovbestemte GAAR. Og hvor hver dom medfører en forfining af begrebet.<sup>33</sup>

### 3.5.3 Forudberegnelighed

Det kan derudover anføres, at forudberegneligheden bliver bedre, såfremt man har en ulovbestemt grundsætning som den danske. I denne vil kun en reel økonomisk disposition, uanset grunden, være at betragte som sikret, mod en efterfølgende disposition korrektion. Dette medfører også, at det er sket, at sager, hvori skattemyndighederne har påråbt sig at udnytte realitetsgrundsætningen til at ændre en disposition, ikke bliver accepteret af domstolene, hvis ikke det kan bevises, at civilretlige virkelighed differentierer fra den økonomiske<sup>34</sup>. Den danske omgængelsesklause vil derfor som udgangspunkt skabe en mere forudberegnelig praksis for den skatteyder, der i god tro handler både civilretligt og økonomisk reelt. Dette medfører, som Aage Michelsen fremhæver<sup>35</sup> ”..at hvis lovgivningsmagten har reguleret et område, der har givet anledning til fortolkningstvivil, er det ikke skatteadministrationens eller domstolenes opgave at videreudvikle området. Det må være lovgivningsmagtens”, denne udtalelse er i god tråd med, at den danske realitetsgrundsætning udelukkende beskæftiger sig med, om skatteansættelsen er lavet ud fra realiteten. Denne praksis medfører dog, at hvis man som borger handler civilretligt gyldigt, og derved opnår en skattemæssig fordel. Så vil man ikke kunne udnytte ”realitetsgrundsætningen” til at ændre dispositionen.

### 3.5.4 Legalitetsprincippet

Bærende for ”realitetsgrundsætningen” er den danske lovfortolkningsstil. Såfremt, man i Danmark havde en mere striks lovfortolkningsstil, ville en sådan mere traditionel normbunden domstol ikke kunne se ud over, hvad der ligger indenfor den traditionelle lovfortolkning, hvilket blandet har været set i Sverige<sup>36</sup>. Før end lovgiverne i Sverige gav domstolene en lovbestemt GAAR-bestemmelse, måtte domstolene opretholde en række misbrugs- og omgængelsestilfælde, som var uden økonomisk realitet. Den Svenske retsudvikling medfører, at traditionel lovfortolkning leder til, at et stort antal omgængelsestilfælde ikke kan tilsidesættes, da det vil stride mod

---

<sup>33</sup>Der er aldrig direkte henvist til ”realitetsgrundsætningen” i dansk Højesteretspraksis, men Højesteretsdommer Jørgen Nørsgaard har tilsluttet sig begrebet jf. Juristen 2001/2 s. 69 ”Det er klart, at Højesteret længst muligt – som det også fremgår af dommen U 2000.1509 H – konsoliderer en skatteretlig realitetsbedømmelse med henvisning til traditionelle retskilder, men der er, så vidt jeg kan se, ikke anledning til at mene, at Højesteret viger tilbage fra ud fra en almindelig skatteretlig realitetsgrundsætning at tilsidesætte et arrangement som ulovlig skatteunddragelse, jf. herved professor Jan Pedersens disputats »Skatteudnyttelse« fra 1989.”

<sup>34</sup> Her kan som pædagogisk eksempel henvises til UfR 2009.449 H, hvor skattemyndighederne ikke i Vestre Landsret, fik medhold i en påstand om, at realitetsgrundsætningen var opfyldt i sagen. Den blev herefter anket til Højesteret, som ikke tog stilling til, om realitetsgrundsætningen var anvendelig, men blot størrelsen af afskrivningsgrundlaget. Dog viser sagen, at grundsætningen bruges af domstolene men ikke desto mindre, at den også afskærer at blive udnyttet uden proportionalitet.

<sup>35</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. – Aage Michelsen, Misbrug og omgængelse i dansk indkomstskatteret s. 144

<sup>36</sup>Se afsnit 7

det principielle hjemmelskrav at omstøde på baggrund af lovbestemmelsernes udvidede fortolkning<sup>37</sup>. Det er derfor argumenteret, at den danske GAAR ikke strider mod legalitetsprincippet, da den udelukkende beskæftiger sig med en præjudiciel bestemmelse af fakta.

## 3.6 Ulemper ved ulovbestemt GAAR

### 3.6.1 Forudberegnelighed

På trods af at den ovenfor er anført som en fordel, så er det fortsat meget diskuteret i teorien, hvorvidt en ulovbestemt GAAR medfører en større eller mindre forudberegnelighed. Kritikere<sup>38</sup> har anført, at en ulovbestemt GAAR medfører, en naturgiven uklarhed og retsikkerhed, i og med denne ville kunne bruges mod alle tænkelige transaktioner, uden nogen pejlesnor til hvordan man kan undgå at blive omfattet. En sådan problemstilling vil, alt andet lige, medføre en lavere forudberegnelighed for skatteyderen. Samtidig medfører en ulovbestemt GAAR, at man som skatteyder ikke kan "sikre" sig i forbindelse med udførelsen af transaktionen<sup>39</sup>.

### 3.6.2 Legalitetsprincippet

Kritikere af den ulovbestemte har anført i flere omgange<sup>40</sup>, at en ulovbestemt GAAR medfører et brud på legalitetsprincippet. Aage Michelsen<sup>41</sup> beskriver det således: "*Umiddelbart forekommer det vanskeligt at forene en sådan grundsætning (realitetsgrundsætningen red.) med Grundlovens § 43 og legalitetsprincippet*". Denne diskussion har Jan Pedersen dog afværget ud fra betragtningen, at "*realitetsgrundsætningen*" udelukkende beskæftiger sig med "*normer for den skatteretlige faktumbestemmelse*"<sup>42</sup>. Den teoretiske diskussion er herefter indskrænket til om begreberne, som bruges til fastlæggelsen af faktum, kan bruges uden yderligere lovfortolkning. Af kritikere er det anført, at man ikke kan definere et lån som et lån uden først at have fortolket på bestemmelsen. Hvilket vil sætte realitetsgrundsætningen under pres, da den så vil gå fra grundlaget for den skatteretlige subsumptionsbedømmelse til at være et led i fortolkningen af det civilretlige aftale grundlag. Dog forsvarer Jan Pedersen begrebet med, at uden muligheden for at prøve den økonomiske realitet, så vil man stå med en cirkel slutning. "*Enhver omgåelse er jo netop tilrettelagt således, at gængse lovfortolkningsprincipper understøtter den tilstræbte skattefordel.*"<sup>43</sup>

### 3.6.3 Ændring af praksis

Endnu en ulempe er lovgivers mulighed for at ændre praksis. Man vil som udgangspunkt ikke kunne omfatte yderligere transaktioner eller udbrede anvendelsesområdet, så længe der er tale om en ulovbestemt generelklausul. Dette er som udgangspunkt også gældende for indskrænkninger af anvendelsesområdet, dog vil man ved at udfærdige en GAAR-bestemmelse på området kunne indskrænke grundsætningens anvendelsesområde. Derudover vil det være dyrt og omkostningstungt at nuancere "*realitetsgrundsætningen*", når den bygger på retspraksis. Dette skyldes primært, at det kun er de større og meget dyre sager, der vil nå Højesteret, og at dette

---

<sup>37</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl.- Jan Pedersen s. 109

<sup>38</sup>Søren Friis Hansen U2008B.378

<sup>39</sup>En sikring som ofte er udnyttet i transfer pricing regi.

<sup>40</sup>Aage Michelsen, Lærebog om indkomstskat s. 145ff samt Søren Friis Hansen U2008.B.378

<sup>41</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. – Aage Michelsen, Misbrug og omgåelse i dansk indkomstskatteret s.140

<sup>42</sup>Skatteorientering Ø. 5 s. 23 – Jan Pedersen

<sup>43</sup>Ibid s.109

vil tage meget lang tid. Samtidig afhænger det af dommenes konkrete afgørelse, om disse opnår udbredt præjudikatsværdi.

### 3.6.4 SAAR-bestemmelser

Det er nødvendigt for et effektivt system med en ulovbestemt GAAR, at der er et bredt sortiment af SAAR-bestemmelser. Dette gør sig især gældende med den danske realitetsgrundsætning, da denne udelukkende medfører, at den civile retlige virkelighed stemmer overens med den økonomiske. Det kræves derfor, at lovgiver på trods af en ulovbestemt generelklausul hele tiden finmasker det net, der skal fange de misbrug af skatteretten, der vil blive forsøgt. Dette forbehold er også anført af Aage Michelsen<sup>44</sup> ”.. at den (realitetsgrundsætningen red.) ikke løser klassiske omgængelsesproblemer, hvor skatteyderne går en »omvej« for at nå et skatteretligt gunstigt resultat, hvorved hensigten med en lovbestemmelse omgås, når der ikke er uoverensstemmelse mellem form og indhold”. Dog kan det, Aage Michelsens beskriver her, blot tale for de mere specifikke omgængelsesregler og er ikke nødvendigvis en kritik imod en ulovbestemt generelklausul.

Skattepolitisk chef hos Dansk Erhverv, Jakob Ravn, beskriver forholdet mellem den danske ulovbestemte GAAR og SAAR-bestemmelser således<sup>45</sup>: ”Retsusikkerheden ved en GAAR – især indtil domstolene har lagt deres niveau – må vurderes større end ved specifikke værnsregler. På den anden side så må det imidlertid og vurderes, at mængden af specifikke værnsregler i dag har nået en mængde, som gør, at virksomheder bruger endog meget store ressourcer på at forholde sig til ny lovgivning.” Især eftersom den danske GAAR ikke dikterer andet end realiteten af restforholdet, kræver den en effektiv regulering og til stadighed, at der indføres SAAR-bestemmelser, som lukker de ”store” huller i værns lovgivningen.

### 3.6.5 Proportionalitet

Så længe, der ikke er tale om en lovbestemt generelklausul, er der risiko for, at den vil blive brugt i situationer, hvor den skattepligtige i princippet ikke ville være omfattet af en lovbestemt GAAR. Derved kan det være svært at opretholde proportionalitet i brugen af generelklausulen. Ydermere vil der være risiko for, at den praksis, man har, er mere restriktiv overfor større multinationale selskaber end for mindre selskaber. Dette er selvsagt en yderste konsekvens af en fortsat ulovbestemt GAAR. Men umiddelbart er der intet, der tyder på, at retsgrundsætningen, i de sidste 26 år, har medført et sådant problem. Det skal derfor for nuværende blot gøres opmærksom på, at en sådan risiko er tilstede.

## 3.7 Fordele ved lovbestemt GAAR

### 3.7.1 Effektivitet

Fordelen ved en lovbestemt GAAR ligger netop i den generelle formulering. En GAAR medfører, at man i stedet for, som anført med SAAR-bestemmelserne i afsnit 3.2, kun opnår dækning af ét enkelt hul i dæmningen, så opnår man ved en lovbestemt GAAR-bestemmelse en bredere beskyttelse mod misbrug. Man kan derfor ved at have en meget bred formulering fange fremtidig skattespekulation på måder, som end ikke er fundet på endnu. Dette giver derfor en øget effektivitet af skattesystemet.

---

<sup>44</sup>Lærebog om Indkomst skat – Aage Michelsen mfl. 16. Udgave s. 146

<sup>45</sup>Den evige udfordring, Jakob Bungaard mfl. –Jacob Ravn - Erhvervslivets perspektiv på omgængelse, herunder diskussionen om fair beskatning s. 177ff,

### 3.7.2 Legalitetsprincippet

Eftersom man ved en lovbestemt GAAR får en bestemt ordlyd at knytte retsvirkningerne op på, så vil det alt andet lige medføre en større grad af overensstemmelse med legalitetsprincippet. Som anført ovenfor er det diskuteret i teorien, hvorvidt en ulovbestemt generelklausul i sig selv udgør et problem for legalitetsprincippet.<sup>46</sup> Aage Michelsen har i Misbrug og omgåelse i dansk indkomstskatteret<sup>47</sup> diskuteret tyngden af legalitetsprincippet. Aage Michelsen beskriver her ”...en sådan generel omgælsesklausul er vanskelig at forene med Grundlovens §43, der formenes at indeholde et delegationsforbud og legalitetsprincippet, hvorefter det er lovgivningsmagten, der fastsætter de generelle skatteregler”. Som sådan vil en generel regel ikke i sig selv udgøre et brud med Grundlovens § 43. Derimod vil den kompetencedelegation, som implicit ligger i en generelklausul, kunne ses som et brud med delegationsforbuddet, særligt hvis man ikke er meget skarp på, hvor grænsen går for dette<sup>48</sup>.

Det er diskuteret i teorien, om Grundlovens § 43 er tillagt en for stor betydning, når det kommer til kompetencefordelingen mellem domstolene og lovgivningsmagten, dette er især blevet anført af Jens Peter Christensen i Festskrift til Jan Pedersen.<sup>49</sup>

Også i svensk teori er legalitetsprincippet i skatteretten stærk omdiskuteret, dette gælder dette skyldes i særdeleshed, at man i Sverige har baseret skatteretten på udtrykket modsvarende *nulum tributum sine lege* (Ingen skat uden ved lov).<sup>50</sup>

Det anføres af Ulrika Rosander, at der i gældende svensk ret ”Såsom de svenska reglerna för normgivningen på skatteområdet är konstruerade idag finns en mycket begränsad möjlighet till delegering.”, nedenfor i afsnit 7 redegøres for den svenske retstilstand. I dette afsnit skal det blot pointeres, at den svenske retstradition byder, at lovgivningsmagtens ordlyd fortolkes meget indskrænkende. Derudover er begrebet skærpet hjemmelskrav<sup>51</sup> yderst udviklet i den svenske retsteori, og derfor overlader en meget lille mulighed for udvidet fortolkning af bestemmelser. Dette er derfor en fortaler for, at med en lovbestemt GAAR-bestemmelse vil selv de teoretikere, der er meget store tilhængere af et udvidet legalitetsprincip, kunne affinde sig med, at ændringer af det skatteretlige faktum sker på baggrund af en lovbestemt klausul.

## 3.8 Ulemper ved lovbestemt GAAR

### 3.8.1 Legalitetsprincippet

Som anført i afsnit 3.7.2 er der både fortalere og modstandere af en lovbestemt GAAR-bestemmelse med baggrund i, at dette kan ses som et brud med legalitetsprincippet. Dette sker som følge af, at en bred formulering, der fanger omgælestillfælde i enhver henseende, ikke vil kunne klare en prøvelse af det skærpede hjemmelskrav, som er dikteret i Grundlovens § 43. En lovbestemt generelklausul er derfor nødt til at være formuleret så tilpas snævert, at hjemmelskravet stadig er opfyldt, men også så bred, at den stadig vil være at anse som et effektivt virkemiddel mod omgælestillfælde.

---

<sup>46</sup>Se hertil Afsnit 3.6.2

<sup>47</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. – Aage Michelsen, Misbrug og omgåelse i dansk indkomstskatteret s. 137 afsnit 3.

<sup>48</sup>En stærk fortaler for et udbredt legalitetsprincip i skatteretten ses i Anders Hultquists doktorafhandling ”Legalitetsprincippet ved inkomstbeskattningen” 1995.

<sup>49</sup>Jens Peter Christensen, Festskrift til Jan Pedersen, 2011 s. 63 ff. (”Skatteretten, Grundloven og Højesteret”)

<sup>50</sup>Generel Klausul mot skatteflykt – Ulrika Rosander, 2007 s. 78

<sup>51</sup>I forbindelse med straffe- og skatterets lovgivning

### 3.8.2 Effektivitet

Bliver bestemmelsen for bred, vil dette også medføre en øget retsikkerhed. Særligt større koncerner og selskaber vil kunne spekulere i, at retsikkerheden nu er så stor, at det vil være at foretrække at flytte selskabet. Samtidig vil der gå en årrække fra indførslen, til de første sager har været i højesteret, og denne har lagt sit niveau. Derved er systemet, indtil det endelige niveau er lagt, paralyseret. Først efter domstolene – herunder særligt Højesteret - har lagt deres niveau, vil denne udbredte usikkerhed lægge sig igen.

### 3.8.3 Objektiv undersøgelse

Ofte vil en lovbestemt GAAR kræve, at skattemyndighederne foretager en objektiv analyse af alle relevante forhold og omstændigheder. Dette medfører som udgangspunkt en mere tilbunds-gående objektiv undersøgelse af transaktionen. Denne undersøgelse kan dog som ofte være fordyrende for sagsbehandlingstiden og kræver indblik i både de faktiske omstændigheder såvel som formålet og subjektiviteten bag transaktionen.

Problemer med en lovbestemt GAAR er af Jakob Ravn beskrevet således<sup>52</sup>: ”Med en GAAR risikerer man nemlig, at alle dispositioner, som ikke var forudset af lovgiver, og som domstolene vurderer primært er skattemæssigt begrundede, kan føre til en underkendelse”. Dette på trods af at en GAAR ofte vil kæve en tilbunds-gående undersøgelse.

## 3.9 Konklusion

De ovenfor beskrevne fordele og ulemper rummer den bekymring, værnslovning ofte medfører. For så vidt angår skattespekulation, er det ofte den bedste af de dårlige løsninger. Skattespekulanterne bevæger sig til stadighed på grænsen af det juridisk gangbare, og ofte er de metoder, de bruger, i overensstemmelse med den civilretlige realitet. Derfor er lovgiverne nødt til, til stadighed, at udforme lovgivning, der både lukker de brede huller, men også de mere specifikke ulemper ved gældende ret.

## 4 EU's Anti-Tax Directive

EU Kommissionen offentliggjorde den 28. januar 2016 deres forslag til en Anti-Tax Avoidance Package<sup>53</sup>. Denne indeholder et nyt forslag til et Anti-Tax Avoidance Directive, herefter omtalt som ATA-direktivet. ATA-direktivet og hele EU Kommissionens Anti-Tax Avoidance Package er et forsøg på fra EU's side at strømligne den implementering af OECD's BEPS<sup>54</sup>, som medlemslandene selvstændigt har forpligtiget sig til via G20 samarbejdet.

Formålet med både direktivet og OECD's BEPS er en imødegåelse af den aggressive skatteplanlægning og skatteundgåelse, som direkte influerer på det indre marked. anbefalingerne kom som følge af ”... anmodninger fra Europa-Parlamentet, flere medlemsstater, virksomheder og civilsamfundet samt visse internationale partnere om en stærkere og mere sammenhængende EU-indsats mod virksomhedernes skattemanipulation.”<sup>55</sup>. Reglerne har til formål at fastlægge regler for bekæmpelse af unfair skattefordele inden for seks specifikke områder ”fradrag

---

<sup>52</sup>Den evige udfordring, Jakob Bundgaard mfl. – Jacob Ravn, Erhvervslivets perspektiv på omgåelse, herunder diskussionen om fair beskatning s. 182,

<sup>53</sup>Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU, COM(2016) 23 final

<sup>54</sup>OECD/G20 – Base Erosion and Profit Shifting

<sup>55</sup>2016/0011 CNS s. 3



*af rentebetalinger, exitbeskatning, en switch over-klausul, en generel anti-misbrugsregel, regler for kontrollerede udenlandske selskaber(CFC-regler) og en ramme for håndtering af hybride mismatch.*"<sup>56</sup>

Direktivet blev d. 12. juli 2016 vedtaget af Rådet<sup>57</sup>.

Der er i direktivet lagt op til, at forslagene er minimumsniveauer for den beskyttelse mod skatteplanlægning, der skal være internt i de europæiske lande.<sup>58</sup>

For denne afhandling er det særligt artikel 6 i ATA-direktivet, der er interessant. De resterende artikler vil derfor ikke blive behandlet i yderligere grad.

Reglen i artikel 6 har følgende ordlyd<sup>59</sup>:

1. Ved beregning af selskabsskattetilsvaret ser en medlemsstat bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.
2. Med hensyn til stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.
3. Hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, jf. stk. 1, beregnes skattetilsvaret i overensstemmelse med national ret.

Jakob Bundgaard og Peter Koerver<sup>60</sup> henviser til, at denne nye bestemmelse adskiller sig fra den bestemmelse, som er anbefalet i OECD's BEPS således, "*BEPS action 6 indeholder således også et forslag til en særlig GAAR rettet mod misbrug af og med dobbeltbeskatningsoverenskomster i form af den såkaldte Principal Purpose Test (PPT).*" I dansk ret er denne forsøgt implementeret via implementeringen af LL §3<sup>61</sup>.

*"Disse betingelser (i bestemmelsen red.) er vanskelige at anvende i praksis, og der findes ikke mange fortolkningsbidrag."*<sup>62</sup> Derved kan dette føre til, at man forsøger at forholde de fortolkningsbidrag, der på nuværende tidspunkt er tilstede, dette vil især være LL §3.

*"Paralleliteten til moder-/datterselskabsdirektivets GAAR og OECD's PPT kunne måske føre til, at der kan søges inspiration i de hertil hørende fortolkningsbidrag. Det er dog væsentligt at holde sig for øje, at ATA-direktivets artikel 6 er tiltænkt et generelt anvendelsesområde, som gælder for alle arrangementer (som ikke kun relaterer sig til udbytter og dobbeltbeskatningsoverenskomster), og til at gælde såvel nationalt som internationalt."*<sup>63</sup> I "Den evige udfordring"<sup>64</sup> behandler Jakob Bundgaard, Moder-/datter-direktivets GAAR, dette vil blive brugt som udgangspunkt for den analyse af ATA-direktivets artikel 6<sup>65</sup>.

---

<sup>56</sup>Ibid

<sup>57</sup>2016/1164 af 12. juli 2016

<sup>58</sup>Ibid betragtning 3

<sup>59</sup>2016/1164 af 12. juli 2016 artikel 6

<sup>60</sup>Jakob Bundgaard og Peter Koerver behandlede i forbindelse med offentliggørelsen af udkastet hele ATA direktivet SR.2016.315

<sup>61</sup>Se Jakob Bundgaard i Den Evige Udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 239 ff. Samt afsnit 6

<sup>62</sup>jf. SR.2016.315

<sup>63</sup>SR.2016.315 – Jakob Bundgaard og Peter Koerver afsnit 3.4

<sup>64</sup>Den Evige Udfordring, Bundgaard mfl. – Internationale omgåelses- og misbrugs-klausuler i national skatteret – Jakob Bundgaard s. 239ff

<sup>65</sup>Betingelserne er også grundigt behandlet i *Filip Debelva & Joris Luts* i ET 2015, s. 223 ff.

I præamblen til ATA- direktivet<sup>66</sup> er anvendelsen af GAAR bestemmelser beskrevet på følgende måde:

Skattesystemer indeholder generelle regler om bekæmpelse af misbrug for at bekæmpe skadelig skattepraksis, som endnu ikke er omfattet af specifikke bestemmelser. 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.

Det er desuden vigtigt at sikre, at generelle regler om bekæmpelse af misbrug anvendes ensartet i indenlandske sammenhænge, inden for Unionen og over for tredjelande, så anvendelsesområdet og resultaterne af anvendelsen ikke er forskelligt i indenlandske og grænseoverskridende situationer. Medlemsstaterne bør ikke forhindres i at pålægge sanktioner ved anvendelse af generelle regler om bekæmpelse af misbrug. Når medlemsstaterne vurderer, om et arrangement bør betragtes som ikke reelt, kan de tage hensyn til alle velbegrundede økonomiske årsager, herunder finansiel virksomhed.

I præamblen til forslaget fra 28. januar <sup>67</sup> havde man skrevet, at *"Inden for unionen bør generelle anti-misbrugsregler alene anvendes ved "rent kunstige" (ikke reelle) arrangementer"*. Formuleringen med "rent kunstige" er, som man kan se ovenfor, ikke videreført i den endelige direktivtekst, hvor man i stedet fokuserer på *" Inden for*

*Unionen bør generelle regler om bekæmpelse af misbrug anvendes ved arrangementer, der ikke er reelle"*<sup>68</sup> En sådan ændring må være en åbning af den generelle misbrugs klausul, der er fremkommet i det endelige direktiv. Der er derfor ikke længere tale om en klausul, som vel nærmest måtte ligge sig op ad en proforma tankegang. Derimod vil der med en betragtning, hvori der kun står "ikke reelle", blive åbnet op for, at man i stedet ser på den økonomiske realitet, hvilket også er beskrevet sidste punktum af 11. Betragtning i præamblen *" Når medlemsstaterne vurderer, om et arrangement bør betragtes som ikke reelt, kan de tage hensyn til alle velbegrundede økonomiske årsager, herunder finansiel virksomhed."* Denne vurdering er i højere grad i overensstemmelse, med den man i Danmark ville foretage i forbindelse med *"realitetsgrundlaget"*<sup>69</sup>.

I Jakob Bundgaard og Peter Koervers gennemgang skriver de vedr. præamblen til artikel 6 (dåværende udkast artikel 7) *"Det angives i præamblen, at bestemmelsen er udformet med henblik på at reflektere EU-domstolens "artificiality test", når den skal anvendes inden for EU"*<sup>70</sup> og de forsætter *" ...der fortsat hersker betydelig uklarhed om, hvad EU-domstolen måtte mene om forskellige konkrete situationer, som ligger ud over de få meget generelle udtalelser, der er fremkommet. Derfor kan der fremadrettet fremkomme praksis fra EU-domstolen, som må kunne indfortolkes i GAAR-klausulen."* I den danske oversættelse svarer *artificially test* til kunstighedsprøve, som EU-domstolen har kreeret.

Bestemmelsen er bestemt til at supplere de øvrige SAAR-bestemmelser og som udgangspunkt især finde anvendelse, hvor de SAAR-bestemmelser ikke gælder.

---

<sup>66</sup>ibid betragtning nr. 11

<sup>67</sup>2016/0011 Præamble 09

<sup>68</sup>2016/1164 af 12. juli 2016 betragtning nr. 11

<sup>69</sup>Skatteudnyttelse 1989 – Jan Pedersen samt afsnit 3.5

<sup>70</sup>SR.2016.315 – Jakob Bundgaard og Peter Koerver afsnit 3.4

## 4.1 Sammenligning med Ligningslovens §3

Herunder sammenlignes LL § 3 stk. 1 og stk. 2 med ordlyden i ATA-direktivet.

### 4.1.1 Sammenligning med LL §3 stk. 1

Ordlyden af LL § 3 stk. 1 er som følger: ”...til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.”<sup>71</sup>

Som det tydeligt ses ved den sammenligning med ATA-direktivets GAAR i afsnit 4 er eneste forskel mellem de to bestemmelser, om der er tale om formålet med direktivet, for så vidt angår LL §3, eller om det er formålet og hensigten med hele den gældende skatteret, for så vidt angår ATA-direktivet. Formuleringen åbner derfor op for i vidt omfang at fange enhver transaktion, som ikke er i direkte overensstemmelse med den gældende skatteret.

Det vil derfor være med et mindre forbehold, at man sammenligner forarbejderne samt de analyser der blev udarbejdet i forbindelse med implementeringen af Moder-/datter-direktivets GAAR<sup>72</sup> og ATA-direktivet. Såfremt man, som i LL § 3, næsten ordret kopierer direktivformuleringen, så vil de to bestemmelsers fortolkning i høj grad præge hinanden. Derfor vil jeg for denne afhandlings skyld forudsætte, at man i høj grad er tro mod ATA-direktivets formulering og derved implementeret ved en ordret kopiering.

Af bemærkningerne til LL § 3, fremgår det, at bestemmelsens stk. 1 er forsøgt tilstræbt til at være ens med direktivets formulering. Dette indikerer, at ”den danske bestemmelse skal fortolkes snævert i overensstemmelse med direktivets bestemmelse og i denne forbindelse skal respektere eventuel retspraksis fra EU-domstolen vedrørende forståelsen heraf.”<sup>73</sup>. Eftersom, den nye bestemmelse i høj grad er et udtryk for, at EU har fundet en ”one size fits all” formulering til en GAAR, vil det være yderst bemærkelsesværdigt, såfremt danske lovgivningsmyndighed nu pludselig afviger fra at implementere direktivets ordlyd.

LL § 3 var på tidspunktet for implementeringen blevet udvidet til at omfatte mere end moder-/datter-direktivet, eftersom man havde bestemt, at denne skulle omfatte rente-/royaltydirektivet samt fusionsskattedirektivet.

ATA-direktivet indeholder som udgangspunkt ikke samme begrænsning, men omfatter derimod alle andre dele af selskabsskatteretten såvel nationalt som internationalt, så længe misbruget kan medføre en konkurrenceforvriddning.

---

<sup>71</sup>L 2015-04-29 nr. 540 Ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (Skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgængelsesklausul samt udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v., lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud og korrektion af satserne for vægtafgift af personbiler m.v.)

<sup>72</sup>jf. SR.2016.315 – Jakob Bundgaard og Peter Koerver

<sup>73</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard m.fl – Jakob Bundgaard, Internationale omgængelses- og misbrugs-klausuler i national skatteret – om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose test som bestanddele af dansk skatteret. S. 248

#### 4.1.2 Analyse af ATA-direktivets art. 6

##### 4.1.2.1 Arrangementer/serier af arrangementer

Definitionen på arrangementer eller serier af arrangementer findes ikke i ATA-direktivets artikel 2, hvori begreberne i bestemmelsen er defineret. Man må derfor forvente, at dette begreb ikke hverken udvider eller indskrænker den definition, der er fastlagt i forbindelse med Moder-/datter-direktivet<sup>74</sup>. Derved skal begrebet tolkes videst muligt, således dette omfatter enhver form for stiftelse, overdragelse, erhvervelse eller overførsel af indkomst, formue eller rettighed i forbindelse med indkomstkabelsen<sup>75</sup>. Derudover omfatter begrebet enhver etablering og kvalifikation.

At der derudover bliver anført, at også serier af arrangementer er omfattet, kan virke omsonst. Dette skyldes især, at man ved at have beskrevet begrebet arrangementer bredest muligt, dermed også må kunne omfatte serier af selv samme arrangementer. At man alligevel har valgt at vedblive med at inkludere serier af arrangementer skyldes primært et ønske om at sikre proportionalitetsprincippet samt sikre bedst mulig effektivitet af GAAR-bestemmelsen<sup>76</sup>.

##### 4.1.2.2 Der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene.

Begrebet hovedformål er GAAR-bestemmelsens subjektive kriterium. Her vil som udgangspunkt søges at finde den subjektive hensigt ud fra en række objektive analyser.

Det er i denne henseende bemærkelsesværdigt, at den fordel, der søges, ikke nødvendigvis er hovedformålet, men blot kan være ét af hovedformålene. Der findes dog ikke en rettesnor til at afgrænse mellem et hovedformål og et biformål<sup>77</sup>.

Det, man dog skal have for øje, er, at der samtidig i præambelen<sup>78</sup> skrives ”*skattesubjekter bør i øvrigt have ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet*”. Det er derfor i dette lys, at GAAR-bestemmelsen skal tolkes. Særligt den subjektive test indført med LL § 3 stk. 1 og stk. 2 synes at indebære en ganske lav tærskel<sup>79</sup>. Dette vil især følge af en stringent ordlydsfortolkning af bestemmelsen. Særligt eftersom man har undladt at afgrænse bestemmelsen med ord som eneste overvejende, essentielle eller dominerende formål. I forbindelse med moder/datter-direktivets er det anført, at en formålsfortolkning af direktivet medfører, at begrebet ”hovedformål” skal tolkes således, at undersøgelsen bør være, om hensigten med en given transaktion har været opnåelse af direktivfordele<sup>80</sup>. Derved skal man tolke en transaktions hensigt ud fra, om denne er i overensstemmelse med eksempelvis fusionskattedirektivet. En sådan tolkning vil medføre, at der er krav om, at formålet skal være ”... *“one of the main purposes” should be interpreted in a way that implies that the subjective test is*

---

<sup>74</sup>Filip Debelva & Joris Luts i *European Taxation 2015*, s. 223 ff.

<sup>75</sup>Se her *Den Evige Udfordring*, Jakob Bundgaard mfl. – Jakob Bundgaard Internationale omgængelses- og misbrugsklausuler i national skatteret – om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose test som bestanddele af dansk skatteret s. 249

<sup>76</sup>Ibid samt Rådet for Den Europæiske Union, dokument nr. 16435/14, Forlag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU, 5. december 2014, bilag 1 Præambelens pkt. 8

<sup>77</sup>Filip Debelva & Joris Luts i *European Taxation 2015*, s. 225

<sup>78</sup>2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion Præambelens pkt. 11

<sup>79</sup>jf. Jakob Bundgaard, Internationale omgængelses- og misbrugsklausuler i national skatteret – om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose test som bestanddele af dansk skatteret i *Den Evige Udfordring*, Jakob Bundgaard mfl. s. 250

<sup>80</sup>Dette vil med den nye ATA-direktivs-GAAR ikke være gældende, eftersom denne ikke giver nogle deciderede direktiv fordele, men derimod er sigtet direkte mod den generelle skatteret og formålene med disse regler.

*construed as requiring that obtaining the PSD benefits is the sole or predominant purpose.*<sup>81</sup>”. Der er derfor lagt op til en strengere tolkning af begrebet, hvor det skal være et af de dominerende hovedformål eller hovedformålet. Den endelige afklaring på afgrænsningen mellem hovedformål og andre formål er endnu ikke fastlagt i praksis.

I Skatteministeriets hørings svar<sup>82</sup> i forbindelse med indførelse af LL § 3 beskrev de det således ”De skattepligtige, der disponerer på baggrund af velbegrundede kommercielle årsager, har ikke grund til at bekymre sig om reglerne.”. Spørgsmålet er derefter, i hvor stor grad skattemæssige formål kan anses som kommercielle årsager. Skatteministeriet skriver, at det som udgangspunkt er SKAT, der skal kunne dokumentere, at en transaktion er omfattet af den generelle omgængelses klausul. Dog åbner de herefter for, at den skattepligtige konkret kan godtgøre, at arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Dette må den skattepligtige alt andet lige også være den nærmeste til at godtgøre. Konstruktionen vil herefter ligne den problemstilling, der ses ved f.eks. transfer pricing, hvor virksomheder bruger store summer på at dokumentere, at koncerninterne handler forgår i armslængde.

Det er yderligere anført i præamblen til ATA-direktivet<sup>83</sup>, at GAAR bestemmelsen bør alene anvendes ved arrangementer, der ikke er reelle, i hvert fald når det er gældende indenfor unionen. Dette giver egentlig en smule mere rum til tolkning, således at man som virksomhed kan udføre en transaktion med et skattemæssigt formål som hovedformål, men ikke blive omfattet af bestemmelsen, så længe man handler reelt<sup>84</sup>.

#### 4.1.2.3 At opnå en skattefordel.

Begrebet at opnå en skattefordel, kan i og for sig være vanskeligt at definere. Især hvis man forinden har forsøgt at nå frem til, hvorvidt denne skattefordel er den bærende for, at transaktionen overhovedet har fundet sted. Der bør derfor være en grænse for, hvor lille en skattefordel der vil være tale om, førend man vil blive omfattet af bestemmelsen.

Kommissionen udfærdigede i 2012 følgende henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU), heri kan der søges inspiration vedr. begrebet skattefordel.

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.

Beskrivelsen kan bruges som retningslinje i forbindelse med tolkning af den nye GAAR-bestemmelse. Særligt det, at man skal forsøge at finde relaterbare transaktioner, og derefter udregne det beskatningsgrundlag disse ville have, kan tydeligt dokumentere en skattemæssig for-

---

<sup>81</sup>Filip Debelva & Joris Luts i European Taxation 2015, s. 225

<sup>82</sup>Jf. L 167 bilag 1 Høringskemaets svar til FSR

<sup>83</sup>2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion Præambelen pkt. 11

<sup>84</sup>Mere om dette nedenfor i afsnit

del. Umiddelbart er der dog ingen hjælp, såfremt man ikke kan dokumentere lignende transaktioner. Eller transaktionen er så kompliceret, at det ikke er lige til at "fjerne" den omdiskuterede transaktion.

#### 4.1.2.4 Som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret.

Den eneste forskel mellem LL § 3 og ATA-direktivets GAAR findes i formuleringen af det formål og hensigt, der skal inddrages i vurderingen. Dette skyldes, at man i ATA-direktivet ikke indskrænker anvendelsen, men derimod åbner den op til at kunne gælde i hele skatteretten. Der er her tale om den objektive test i brugen af GAAR-bestemmelsen. Denne objektive test er tydeligt inspireret af EU-domstolens traditionelle vurdering vedrørende misbrugstilfælde<sup>85</sup>.

Hvor det i LL §3 var nødvendigt at nærlæse præambelen til det direktiv, der var forsøgt undgået, er det i ATA-direktivet ikke blot forarbejderne samt formålsfortolkning, men også en generel hensigtsfortolkning af skatteretten. Der er derfor åbnet for en meget bred fortolkning af gældende ret, når det ikke blot er formålet, men også hensigten med den eller de regler, der søges undgået. SKAT skal i den henseende dokumentere, at den fordel, der er opnået, er opnået i strid med formålet og hensigten med den gældende skatteret, og at dette formål eller hensigt ikke kan ses bort fra som følge af en reel skatteretlig og civilretlig gyldig disposition.

Kriteriet om formålet i LL § 3 og Moder-/datter-direktivet er af flere anset som problematisk og besynderligt. Dette skyldes særligt, at man heri skulle dokumentere, at den skattemæssige fordel var stridende imod formålet med direktiverne. Jakob Bundgaard skriver, at "*de færreste dispositioner virker mod indholdet af direktiverne, idet der ellers ikke ville være tale om et omgåelsesarrangement*"<sup>86</sup>. Spørgsmålet er derfor også, om man vil kunne ændre beskatningsgrundlaget for en skattepligtigperson på baggrund af en denne passus, hvis der er tale om et arrangement, der reelt ikke har en skattemæssig fordel som hovedformål, men derimod kommercielt, men som derimod er klart stridende mod det formål, der er søgt opnået med en vag skatteretlig bestemmelse. Svaret må søges ved domstolene, og i sidste ende må det være op til EU-domstolen at fastlægge den grad af formålsfortolkning og klarhed i hensigt og formål, der skal til, førend man kan beskattes som følge af formålet med bestemmelserne.

#### 4.1.2.5 Som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

I forbindelse med behandlingen af LL § 3 beskrev Jakob Bundgaard<sup>87</sup> det nye realitetsbegreb som et begreb, der som udgangspunkt var ukendt i den EU-retlige begrebsverden. I stedet har man brugt begrebet "kunstig". Det var som beskrevet i afsnit 4 en del af præambelen i udkastet til ATA-direktivet, at dennes GAAR alene skulle anvendes ved "rent kunstige" arrangementer. Da kommissionen i 2012 kom med deres henstilling mod aggressiv skatteplanlægning, skete dette også ved at bruge begrebet<sup>88</sup> "*an artificial arrangement or an artificial series of arrangements*", dette blev på daværende tidspunkt defineret som, at med begrebet »kunstig« skulle forstås et arrangement eller en serie arrangementer, som er uden reelt forretningsmæssigt indhold. Kunstighedsprøvelsen er dog ikke som udgangspunkt fri for skattemyndighederne, det følger af både LL § 3 stk. 2 samt ATA-direktivets artikel 6 stk. 2, at arrangementet eller serierne af arrangementer ikke må være fortaget ud fra velbegrundede kommercielle årsager. Dette må siges at være en yderligere præcisering af den subjektive test, hvorved forstås, at det skal være

---

<sup>85</sup>Jf. Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. – Jakob Bundgaard, Internationale omgåelses- og misbrugsklausuler i national skatteret – om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose test som bestanddele af dansk skatteret s. 252

<sup>86</sup>Ibid

<sup>87</sup>Ibid s. 254

<sup>88</sup>2012/771/EU, Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning

et hovedformål, eller der som et af hovedformålene har været at opnå en skattefordel<sup>89</sup>. Kriteriet, om at der kræves en økonomisk realitet, er ikke altid at sammenligne med, om der er tale om et misbrug. Eksempelvis er der en meget lav økonomi i at eje aktier gennem et holdingselskab.

Man kan også anse den yderligere præcisering som værende et udtryk for, at GAAR-bestemmelsen bliver en del af den tretrinsraket, der ofte gør sig gældende i EU-retlig teori<sup>90</sup>. Derved vil prøvelsen blive omfattet af de kendetegn, der findes ved eksempelvis et traktatbrudssøgsmål. I et sådan søgsmål vil det først blive prøvet, hvorvidt den pågældende sag drejer sig om indførsel eller udførselsrestriktioner jf. TEUF art. 34 og 35. Herefter vil det blive prøvet, om der reelt er sket et brud på de pågældende artikler. Slutteligt vurderes det, om der findes berettigede grunde jf. TEUF art 36, som på trods af bruddet på reglerne kan medføre, at man ikke skal overholde reglerne alligevel.

I en ATA-GAAR-mæssig kontekst skal det derfor først fastslås, om der overhovedet er tale om, man har opnået en skattefordel, som virker mod hensigten eller formålet med gældende skatteret. Hvis dette er tilfældet vil arrangementet blive omfattet af bestemmelsen. Dernæst skal det fastslås, hvad formålet med de foretagne arrangementer er. Såfremt man kommer frem til, at disse var at opnå en skattemæssig fordel, vil man være omfattet af bestemmelsens ordlyd. Slutteligt skal man undersøge, om den opnåede skattefordel er kommet på baggrund af en reel disposition. Herved kan man som skattepligtig undgå at være omfattet på trods af, såfremt man kan dokumentere at arrangementet skete på baggrund af velbegrundede kommercielle årsager.

Ovenstående er grunden til, at det derfor er vigtigt at få afgjort om *skatteminimering* kan anses som værende en velbegrundet kommerciel årsag for at foretage en transaktion. Her udtaler skatteministeriet direkte i deres høringssvar<sup>91</sup> i forbindelse med LL §3 ” *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 om en midlertidig ”pro forma” erhvervelse uden velbegrundede kommercielle årsager.* ”. Det er derfor stadig uafklaret, hvordan det danske skatteministeries holdning til, at *skatteminimering* ikke kan anses som en valid kommerciel årsag, kommer til at stå overfor den EU-retlige ret til at vælge den skattemæssige mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet.<sup>92</sup>

Denne tankegang, hvorved man som skatteyder har mulighed for at tilbagevise anvendelsen af den nye ATA-GAAR, er som udgangspunkt i overensstemmelse med det EU-retlige proportionalitetsprincip. Dette medfører, at selvom udgangspunktet er, at en GAAR skal formuleres bredt og derved kan fange den række af arrangementer, der menes at være ikke reelle. Så skal man som skatteyder også kunne foretage mange transaktioner uden at have lagt en risikovurdering oven i prisen. Såfremt der opstår usikkerhed om retssikkerheden i forbindelse med transaktioner, vil dette være en reel risiko.

## 5 OECD – BEPS

Da man pr. 1 maj 2015 implementerede Ligningslovens §3<sup>93</sup>, skete dette på baggrund af, at OECD var kommet med et forslag til Action 6, samt at EU havde vedtaget en ændring til Moder-/datter-direktivet<sup>94</sup>, hvori der befandt sig en generelklausul, som skulle dæmme op for det

---

<sup>89</sup>Filip Debelva & Joris Luts i European Taxation 2015, s. 227

<sup>90</sup>EU-RETTEN – Karsten Ensig mfl. S.261

<sup>91</sup>Jf. L 167 bilag 1 Høringsskemaets svar til FSR

<sup>92</sup>2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion Præambelen pkt. 11

<sup>93</sup>Lov 2015-04-29 nr. 540

<sup>94</sup>Direktiv 2015/121/EU art. 1.

misbrug, der kunne komme ved at bruge Moder/datter-direktivet. LL § 3 blev derfor vedtaget med stk. 1 og stk. 2, som var generel klausulen for misbrug af Moder-/Datter-direktivet samt et stk. 3, som var den direkte implementering af Action 6<sup>95</sup>. Formålet med den sidste er dæmme op for misbrug af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster<sup>96</sup>.

OECD lægger ikke op til, hverken i Action 6 eller i de resterende 12 Actions, at der indføres en helt generel Anti-Avoidance Rule.

## 5.1 OECD's Principle Purpose test.

Action 6 er, som anført ovenfor, sat i verden for at imødegå misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette sker som udgangspunkt ved at indføre en principle purpose test. Denne test er som anført ovenfor indført i LL § 3 stk. 3.

PPT klausulen er blevet udsat for overvældende kritik i forbindelse med udkastet af Action 6.<sup>97</sup> På tidspunktet for indførelsen af LL § 3 stk. 3 var OECD ikke færdige med Action 6, dette er de dog blevet efterfølgende, hvor det eneste, der er blevet ændret i Action 6, article X(7), er en indsættelse af capital. PPT fremstår derfor på følgende måde:

*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 principle purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.*

Da Action 6 ikke indeholder en hel generelklausul, men udelukkende en generelklausul på baggrund af DBO'er, så vil det for denne afhandling ikke have den store interesse at dyrke detaljerne for, om den er proportionel med det mål, den forsøger at nå. Det kan dog siges, der i teorien har været stor debat vedrørende LL § 3 stk. 3. Dette skyldes primært, at man har implementeret en bestemmelse ud fra en kladde, som på tidspunktet for implementeringen endnu ikke var færdiggjort. Derudover skyldes det, at man i forarbejderne anfører, at man kan fortolke udvidende på ordlyden af LL § 3 stk.3, således at denne er i overensstemmelse med LL § 3 stk. 1 og stk. 2. Dette er i åbenlys strid med de fordele, der findes ved en lovbestemt GAAR, nemlig at man her har en bestemmelse med en ordlyd at knytte lovfortolkningen op på.

*" Denne antagelse (at man kan fortolke udvidende på ordlyden red.) er næppe korrekt, og bliver i hvert tilfælde ikke fortolket sådan blandt alle overenskomststater<sup>98</sup>."*

Derved er man i princippet lige vidt med hensyn til den verdensomspændende samlede begrænsning af skattespekulation. Dette skyldes særligt, at man ved at indføre en bestemmelse, hvor det er forudsat at man kan tolke udvidende på bestemmelsens ordlyd, ikke er garanteret at opnå den samme rækkevidde, som den resterende kreds af stater i OECD. Det kan dog som udgangspunkt forventes, at SKAT vil anvende klausulerne identisk. EU-domstolen er derimod på ingen måde forpligtiget til at følge den nationale fortolkning. Der er derfor stor risiko for, at såfremt skattemyndighederne i Danmark har gjort brug af en udvidet fortolkning af bestemmelse, så vil den skattepligtige kunne opnå en bedre reststilling som skatteyder ved at spørge EU-domstolen.

---

<sup>95</sup>OECD/G20 – Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances

<sup>96</sup>For yderligere gennemgang af LL § 3 henvises til Misbrug af direktiv- og overenskomstmæssige skattefordele efter indførelsen af ligningslovens § 3 – Specialeafhandling af Jesper Juul samt Den Evige Udfordring, Bundgaard mfl. – Internationale omgængelses- og misbrugs klausuler i national skatteret – om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose test som bestanddele af dansk skatteret, s. 239ff.

<sup>97</sup>Ibid S. 263.

<sup>98</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. - Jakob Bundgaard, I Internationale omgængelses- og misbrugs klausuler i national skatteret – om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose test som bestanddele af dansk skatteret S. 264



*”Efter ordlyden af den af EU vedtagne omgængelsesklausul gælder den ikke, hvis transaktionen eller arrangementet er udtryk for reel økonomisk virksomhed. Dette kan formentlig indfortolkes i den af OECD foreslåede omgængelsesklausul i kraft af henvisningen til hensigten og indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.”*

EU-domstolen er ikke bundet af den nationalt vedtagne regel, og vil derfor ikke være bundet af en udvidet fortolkning af denne.

LL § 3 stk. 3 samt Action 6 article X (7) vil herefter ikke blive behandlet yderligere.

## 6 SKATTEFLUGT I SVENSK RET

Svenske domstole har grundlæggende en anden lovforkningsstil end både de danske domstole og de tilsvarende norske. Man kan næsten sige, at den svenske måde at lovforkle på er så streng, at der tilnærmelsesvist er tale om en ordlydsfortolkning af bestemmelserne<sup>99</sup>. Den direkte ordlydsfortolkning er dog også i den almindelige svenske lovforkning blevet blødt op, dette er dog ikke helt gældende indenfor skatteretten, hvor der stadig tolkes meget ordlydsstringent<sup>100</sup>. Der findes derfor flere tilfælde, hvor lovforkningen har gået skattemyndighederne imod, da der altid vil blive tolket bogstavstro til fordel for den skattepligtige. Som anført i afsnit 3.6.2 leder denne meget strenge lovforkning derfor til, at uden en lovfæstet generelklausul så vil domstolene være nødsagede til at lade en række misbrugstilfælde gå igennem uden en dispositionskorrektur, da dette vil stride mod hjemmelskravet. Sverige har på grund af denne tolkningsstil derfor tidligt<sup>101</sup> indført en generelklausul i den såkaldte Skatteflyktslag. Begrebet skatteflugt defineres i svensk ret som foretagender, som er civilretligt gyldige, men udnytter bestemmelserne på en måde, der involverer en af lovgiver ikke tilsigtet skatteletelse.<sup>102</sup> Resultatet af den civilgyldige transaktion afviger derfor fra resultatet af den hensigt, lovgiver har haft med skattelovgivningen. Den svenske lov ”Skatteflyktslagen” er derfor konstrueret således, at den forsøger at indfange de tilfælde, hvor en civilretlig transaktion er foregået på en sådan måde, at den strider mod formålet med reglerne i skatteretten. Der har som i Danmark været megen diskussion vedrørende, om en sådan generelklausul medfører, at lovgiver inviterer domstolene ind på deres territorium, og at de derfor er tvivlsomme ud fra en statsretlig betragtning<sup>103</sup>.

Den svenske Skatteflyktslag er opbygget med fire grundkriterier, som er præceptive, førend loven finder anvendelse.<sup>104</sup> Dette følger af lovens § 2<sup>105</sup>.

2 § Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Lag (2011:1372)

---

<sup>99</sup>Ulrika Rosander – Generelklausul mot skatteflykt s.71

<sup>100</sup>Ibid s. 72 note 16.

<sup>101</sup>Første gang indført i 1980, derefter ophævet i 1993, for at blive vedtaget igen i 1995 (Lov 1995:575)

<sup>102</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl.– Robert Pålsson, Kringgåendefrågen i svensk inkomstskatterett s. 95ff, afsnit 5.3

<sup>103</sup>En uddybende diskussion findes i Legalitetsprincippet i inkomstbeskattningen (1995) ved Anders Hultqvist.

<sup>104</sup>Den evige udfordring, Jakob Bundgaard mfl. - Robert Pålsson, Kringgåendefrågen i svensk inkomstskatterett inkomstskatterett s. 96, afsnit 5.4

<sup>105</sup>Lov 1995:575 - § 2

Loven finder derfor kun anvendelse, såfremt alle de ovenstående betingelser er opfyldt, især nr. 3 og nr. 4 har været anført i teorien som de helt centrale dele. Derudover er kravet om ”væsentlig skatteförmån” også blandt de krav, der er værd at bide mærke i.<sup>106</sup>

## 6.1 Analyse af den svenske Skatteflyktslag

### 6.1.1 Skattemæssigt formål

Det følger af nr. 1, at der er krav om, at handlingerne indgår i en eller flere transaktioner, som derved medfører et ”væsentlig skatteförmån” for den skattepligtige.

Spørgsmålet, om hvad der karakteriseres som ”væsentlig skatteförmån”, er blandt andet behandlet i forbindelse med lovforslag til ændring af Skatteflyktslagen i 1996. Her blev følgende udtalt:

*”Undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktförfarandet inte kommit till stånd”<sup>107</sup>. Med ”skatteförmån” anses også ” i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen”<sup>108</sup>.*

Begrebet ”skatteförmån” er meget diskuteret i svensk teori, især Ander Hultqvist har været blandt de store kritikere af begrebet. Hultqvist anser ordlyden af ”skatteförmån” som værende et udtryk for et utilstrækkeligt resultat, hvor man vil kunne omfattes heraf, såfremt man følger den gældende skattelovgivning, og derved opnår en skattemæssig fordel<sup>109</sup>. Den skattemæssige fordels størrelse er dog ikke dikteret i forarbejderne til Skatteflyktslagen, men det er overladt til praksis at fastlægge den størrelsesorden, en sådan væsentlig skattefordel skal have.

Dog er det anført i forarbejderne, at den skattemæssige fordel ikke nødvendigvis skal realiseres i forbindelse med transaktionen, og at det derved kan være vanskeligt for den skattepligtige borger at undersøge om en given transaktion, vil kunne medføre en sådan skattefordel, at denne vil blive omfattet af Skatteflyktslagen.

Det er helt essentielt, at man ved fastlæggelse af, hvad der er et ”væsentlig skatteförmån”, får defineret, hvordan man finder frem hertil. Ud fra det beskrevne i både forarbejder og en bindende forhåndsbesked<sup>110</sup>, læser jeg det sådan, at den svenske lovgivning anser en skattemæssig fordel som forskellen mellem den fornuftige økonomisk disponeret transaktion, som kan anses som almindelig, også den disposition, der rent faktisk er foretaget. I og med der er krav om, at denne skattemæssige fordel også skal stride mod formålet med skattelovgivningen, kan man som udgangspunkt ikke adskille de to vurderinger. Man er derfor nødt til at fastslå, hvilken skatteansættelse der vil være ”normalen” for den givne transaktion ud fra formålet, og derefter hvilken skatteansættelse, der reelt er blevet lagt til grund. Det er dog omstridt, om der vil kunne komme skattemæssige fordele, som ikke modsiger formålet samt transaktioner, som strider imod formålet, men som umiddelbart ikke medfører en skattemæssig fordel.

### 6.1.2 Medvirkningskravet

§2 nr. 2 er også kaldet medvirkningskravet. Denne omfatter nemlig, at man direkte eller indirekte har medvirket til handlingen. Det var tidligere diskuteret, om der skulle indsættes en bestemmelse vedrørende skattemæssige fordele for nærtstående, dette er dog opfattet som omfattet af den indirekte medvirken, da man ikke anser det for muligt at opnå en skattemæssig fordel uden indirekte at have medvirket. Det er i forarbejderne diskuteret, hvorvidt man vil kunne beskatte A, såfremt denne har medført en skattemæssig fordel hos B uden B's medvirken. Dette

---

<sup>106</sup>NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 44

<sup>107</sup>prop. 1996/97:170 s.45

<sup>108</sup>prop. 1982/83:84 s. 17

<sup>109</sup>I forbindelse med den seneste revision af bestemmelsen, blev dette behandlet og der fandtes ikke at være belæg for sådanne problemstillinger.

<sup>110</sup>RÅ 2000 ref. 21 I

er der dog ikke hjemmel til i Skatteflyktlagen. Nr. 2 må også anses som værende et stykke af mindre væsentlighed, da denne umiddelbart sjældent vil være problematisk for skattemyndighederne<sup>111</sup>.

### 6.1.3 Hensigtskravet

Efter nr. 3 kræves det, at det ”övervägande skälet” med transaktionen er at opnå en skattemæssig fordel. Dette krav var tidligere endnu strengere, således der var krav om, at det skulle være det ”hovudsakliga skälet” at opnå en skattefordel. Derudover havde man på baggrund af en række udtalelser i forarbejderne tolket dette krav strengt. Derfor var bestemmelsen og derved loven meget lidt effektiv. Kriteriet ”övervägande” er en smule løsere, men kræver stadig, at dette skattemæssige formål skal være vigtigere end alle de andre formål til sammen. Det hedder da også:

*”skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl som den skattskyldige har för sitt handlande”<sup>112</sup>.*

Det skal dog fremhæves, at når man lægger vægt på formålet, er der ikke tale om et subjektivt formål (som blandt andet kendes fra strafferetten). Der forsøges modsat at få fastlagt formålet med transaktionen ud fra de objektive informationer, man kan finde, og derved se ”ind i hovedet” på den skattepligtige.<sup>113</sup> Det er det svenske skattevesen, der har bevisbyrden for, at dette objektive formål kan bevises. Dog har skattemyndigheden bevisbyrden, for, at der er andre formål end opnåelsen af den eventuelle skattefordel. Og at disse formål tilsammen vejer tungere end det skattemæssige formål. Når der med ændringen er forsøgt at lave en mellemvej, hvorved reglerne stadig er anvendelige, men hvor almindelige dispositioner stadig ikke bliver omfattet, så virker det ikke til, at reglerne derved er blevet for vanskelige at anvende.<sup>114</sup> Når ”regeringrätten” ikke har anset betingelserne i Skatteflyktlagen som værende opfyldt, så har det aldrig været på baggrund af kravet om ”övervägande skälet”.

### 6.1.4 Strid med lovgivningens formål

Bestemmelsen i nr. 4, om at det skal stride mod lovgivningens formål, er den sværeste at håndtere i praksis. Det er derfor også denne, der oftest ikke anses som værende opfyldt ved forsøg på at bruge Skatteflyktlagen<sup>115</sup>. Det har dog været diskuteret i teorien, om reglerne ville være mere effektive, hvis man fjernede denne del. Dette må dog afvises, eftersom en omgåelse af skattesystemer altid må anses som værende stridende mod formålet med skatteretten. Denne del vil derfor skulle prøves lige meget, hvordan man udformer den generelle klausul<sup>116</sup>. Det må derfor anses som værende naturligt, at der findes en henvisning til formålet med lovgivningen i en GAAR-bestemmelse, men skal blot være opmærksom på, at det jo ofte er denne del, der gør bestemmelsen vanskelig at anvende i praksis.

Det følger af bestemmelsen, at denne ikke udelukkende forholder sig til den bestemmelse, som er forsøgt omgået ved en eller flere arrangementer, men også formålet for bestemmelser, som er ”direkt tillämpliga”. Dette er et udtryk for, at man herved kan inddrage formålet med de bestemmelser, der er brugt som led i at omgå skattelovgivningen. Som yderligere tilføjelse til

---

<sup>111</sup>Især eftersom det er udgangspunktet, at man ikke kan opnå en skattemæssig fordel uden ens vidende, så vil den store bevisførelse fra skattemyndighedernes side ikke være nødvendig.

<sup>112</sup>SOU 1996:44 s. 135

<sup>113</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. Robert Pahlsson, Kringgåendefrågan i svensk inkomstskatterätt s. 99

<sup>114</sup>Jf. Ulrika Rosander – Generelklausul mot skatteflykt s.106

<sup>115</sup>Ibid s. 106

<sup>116</sup>Bergström Behövs lagen mot skatteflykt efter skattereformen? S. 23

de konkrete bestemmelser, hjemler nr. 4 også en mulighed for at inddrage formålet med ”skattebestemmelse-ns allmänna utformning”. Der er med fokus på formålet ikke åbnet op for, at der kan inddrages forarbejder uden skelen til lovgivningens tekst i forbindelse med bedømmelsen af en given transaktion. Det er derimod diskuteret, om der i bestemmelsen findes et krav, om at, for at kunne inddrage formålet, skal dette kunne læses ud af lovens tekst og ikke udelukkende i forarbejderne<sup>117</sup>. Dette indebærer ikke, at formålet skal kunne læses fuldkomment og udtrykkeligt i teksten, det synes tværtimod tilstrækkeligt, at formålet kan læses ud af lovgivningens systematik i kombination med forarbejderne<sup>118</sup>. Der er dog differentierede holdninger til netop dette forhold. Anders Hultqvist anser kriteriet som værende et udtryk for, at der ikke skal tages hensyn til lovmotiver og formål, som ikke fremgår direkte af lovteksten<sup>119</sup>. Dette er Ulrika Rosander dog uenig i<sup>120</sup>. Hun mener derimod, at det fremgår tydeligt af forarbejderne, at man kan bruge forarbejderne, såfremt lovteksten er utydelige omkring et endeligt formål. Derudover, at det også i forbindelse med behandling af ændringsforslaget blev tydeliggjort, at denne ikke var til hindring for at bruge forarbejderne i forbindelse med at fastlægge en lovgivnings formål. Slutteligt konkluderer hun:

*” Slutsatsen är således att stöd kan hämtas från förarbeten vid bedömningen av vad som kan anses strida mot lagstiftningens syfte även vid tillämpningen av rekvisitets nuvarande formulering.”<sup>121</sup>*

Betingelsen er omdiskuteret, især i HFDs<sup>122</sup> praksis på området, hvor der ofte forekommer større diskussioner om formålet med både den lovgivning, der søges omgået, men også den almindelige skatteretlige lovgivning. Dette skyldes desuden, at det i praksis er fastslået, at der skal være klare holdepunkter for, at en transaktion strider mod lovgivningens formål<sup>123</sup>.

Ulrika Rosander beskriver anvendelsen af det fjerde kriterie således:

*”I de fall där syftet med en lagregel framgår direkt av ordalydelsen är det troligt att regeln redan genom lagtolkning anses tillämplig på förfarandet. I vissa av målen är det tydligt att både den kringgångna regeln och även mer allmänna regler har beaktats. I något fall är det även troligt att just den allmänna utformningen av reglerna har tillmätts avgörande vikt.”<sup>124</sup>*

Derved slår hun fast, at de ifølge hende er en naturlig følge af anvendelsen af en GAAR bestemmelse, at denne kan udnytte formålet med en række forskellige regler. Man skal dog være opmærksom på, at såfremt et område er blevet reguleret for nylig, og såfremt det er blevet afreguleret, så vil en transaktion, som umiddelbart ikke fremgår direkte af forarbejderne, stadig fremstå som forudset af lovgiverne. Hvis dette er tilfældet, finder Skatteflyktlagen ikke anvendelse på forholdet<sup>125</sup>.

Som udgangspunkt er der ikke i den svenske GAAR-bestemmelse nogen henvisning til hverken transaktionens, forretningsmæssige eller andre ikke-skatteretlige formål ud over det, der er anført i nr. 3, og som vil kunne fremgå af den objektiviserede bedømmelse af skatteyderens formål<sup>126</sup>.

---

<sup>117</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. Robert Pålsson, Kringående-frågan i svensk inkomst-skatte-rett s. 100

<sup>118</sup>Ibid s. 100

<sup>119</sup>Hultqvist, Den nya skatteflyktlagen – vad har hänt?, i Festskrift till Lindencrona, s. 195

<sup>120</sup>Ulrika Rosander – Generalklausul mot skatteflykt s.107

<sup>121</sup>Ibid s. 107-108

<sup>122</sup>Den svenske højesteret

<sup>123</sup>NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 45

<sup>124</sup>Ulrika Rosander – Generalklausul mot skatteflykt s.111

<sup>125</sup>Ibid s. 112 – diskussion hvornår noget anses forudset af lovgiver, herunder en afvisning af, at en kommentar i et skatteretligt magasin kan medføre loven ikke finder anvendelse.

<sup>126</sup>Ibid

## 6.2 Konsekvenserne af Skatteflyktlagens §2

Konsekvenserne af, hvis §2 er anvendelig, findes i skatteflyktlagens §3

*Om 2 § tillämpas ska beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belöp.*

Loven leder derfor til en række konsekvenser.

Efter 1. pkt. skal dispositionen eller transaktionen korrigeres således, at det fremstår som, at den ikke var foretaget i første omgang. 2. pkt. dikterer derimod, at hvis transaktionen fremstår mht. til den økonomiske realitet som, at skatteyderen har taget en omvej, fremfor den mest åbenlyse dispositionsrække, så skal dispositionen korrigeres til den mere åbenlyse fremgangsmåde.

Efter 3. pkt. kommer man skatteyderen en smule i møde, efter denne følger det, at kan man ikke korrigerer dispositionen, eller kommer man ved korrektionen frem til et urimeligt beløb, så skal skatteansættelsen være et rimeligt beløb.

Der er peget på i svensk teori, at reglerne ikke åbner for muligheden for at korrigerer skatteansættelsen hos en medkontrahent<sup>127</sup>, dette vil man dog kunne tage hensyn til ved fastsættelsen af indtægten hos skatteyderen.

Den svenske Skatteflyktlag er tæt bundet sammen med bindende forhåndsudtalelser, og en stor del af de sager, der tages op omkring brugen, kommer som følge af anke over bindende forhåndsudtalelser.

## 6.3 ”Rättshandlingarnas verkliga innebörd”

Det er i svensk teori omdiskuteret, om der ved siden ad Skatteflyktlagen er adgang til at anvende omgåelseslignende betragtninger på grundlag af ”rättshandlingarnas verkliga innebörd”. Det kan for en udeforstående være svært at skelne mellem, om der i begrebet henvises til den privatretlige virkelighed, eller om der henvises til den økonomiske virkelighed<sup>128</sup>. Den mest gængse opfattelse af begrebet er, at dette ikke åbner for en mulighed for at omkarakterisere et forhold på baggrund af begrebet. Robert Pålsson mener ikke, at verkliga innebörd nogensinde har været et korrekt retligt begreb, derimod anser han det udelukkende for at være et intellektuelt fænomen<sup>129</sup>. Pålsson argumenterer for, at ingen nogensinde har opfattet en handling på baggrund af sine sanser. En transaktion eller en civilretlig aftale er uden tvivl baseret på den bagvedliggende juridiske tankegang, de juridiske dokumenter og den juridiske teori, som dikterer, hvornår vi kalder noget det ene og det andet, dette er gældende både for den civilretlige del af retssystemet, men er så sandelig også gældende for den skatteretlige.

Anders Hultqvist deler opfattelsen af<sup>130</sup>, at der ikke i svensk ret eksisterer en ulovbestemt retsgrundsætning. På linje med Pålsson mener denne, det er en fejlslutning, at kunne konkludere et virkeligt indhold, ud fra den økonomiske virkelighed. Samtidig anser ingen af de to, det muligt at der inden for legalitetsprincippet er en mulighed for at ændre den umiddelbare skatteansættelse uden direkte hjemmel i lov.

---

<sup>127</sup>Som har fået et højere fradrag grundet konstruktionens udformning.

<sup>128</sup>Som der gør i den danske realitetsgrundsætning

<sup>129</sup>Den Evige Udfordring, Jakob Bundgaard mfl. Robert Pålsson, Kringåendeafspørgsmålet i svensk inkomstskatteret s. 91

<sup>130</sup>Rättshandlingarnas verkliga innebörd, Anders Hultqvist s.696 ff.

Konklusionen må derfor være, at på trods af der tidligere har været åbnet op for, at man kunne bruge omgængelsesbetragtninger, så er der for nu bred enighed i svensk teori om, at man ikke kan bruge ”*rättshandlingarnas verkliga innebörd*” som hjemmel til at ændre skatteansættelsen.

## 6.4 Forvaltningsdomstolen

Helt særligt for den svenske Skatteflyktslag er, at det følger af lovens 4§, at de svenske skattemyndigheder<sup>131</sup> ikke kan anvende loven uden at have forlagt sagen for en forvaltningsdomstol<sup>132</sup>.

*”4 § Fråga om tillämpning av denna lag prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket. I fråga om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och i fråga om överklagande av beslut med anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).”*

Der er derfor krav om, at hvis skattemyndighederne mener, at reglerne skal finde anvendelse, så skal de først anmode forvaltningsdomstolen om dette<sup>133</sup>. Dette anses i Sverige som en retssikkerhedsmæssig garanti, som medfører, at reglerne udelukkende bliver brugt, når de er berettiget.

## 6.5 Komparativ analyse

Som beskrevet ovenfor i afsnit 4.1.2 starter ATA-direktivet ud med at diktere, at man skal se bort fra et arrangement, såfremt denne bestemmelse er opfyldt. Dette er i fuld overensstemmelse med det, der er gældende i den svenske Skatteflyktslag 3§. Her er udgangspunktet også, at man ser bort fra det arrangement, der bliver omfattet af Skatteflyktslagen. Dog uddybes der i Skatteflyktslagen med et par yderligere konsekvenser, ved at et arrangement bliver omfattet af Skatteflyktslagen. Man kan dog ikke fortænke ATA-direktivet i, eftersom der er tale om en minimums lovgivning, ikke at have dikteret, at medlemsstaterne skal indføre en række konsekvenser af denne lovgivning.

### 6.5.1 Serier af arrangementer.

Herefter er der anført, at ATA-direktivet art. 6 både gælder for enkeltstående og serier af arrangementer, dette er helt i overensstemmelse med den svenske formulering ”*rättshandlingen, ensam eller tillsammans*”.

### 6.5.2 Medvirken

Den svenske Skatteflyktslag 2§ nr. 2 er dog særegen for det svenske system, da kravet om at skatteyderen ”*direkt eller indirekt medverkat*” ikke direkte er at finde i ATA-direktivets GAAR.

---

<sup>131</sup>SKV

<sup>132</sup>Ikke sammenligneligt med det danske domstolssystem.

<sup>133</sup>Første instans i forvaltningsdomstolshierakiet.

### 6.5.3 Övervägande skälet

Som beskrevet ovenfor i afsnit 4.1.6 så er det diskuteret, hvornår noget ifølge EU-rettens praksis er et hovedformål og et biformål. Det er dog sikkert, at der med et af hovedformålene ikke er sket en afgrænsning til, at ethvert skattemæssigt hensyn vil medføre, at skattemyndighederne kan korrigere en disposition<sup>134</sup>. Med ændringen fra ”hovudsakliga skälet” til ”övervägande skälet” har Skatteflyktslagen også fået et bredere virkeområde. Dog er skälet ikke formål, men derimod årsag, hvilket alt andet lige er en mere subjektiv vurdering end formål. Det kan derfor overvejes, om det ikke for skattemyndighederne er nemmere at påvise en skattemæssig fordel og dernæst udbede sig de forretningsmæssige formål med dispositionen. End at påvise en skattemæssig fordel og udbede sig andre årsager til, at man er gået netop denne vej. Det kan i al fald diskuteres, hvorvidt den svenske GAAR er sværere at opfylde for skattemyndighederne<sup>135</sup>.

### 6.5.4 Skattefordel

I afsnit 4.1.5 er det EU-retlige skattefordelsbegreb diskuteret. Opfølgende kan det siges, at dette skattefordelsbegreb ikke har en nedre grænse<sup>136</sup>. Herimod har Skatteflyktslagen følgende beskrivelse af skattefordelen ”*väsentlig skatteförmån för den skattskyldige*”, der er derfor tale om et krav om en væsentlig skattemæssig fordel. Som anført ovenfor er det den svenske praksis, der har defineret, i hvilken størrelsesorden væsentlig skattefordel skal forstås.

Kommissionen beskrev som nævnt ovenfor<sup>137</sup>, at man skulle se på beskatning uden, at den pågældende transaktion havde fundet sted, og undersøge om følgende betingelser var til stede:

- 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.

Som anført ovenfor mener jeg, at også den svenske lovgivning anser en skattemæssig fordel som forskellen mellem den fornuftige økonomisk disponeret transaktion, som kan anses som almindelig, og så den disposition, der rent faktisk er foretaget. Derved vil den svenske definition på en væsentlig skattefordel være nem at forene med den EU-retlige definition. Der vil kunne komme skattemæssige fordele, som ikke modsiger formålet, samt transaktioner, som strider imod formålet, men som umiddelbart ikke medfører en skattemæssig fordel. Dette vil være gældende i både den ATA-direktivet samt den svenske Skatteflyktslag.

### 6.5.5 Som virker mod formålet og med gældende skatteret

Både ATA-direktivets art. 6 og Skatteflyktslagens 2§ nr. 4 rummer denne form for formulering. Forskellen ligger dog i, at Skatteflyktslagens formulering er ”begrænset” til den lovgivning, der er forsøgt omgået, den der er anvendt eller principperne ved den generelle skatteret. Hvorimod ATA-direktivets formulering er om muligt endnu bredere end den formulering, der er gældende i Skatteflyktslagen. Dette kommer sig til udtryk ved, at man bliver omfattet af denne del af bestemmelsen, såfremt resultatet af transaktionen virker mod hensigten og formålet med den gældende skatteret. Bestemmelsen er derfor ikke begrænset til enten den omgæede eller den brugt til at omgå, men derimod skatteretten i sin helhed. Hvilket alt andet lige medfører et endnu

---

<sup>134</sup>Se mere om dette i afsnit 4.1.6

<sup>135</sup>Dette kan også hænge sammen med den meget lave udnyttelse af bestemmelserne. Se her NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 46 note 6

<sup>136</sup>2012/771/EU, Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning

<sup>137</sup>Afsnit 4.1.5

brede anvendelsesområde. Diskussionen i den svenske teori, om der skal være tale om et formål, som er udledt direkte af lovteksten, eller om forarbejder og lignende tolkningsbidrag kan inddrages, vil ikke være relevant i ATA-direktivets kontekst. Dette skyldes at det både er formålet og hensigten med den gældende skatteret, der her skal skeles til. Denne utroligt brede bestemmelse mangler endnu at blive afgrænset af praksis, hvorfor den på nuværende tidspunkt må synes utroligt bred.

#### 6.5.6 *Forskel*

Den helt store forskel mellem ATA-direktivet GAAR og den svenske Skatteflyktslag er, at den svenske GAAR ikke berører tilfælde, hvor den transaktion, der er foretaget, ikke er reel. Dette vil måske kunne fortolkes ind i, at man opnår en fordel, som ikke er formålet med den pågældende lovgivning, dette vil dog, for så vidt angår den svenske lovfortolknings stil, nok være at strække bestemmelsen til det yderste. Der er gennemgående et fokus på at fange de tilfælde, hvor der er tale om et kunstigt arrangement med ATA-direktivets GAAR. Dette fokus findes ikke som udgangspunkt i 2§ Skatteflyktslagen. Det kan dog undre, at man ikke i den svenske GAAR tager stilling til, om det er ved de tilfælde, der ikke er reelle, at GAAR-bestemmelsen skal finde anvendelse. Især eftersom EU-domstolen i forbindelse med C-264/96, ICI udtalte, at en GAAR ikke må omfatte tilfælde, hvor der er tale om omgåelse af de nationale regler med almindelige reelle arrangementer. Realiteten af de pågældende arrangementer ville dog kunne fanges af en række af SAAR-bestemmelser, der findes i det resterende system<sup>138</sup>.

#### 6.5.7 *Legalitetsprincippet*

Af flere svenske teoretikere anses Skatteflyktslagen som et brud med legalitetsprincippet krav om, at der ikke må ske analog fortolkning i skatteretlige kontekst<sup>139</sup>.

Ulrika Rosander beskriver forholdet mellem GAAR-bestemmelsen og en analoge anvendelse på følgende måde

*”Det går också att spetsa till detta och säga att om skatteflyktslagen inte tillförde en analogieffekt skulle den vara meningslös.”<sup>140</sup>*

Anders Hultqvist anser derimod Skatteflyktslagen som værende et udtryk for uddelegering af lovgivningsmagten samt anvendelse af analoge fortolkninger, som i hans optik er stridende mod legalitetsprincippet. Dermed er hele Skatteflyktslagen som værende stridende mod den svenske Grundlov<sup>141</sup>. Ulrika Rosander anser derimod det faktum, at baggrunden for anvendelse af analoge fortolkninger netop er hjemlet i Skatteflyktslagen som hjemmelgrundlag for, at Skatteflyktslagen ikke er stridende mod den svenske grundlov. Derudover indeholder loven en række kriterier, som medfører, at transaktioner foretaget i Sverige kan blive omfattet heraf, hvilket medfører, at de skattesubjekter, som udfører transaktionerne, bør være opmærksomme på Skatteflyktslagen.<sup>142</sup> Hensynet til en effektiv skattekontrol og et funktionelt retssystem må stå over den forudsigelighed og retssikkerhed, der ifølge Hultqvist, altid bør være ifølge legalitetsprincippet.<sup>143</sup> En yderligere fordel for Skatteflyktslagen kontra et retssystem uden er ifølge Rosan-

---

<sup>138</sup>Sverige ændrede, i forbindelse med indførelsen af Moder-Datterselskabsskattedirektivet, Kupongskattelagen og indførte i den forbindelse en SAAR 4a§

<sup>139</sup>Anders Hultqvist – Legalitetsprincippet vid inkomstbeskattningen s. 424-425 samt Sture Bergström, Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, s. 281

<sup>140</sup>Ulrika Rosander – Generalklausul mot skatteflykt s.83

<sup>141</sup>Jf. Anders Hultqvist, Legalitetsprincippet vid inkomstbeskattningen, s. 425

<sup>142</sup>Ulrika Rosander – Generalklausul mot skatteflykt s. 83

<sup>143</sup>Ibid. 84



der, at man i Sverige har mulighed for en bindende forhåndsbesked. Dette medfører, at forudsigeligheden ikke nødvendigvis behøver at være lavere som følge af Skatteflyktslagen. En stringent fortolkning af legalitetsprincippet vil som udgangspunkt udelukke GAAR-bestemmelser, men det vil derimod medføre, at der vil ske en øgning af SAAR-bestemmelser, hvilket vil gøre retssystemet mere filtret og uigennemtsigtigt. Det er derfor en vanskelig afvejning at finde den form, der harmonerer bedst mellem legalitetsprincippet og effektivitets samt forudsigeligheds betragtninger.<sup>144</sup>

Ulrika Rosander mener dog, og heri er jeg enig, at en praksis hvorved *”utveckling mot tydligare och mer välmotiverade domar skulle gagna rättssäkerheten och effektiviteten inom området”* vil medføre en bedre retsudvikling på området og klarhed over begrebernes omfang.

## 6.6 Konklusion

Både ATA-direktivets GAAR og Sveriges Skatteflyktslag er Generelle Anti Avoidance Rules, som umiddelbart er utroligt vidtrækkende. I forbindelse med ændringen af Moder-/datterselskabs-skattedirektivet valgte man i Sverige ikke at ændre Skatteflyktslagen, da denne ansås som værende fyldestgørende for det område, der var forsøgt omfattet af Moder-/datterselskabsdirektivet. Dette vil i høj grad kunne gentage sig i forbindelse med implementeringen af Anti-Tax Avoidance-direktivet. Dette skyldes især, at den primære forskel mellem ATA-direktivet og Moder-/datterselskabsdirektivet er, at man i ATA-direktivet har fastlagt en større udnyttelse af forarbejder og hensigtserklæringer, der kan inddrages i forbindelse med vurderingen af, om der er tale om et forhold omfattet af bestemmelsen. Dette er dog samtidig det eneste sted, den svenske bestemmelse som udgangspunkt ikke lever helt op til de mindstekrav, der er i ATA-direktivet. Der er dog ikke som udgangspunkt tale om en helt grundlæggende forskel, eftersom den svenske Skatteflyktslag langt hen ad vejen rummer de samme aspekter. Der vil dog nok blive tale om, at man i svensk teori skal diskutere, hvorvidt man kan udvide anvendelse af forarbejder til at omfatte hensigtserklæringer. Dette må dog ses i sammenhæng med det retssikkerhedsmæssige problem, der ligger i at udvide en bestemmelse, som i forvejen er meget omdiskuteret i svensk ret. Særligt den strenge svenske lovforklaring i henhold til legalitetsprincippet vil blive udfordret af en udvidelse af bestemmelsen. Det følger af den ovenstående diskussion, at man i svensk teori i høj grad allerede anser grænsen for at være nået. Det er derfor usikkert, om betragtninger vedr. effektivitet kontra retssikkerhed vil fortsætte med at hælde til et forsvar af Skatteflyktslagen, såfremt retssikkerhedsspørgsmålet bliver endnu mere presset af en udvidelse. Samtidig står spørgsmålet, om hvornår noget kan kaldes hensigtserklæringen, stadig ubesvaret.

Fremadrettet vil den Svenske GAAR ikke kunne stå uden indblanding fra EU-domstolen efter indførelsen af ATA-direktivet, det vil derfor være interessant at se, om Ulrika Rosanders ønske om *”utveckling mot tydligare och mer välmotiverade domar skulle gagna rättssäkerheten och effektiviteten inom området”* bliver opfyldt enten af de svenske forvaltningsdomstole eller af EU-domstolens praksis.

## 7 Norsk ret

### 7.1 Indledning

I forbindelse med diskussionen vedrørende omgængelsesklausuler i Norge bad Norges Finansdepartement professor emeritus Frederik Zimmer om at komme med en udredning om implementeringen af en lovfæstet omgængelsesklausul. Dette er denne udredning, der er taget udgangspunkt i, og der vil herunder blive redegjort for, hvad der er gældende ret i Norge, samt redegjort for

---

<sup>144</sup>Ibid. 84

det forslag til en lovbestemt GAAR, Frederik Zimmer udarbejdede i forbindelse med udredningen. Efterfølgende er der en komparativ analyse af forslaget og ATA-direktivets art 6. Som i Danmark har Norge en ulovfæstet omgåelsesklause. Denne generelle omgåelsesklause er i høj grad i overensstemmelse med den danske ”realitetsgrundsætning”, i og med denne også er udledt af højesteretspraksis. Den norske omgåelsesnorm er ligeså vel som den danske formet på en måde, der gør den uklar at indplacere i et retssystem styret af legalitetsprincippet. Ifølge Frederik Zimmer har den norske Høyesterett aldrig taget stilling til spørgsmålet, omend der ikke er diskussion om, at dette er gældende ret.<sup>145</sup>

## 7.2 Ulovfæstet omgåelsesnorm

Omkring 00’erne begyndte den norske Høyesterett at formulere en omgåelsesnorm i bredere termer, forinden dette kunne den dagældende norm deles op i to væsentlige stikord nemlig ”disposisjonens egenverdi” og ”illojal mot skattereglerne”<sup>146</sup>. Det var dog ikke helt afklaret, om disse to udgjorde to enkeltstående, men kumulative betingelser, eller om der var tale om udslagspunkterne i en helhedsvurdering. I de senere år blev normen beskrevet i bredere termer, og er derfor endt med at lyde således i Rt. 2007. S. 209 (Hex) afsnit 39:

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennom skjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglernes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, ...»

Formuleringen medfører, at den norske omgåelsesnorm kan opdeles i to led, et grundvilkår og et tillægsvilkår. De to kriterier fra før den brede formulering er nu begge inkorporeret i tillægsvilkåret, dog således at illoyaliteten skal findes ved, at omstændighederne skal stride mod skattereglernes formål.

Det er et krav, at for at grundvilkåret er tilstede, skal tillægsvilkåret først og fremmest kunne bevises. Det er i flere tilfælde oplevet, at Høyesterett ikke tager stilling til grundvilkåret, hvis de ikke anser tillægsvilkåret for at være opfyldt<sup>147</sup>.

## 7.3 Grundvilkåret

Historisk var grundvilkåret meget objektivt, den nuværende subjektive vurdering af formålet, var tidligere fuldstændig uden hensyntagen til den skattepligtiges subjektive motivation.<sup>148</sup> I forbindelse med, at Magnus Aarbakke kom med et forslag til at lovfæste den dagældende omgåelsesklause i 1991<sup>149</sup>, lød vurderingen således.

”I praksis har man ikke lagt noen større vekt på subjektiv hensikt hos skatteyderne, hverken i den ene eller andre retningen. I stedet har man foretatt en vurdering av forholdene slik disse objektivt sett fremtrer.

Derfor var det også en helt objektiv vurdering, han forslog på daværende tidspunkt uafhængigt af, om skatteyderen havde til hensigt at opnå en skattereduktion.

---

<sup>145</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 11

<sup>146</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 24

<sup>147</sup>jf. Fredrik Zimmer, Ibid

<sup>148</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 26

<sup>149</sup>Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 4.2 underpunkt 3

Denne holdning er dog ændret i takt med retspraksis, og på nuværende tidspunkt er det derfor en vigtig, men ikke en tilstrækkelig betingelse for at bruge omgåelsesnormen, at den skattepligtige havde til formål at opnå en skattemæssig fordel.

Ordlyden af grundvilkåret er som ovenfor anført ”*det hovedsaglige formålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt*”. Ordlydsfortolkning heraf må betyde, at der skal være mere end 50 procent af formålet, som er direkte skattemæssigt motiveret<sup>150</sup>. Dog er der i retspraksis talt for et skærpet brug af denne betingelse, hvorved betingelsen kun er opfyldt, hvis skatteformålet har været den ”*klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen*”<sup>151</sup>. Derved har man skærpet brugen af grundvilkåret. Det kræver derfor, at det skattemæssige formål er ikke ubetydeligt mere vigtigt end de andre formål. Såfremt der findes flere ikke skattemæssige formål, så er grundvilkåret kun opfyldt, hvis det skattemæssige formål klart er vigtigere end de ikke-skattemæssige formål tilsammen.

Med skatteyderens formål opstår der dog spørgsmålet om, hvordan man skal bevise om, der er tale om et skattemæssigt formål. Det er ofte set, at man ved at have et krav om subjektivitet udleder dette ud fra de objektive omstændigheder i sagen. Til dette udtalte Høyesterett i Rt. 2006 s. 1232

*«(50) Fra statens side har det vært anført at spørsmålet om hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på. (51) Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.»*

Med denne udtalelse siger Høyesterett ganske tydeligt, at for at finde skatteyderens formål med en given transaktion så kræves det, at man finder frem til den skattepligtiges subjektive formål. Ovenstående medfører også, at såfremt det er godtgjort, at den skattepligtiges besparelse er ”av noe omfang”, så vil dette medføre en omvendt bevisbyrde<sup>152</sup>.

Hvorledes begrebet ”av noe omfang” skal forstås er dog ikke blevet helt klarlagt af den norske Høyesterett, og kritiske røster mener også, at denne subjektive drejning af grundvilkåret medfører en langt mere håndfast bevisførelse og i sidste ende en større retsusikkerhed<sup>153</sup>.

## 7.4 Tillægsvilkåret

Tillægsvilkåret er, som anført ovenfor, den del af omgåelsesklausulen, der oftest er sværest at opfylde, formuleringen er som følger

*«For at gjennom skjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, ...»*<sup>154</sup>

---

<sup>150</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 27

<sup>151</sup>Rt. 2006 s. 1232 og Rt. 2002 s. 456

<sup>152</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 28

<sup>153</sup>Bettina Banoun: Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen, i Banoun m.fl. (red.) 2014 s. 29

<sup>154</sup>Rt. 2007. S. 209 (Hex) afsnit 39

Vilkåret kan deles op i fire dele, hvorved der lægges vægt på en totalvurdering ud fra disse dele. Delene består af ”*disposisjonens egenverdi*”, ”*skatteydters formål*”, ”*omstendighetene for øvrig*” samt ”*stridende mot skattereglenes formål*”, i det underliggende vil hver af disse kriterier blive behandlet.

#### 7.4.1 *Disposisjonens egenverdi*

Spørgsmålet om ”*disposisjonens egenverdi*” er først og fremmest et spørgsmål om dispositio- nens ikke-skattemæssige virkninger. Egenverdibetragtninger kendes både fra svensk ret og dansk ret. Som udgangspunkt er det om egenverdien af transaktionen adskiller sig fra den form den har. Det er derfor spørgsmålet, om man ved at se enten isoleret eller samlet på en transak- tion, i en række af transaktioner, kan formå at fange cirkulære transaktioner eller fange transak- tioner, hvor der findes en anden egenverdi, end den formen tilsiger<sup>155</sup>.

Såfremt en enkelt transaktion har tilstrækkelig egenverdi, vil den samlede kæde blive vurderet, om denne også har en tilstrækkelig samlet egenverdi. En anden variant er, såfremt der samlet set må være tale om en tilstrækkelig egenverdi, hvorved selve kæden ikke kan omgøres via omgåelsesnormen. Så kan man i stedet se på enkelte skridt i kæden, hvor disse vil kunne være at anse som en ”omvej” eller unødvendig<sup>156</sup>. Derved vil der ikke være sådan realitet i egen- verdien for netop denne unødvendige transaktion, at denne vil kunne medføre, at kriteriet er opfyldt. Således vil man som skatteyder blive stillet som, at denne ”omvej” ikke havde fundet sted, men at man eksempelvis havde solgt aktier direkte til køber uden forudgående omvej<sup>157</sup>. Hvor stor en egenverdi, der skal ligge i et led i en transaktionskæde, kan dog ikke besvares kategorisk<sup>158</sup>, dette må i stedet beskrives ud fra den praksis, der ligger på området. Denne medfører som udgangspunkt ikke, at der skal være tale om nogen større egenverdi, dette hæn- ger også sammen med, at der er tale om et kriterie i en totalvurdering, hvor dette ikke som udgangspunkt er skelsættende.

#### 7.4.2 *Skatteydters formål*

Dette moment findes både i grundvilkåret og tillægsvilkåret. Eftersom der er tale om et krav både ved grundvilkåret og tillægsvilkåret, vil et klart skattemæssigt formål næppe slå væsentlig igennem i tillægsvilkåret i forhold til den række andre momenter, der findes i denne. Der er ikke i praksis nogen retningslinje for, hvordan man skal finde frem til dette subjektive skatte- formål. Det vil oftest ud fra en ”*nemhedsbetragtning*”, nok ofte være den samme måde som i grundvilkåret. Denne måde kan dog betragtes som værende meget lidt heldig, hvorfor man bør begrænse denne måde udelukkende til den del, den er fastslået til at gælde for.<sup>159</sup> Dette skyldes særligt, at der ikke i praksis er noget holdepunkt til, hvordan dette formål skal findes.

---

<sup>155</sup>Se hertil afsnit 2 om værnsregler generelt

<sup>156</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 31

I stedet for at sælge aktier (som ville have medført en betydelig skattepligt), blev aktierne overført med påstået skattemæssig succession, til et datterselskab efter reglerne om koncerninterne overførsler. Derefter fusionerede man datterselskaber med ”køberselskaber”, og med påstand om skattemæssig succession. De norske skattemyndigheder anså ikke omvejen som at have den fornødne egenverdi og påstod at om- vejen var skattemæssigt motiveret. Hele forløbet blev derfor dispositionskorrigeret, hvorefter aktierne ansås som solgt direkte til ”køberselskabet”. Høyesterett opretholdt skatteansættelsen, og dette er efter- følgende taget som udtryk for, at man kan vurdere en eller forretningsmæssig gyldig transaktionskæde isoleret.

<sup>158</sup> Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 32

<sup>159</sup> Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 32

### 7.4.3 Omstændighetene for øvrig

De øvrige omstændigheder er den del som hjælper med at belyse, om en transaktion virkelig er i strid med formålet af en transaktion. Dette er utvivlsomt omfattet af omstændigheder, hvor transaktionen eller transaktionerne ser ”komplisert, kunstig eller påfallende ut fra en forretningsmessig vurdering.”<sup>160</sup>

Denne vurdering er sjældent udtrykt i den norske domspraksis, men det er derimod brugt som en negativ afgrænsning i en række domme. Det har været et udtryk for, at omgåelsesnormen ikke kunne finde anvendelse, eftersom de transaktioner ansås som værende vanlige indenfor rammen af, hvad skatteyderne må kunne vælge. Samtidig er det accepteret i norsk ret, at skattepligtige ikke har pligt til at vælge den transaktionsmåde, der giver højere skat end andet<sup>161</sup>.

En væsentlig omstændighed med ”omstændighetene for øvrig” er, at karakteren af den skatteregel, der er forsøgt omgået, og ikke mindst i hvilken udstrækning man kan lægge til grund, at lovgiver har accepteret, at skatteyderne lægger sig ganske tæt op ad denne grænse. Dette må man dog anse for at være tilfældet i de situationer, hvor skattelovgivningen har indført en nogle præcise grænser, herunder ejertid eller lignende.

Et yderligere moment, der også kan indgå i vurderingen, er, om den skattepligtige kunne have opnået samme udfald på en anden måde, som ikke kunne være omfattet af omgåelsesnormen. På trods af, at der gælder en almindelig grundsætning om, at man skal bedømme den skattepligtige på, hvad denne har gjort og ikke hvad denne kunne have gjort. Så vil det alt andet lige være mere hensigtsmæssigt at indtænke, om den skattepligtige kunne have opnået samme resultat, ved at have gået en anden vej. Dette er i særdeleshed hensigtsmæssigt, eftersom en disposition vil blive dispositions korrigeret ved at blive omfattet, derfor vil man ligeså godt kunne anse den ”rigtige” vej som værende taget i første omgang.

### 7.4.4 Stridende mot skattereglernes formål

Dette er det helt åbenbart vigtigste moment i den norske norm. Det følger nemlig heraf, at hvis en transaktion er stridende mod formålet med skattereglerne, så skal de øvrige momenter såsom egenverdi og de øvrige omstændigheder i langt højere grad være i skatteyderens favør.

Det er antaget, at det ifølge Høyesterett er både den lovs formål, der er forsøgt omgået, samt den lov, der er brugt til at omgå selv samme lov<sup>162</sup>. Der har i de senere års praksis været et øget fokus på formålet med den lov, der er brugt til at omgå en skatteretlig lov, snarere end formålet med den omgædede lov<sup>163</sup>. Dette skal dog ikke tages som udtryk for, at dette formål ikke er relevant. Frederik Zimmer skriver, at det må anses som værende tvivlsomt, om de mere generelle formål med skatteretten kan bruges som baggrund for at være omfattet af omgåelsesnormen.

## 7.5 Retsvirkningerne af omgåelsesnormen

Eftersom der ikke er tale om en lovfæstet GAAR-bestemmelse, er virkningerne af omgåelsesnormen ikke direkte hjemlet. Dermed kan normen heller ikke i sig selv være hjemmel for beskattning af nogen art. Normen giver udelukkende mulighed for at dispositionskorrigere et givent retsforhold, således at dette anses som værende foretaget på en anden måde.

---

<sup>160</sup> Ibid s. 33

<sup>161</sup> Dette udgangspunkt ses også i det europæiske ATA-direktiv afsnit 4.

<sup>162</sup> Som det også er gældende i den svenske Skatteflyktslag jf. afsnit 6.1.4

<sup>163</sup> Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 30

I forbindelse med Rt. 1976 s. 302 blev der procederet, at beskatningen med baggrund i en dispositionskorrektion var i strid med legalitetsprincippet. Til dette udtalte den norske Høyesterett:

«Jeg kan ikke se at dette resultatet kommer i strid med legalitetsprincippet – det er den skatterettslige lovgivning som forelå i 1970 som er brakt til anvendelse.»

Det er dog også set i norsk ret, at omgåelsesnormen medfører en analogisk anvendelse af den tyngende regel, men også i dette tilfælde er det den tyngende regel, der er hjemmel for beskatningen. En sådan tolkning sker, når det bliver lagt til grund, at en dispositions korrektion ikke er lige til, herefter kan den tyngende eller en fordelagtig skatteregel tolkes enten analogisk eller indskrænkende.

## 7.6 Frederik Zimmers forslag til at lovfæste den norske omgåelsesnorm

### 7.6.1 Indledning

Det ovenstående er en redegørelse af den gældende ret i Norge i form af en omgåelsesnorm. Herunder vil Frederik Zimmers forslag til at lovfæste denne norm<sup>164</sup> blive behandlet og herefter sammenlignet med den lovfæstede GAAR i ATA-direktivet.

Frederik Zimmer er i forbindelse med udredningen kommet med et udkast til forarbejder til dette forslag. Det er med udgangspunkt i disse forarbejder, at jeg vil beskrive forlaget. Da det udelukkende er et forslag, har der efterfølgende været en høring, hvor høringsfristen udløb d. 15. juni.

I denne afhandling vil udfaldet af høringssvarene derfor ikke blive behandlet<sup>165</sup>.

Bestemmelserne er opdelt i den norske form for stk. Kaldet ledd, for enkeltheds skyld fastholdes den norske terminologi.

### 7.6.2 Forslagets §1

*Første ledd*<sup>166</sup> er en opremsning af, hvilke love og afgifter loven er omfattet af, dette er af mindre interesse for denne afhandling, og der vil derfor ikke blive fokuseret på denne del.

Det samme gør sig gældende for *Andet ledd*, som ifølge Zimmer<sup>167</sup> udelukkende er indsat som terminologisk forenkling.

---

<sup>164</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 117

<sup>165</sup> Af de 30 der udkastet blev sendt til høring ved, har kun 18 anmærkninger til lovforslaget.

<sup>166</sup> § 1 Lovens anvendelsesområde

Denne loven gjelder skatter og avgifter som ilegges etter disse skatte- og avgiftslover:

- *Skatteloven*
- *Petroleumsskatteloven*
- *Artistskatteloven*
- *Svalbardskatteloven*
- *Folketrygdloven*
- *Merverdiavgiftsloven*
- *Lov om avgift på utslipp av CO2 i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen*
- *Særagiftsloven*
- *Motorkjøretøy- og båtavgiftsloven*
- *Dokumentavgiftsloven*
- *Eiendomsskatteloven*
- *Tolloven*

<sup>167</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 109

*Tredje ledd* indeholder princippet om, at loven både gælder for enkelte og flerlede transaktioner. Dette er også diskuteret ovenfor i afsnit 7.4.1, hvor den norske Høyesteretts praksis både omfattede den enkelte disposition, men i særdeleshed også havde fokus på en transaktionskæde. Brugen af ordet ”*disposisjon*” skal forstås i den bredest mulige betydning<sup>168</sup>. Det er derfor alle tænkelige retslige forhold, der er omfattet af betydningen. Dog med det forbehold, at omgåelsesloven ikke kan bruges til at korrigere faktiske hændelse, såsom dødsfald eller lignende.

### 7.6.3 Forslagets §2

Frederik Zimmer<sup>169</sup> har ved udfærdigelsen af §2, valgt at inddrage både det objektive tillægs-vilkår og det subjektive grundvilkår. Dog på en måde, der har gjort, at disse er blevet kumulative og har byttet plads i rækkefølgen. Med dette håber han på, at det subjektive kriterie får en mindre fremtrædende rolle end det hidtil har haft i retspraksis.

#### 7.6.3.1 Første ledd

*Skatleggingen kan gjennomføres som bestemt i § 3 når skattyteren eller en nærstående har oppnådd en skattefordel og det foreligger et skatteforhold som omtalt i annet og tredje ledd.*

Dette ledd indeholder hovedreglen for anvendelsen af loven. Det kræver derfor, at der er tale om en skattefordel, og der foreligger et skatteforhold. Zimmer har opfundet begrebet skatteforhold<sup>170</sup> som en kobling mellem hovedreglen og de resterende ledd i bestemmelsen.

Begrebet skattefordel<sup>171</sup> er karakteriseret som værende forskellen mellem den skatteansættelse, som bliver lagt til grund ved at følge den civile retlige virkelighed og den, som vil blive lagt til grund, havde man fulgt den økonomiske virkelighed. Såfremt der er en difference mellem disse, er der tale om en skattefordel. Dog er skattefordel tænkt som det videst mulige begreb, både i forhold til økonomisk virkelighed, men begrebet omfatter også opnåelse af større fradrag, udsættelse af periodiseringen osv.

Det er vigtigt at fastslå, hvornår omgåelsesreglerne finder anvendelse. Om det først er ved udnyttelsen af skattefordel, eller om den allerede må antages at finde anvendelse ved etableringen af muligheden. Frederik Zimmer konkluderer, at selve muligheden for at udnytte en skattemæssig fordel må være tilstrækkeligt til, at loven kan finde anvendelse.<sup>172</sup>

Det må være en skattefordel, der henhører til Norge. Det faktum, at man har opnået en skattefordel i udlandet, er derfor ikke nok til, at denne omgåelseslov vil kunne finde anvendelse.

Med formuleringen ”*Skatteyteren eller nærstående*” er reglen forsøgt at omfatte både familiære bånd, men også strukturelle bånd, herunder helejede aktieselskaber og koncernselskaber. Dette gør, at bestemmelsen både vil omfatte direkte og indirekte medvirken, så længe det er for den skattepligtige og dennes nærtstående.

#### 7.6.3.2 Andet ledd

I *andet ledd* findes en række objektive betingelser, som skal medføre en samlet vurdering. Der er derfor tale om en vurdering af, om der er tale om et så stort skattemæssigt formål, at denne til være omfattet af bestemmelsen.

---

<sup>168</sup>Ibid

<sup>169</sup>Ibid s. 110

<sup>170</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 110

<sup>171</sup>Ibid s. 80 afsnit 8.2

<sup>172</sup>Ibid s. 81

Med momentet ”om det ville ha vært økonomisk fornuftig å gjennomføre disposisjonen uansett skattefordelen” bliver der indført en *Bonuspater* lignende vurdering af forholdet. Frederik Zimmer beskriver det som<sup>173</sup>

*” om en økonomisk rasjonell aktør i hans sted ville ha gjennomført transaksjonen uansett skattefordelen”.*

Derved bliver der tale om en omvendt bevisbyrde, da det for den skattepligtige bliver et spørgsmål om at kunne bevise en række af forretningsmæssige valide grunde til den pågældende disposition.

Dernæst er momentet ”*skatterettslige og andre virkninger av disposisjonen; skattefordeler i utlandet skal ikke anses som andre virkninger*”, med dette er der tale om den skattemæssige fordel, som er hjemlet i § 2 første ledd. Denne fordel skal derved tages til indtægt, og jo større fordel desto mere vil dette moment være tyngende for den skattepligtige. Derudover er dette beskrevet som, at der også kan tages andre virkninger af dispositionen i betragtning, herunder både skatteretlige samt, økonomiske, familiemæssige og personlige.

Det tredje moment er ”omvejsmomentet”, det hedder her ”*om og i hvilken utstrekning skattyters disposisjon er en uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen..*”, som beskrevet ovenfor<sup>174</sup> er dette ofte brugt som moment i den norske Høyesteretts domme, hvorfor dette er et naturligt moment i selve lovgivningen.

Det sidste moment i andet ledd, er et opgør med norsk Høyesterettspraksis, det lyder nemlig ”*om og i hvilken utstrekning skattefordelen vil være i strid med den omgåtte regelens formål dersom skattyters disposisjoner legges til grunn.*”

Af dette moment følger det, at skattefordelen er den, som er det vigtigste her. Såfremt man anser skattefordelen for at være mindre, så vil man kunne få et udfald, hvor omgåelsesreglen ikke kan finde anvendelse, på trods af at dispositionen strider mod formålet med lovgivningen. Et eksempel på, at skattefordelen er mindre, vil være, hvis transaktionen har en tilstrækkelig stor egenverdi.

Dernæst går forslaget igen modsat praksis i Høyesteretten, da det er formålet med den omgåede regel. Det er derfor ikke den eller de regler, der er udnyttet til at omgå skattelovgivningen og opnå skattefordelen<sup>175</sup>, men derimod den regel, der er omgået. Med ordet ”formål” sigter Zimmer<sup>176</sup> på både det, der direkte kan læses ud af reglen, dens systematiske placering og historik, men også hvad der kan læses ud af forarbejderne, hvad lovgiver har forsøgt at opnå, og hvordan reglens anvendelsesområde er tolket i praksis.

### 7.6.3.3 Tredje ledd

I *tredje ledd* er den række af momenter, som har lavere vægt end dem omtalt i *andet ledd*. Dette fremgår af udtrykket ”*blant annet*”, at opremsningen ikke er udtømmende.

Den første del er ”*skattyters formål med disposisjonen slik dette eller disse fremgår av omstendighetene i saken,*”, dette er den nuværende omgåelsesnorms ”*grundvilkår*”. Det er derfor vigtigt at slå fast, at det subjektive formål, som hidtil har været et meget vigtigt moment, stadig er et moment, men ikke er vigtigt nok til at få reglerne i anvendelse.

Som følge af, at forslaget har brudt med praksis, indfører det følgende moment ”*hvorvidt skatteregler som er anvendt som virkemiddel i disposisjonen, er anvendt i strid med sitt formål,*”. Dette moment er som følge af den lavere vægt dog stadig viktig, især når det kommer til ”*treaty*

---

<sup>173</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 112

<sup>174</sup>I afsnit 7.4.1

<sup>175</sup>Se mere herom i afsnit 7.4.4

<sup>176</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 113



shopping” og lignende, hvor man bruger skattereglerne i overensstemmelse med ordlyden, men stridende mod formålet.

Momentet ”*grunnleggende skatterettslige hensyn*” kan både tale for og imod en afgørelse til den skattepligtiges fordel. Dog er det et moment i denne vurdering, om udfaldet af omgåelsesreglerne vil medføre dobbeltbeskatning eller planlægning af skat på en forkert skattepligtig.

Det følgende moment ”*de aktuelle skattereglernes retstekniske utforming,*” tager sigte på de eksakte grænser, som er opstillede i skattereglerne, dette kan være både tidsmæssige og mængdemæssige grænser. Normalt vil det være uproblematisk, at den skattepligtige lægger sig tæt op ad disse grænser. Dog kan overholdelse af sådanne grænser medføre, at de resterende momenter i Omgåelsesloven bliver sværere at undgå at være omfattet af. Dette kunne f.eks. være ved overholdelse af en tidsfrist, hvor den forretningsmæssig værdi og egenværdien af transaktionen er meget lav, som følge af at man er nødt til at overholde denne frist.

Såfremt det sidste moment ”*om skattyteren kunne ha oppnådd tilnærmet samme*” er opfyldt, skal dette tages til indtægt, for at omgåelsesklausulen ikke kan finde anvendelse. Dette, da man alligevel i forbindelse med konsekvenserne af loven, vil dispositionskorrigere transaktionen. En sådan korrektion virker omsonst, hvis den skattepligtige borger blot kunne have opnået det samme med lovlige transaktioner.

Med §2 fjerde ledd forsøger forslaget at omkvalificere grundvilkåret. Selve teksten ser ud som følger:

*Selv om det foreligger et skatteforhold etter annet og tredje ledd, skal skattleggingen ikke finne sted etter første ledd jf. § 3 dersom det, alle omstendigheter tatt i betraktning, må legges til grunn at hovedformålet eller ett eller flere av de sentrale formål med disposisjonen var annet enn å spare skatt.*<sup>177</sup>

Dette medfører en negativ afgrænsning på anvendelsen. Derved kan man ikke bruge omgåelsesreglerne, såfremt hovedformålet eller et eller flere af de centrale formål var andre end at opnå en skattefordel. Dette vil medføre, at den skattepligtige har en omvendt bevisbyrde, hvorved denne med dokumenterede formål vil kunne undgå at blive omfattet af en dispositionskorrektion.

#### 7.6.4 Forslagets §3- Konsekvenserne af lovens anvendelse

§3 er kodifikationen af den praksis for anvendelsen af omgåelsesnormen. Med §3, 2. ledd får man en direkte hjemmel til at anvende de norske skatteregler analogt.

##### 7.6.4.1 Første ledd

Første ledd medfører den umiddelbare konsekvens af at være omfattet af loven, nemlig  
” (1) *Hvor vilkårene i § 2 er oppfylt, skal skattleggingen finne sted på grunnlag av en disposisjon som reflekterer disposisjonens økonomiske innhold, med den begrensning som følger av tredje ledd.*”

Herved skal der ske en dispositionskorrektion, hvorved der sker en overensstemmelse mellem den økonomiske realitet og den civilretlige realitet. Allerede ved gennemgang af § 2, første ledd har man lagt vægt på den økonomiske realitet. Denne er derfor også den, der ifølge §3, første ledd skal lægges til grund.

---

<sup>177</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* s. 114 sammenholdt med *Ibid* s. 101

#### 7.6.4.2 Andet ledd

Andet ledd åbner op for muligheden for en analog anvendelse af skattereglerne, såfremt man ikke kan gennemføre en dispositions korrektion ud fra den økonomiske virkelighed. Samtidig hjemler den også en indskrænkende tolkning ved udnyttelse af fordelagtige bestemmelser.

*(2) Hvor skatlegging på grunnlag av disposisjonens økonomiske innhold ikke lar seg gjennomføre, kan skatlegging skje ved analogisk anvendelse av aktuelle skatteregler som er ufordelaktige for skattyteren, eller ved innskrenkende tolking av aktuelle skatteregler som er fordelaktige for skattyteren.*

#### 7.6.4.3 Det sidste ledd

Tredje ledd indeholder derimod en begrænsning i den anvendelse, som lader sig gøre efter §3 første og andet ledd. ”Skatlegging etter første og annet ledd gjennomføres i den utstrekning som er nødvendig for å hindre at skattyteren oppnår slik skattefordel som omtalt i § 2 første ledd.” Dette kan kaldes en proportionalitetsbetragtning, hvorved reglen udelukker, at man går ud over dét, der medfører en elimination af skattefordelen. Zimmer bruger eksemplet<sup>178</sup>, at det kunne være et forsøg på at omstrukturere en virksomhed, hvor omstruktureringen bliver omfattet af omgåelsesloven. Herved kunne man efter dispositionskorrektionen vælge at fastholde den skattepligtige i den nu omkarakteriserede struktur, hvilket ofte vil medføre, at en række andre skattemæssige fordele vil være tabt, da disse heller ikke ville være overholdt i forbindelse med omstruktureringen. Her mener Zimmer dog, at der skal gælde et proportionalitetsprincip, således at den skattepligtige ikke skal have en skattefordel, men ej heller skal stilles dårligere, end hvis man havde fulgt omstruktureringsreglerne til fulde.

### 7.7 Komparativ analyse af ATA-direktivet og forslaget til omgåelsesloven.

#### 7.7.1 Konsekvens

Eftersom ATA-direktivet starter ud med at beskrive konsekvensen af, at et arrangement eller flere arrangementer er omfattet af loven, vil denne analyse også starte der. Konsekvensen er, at man skal se bort fra disse arrangementer, og at den nationale lovgivning derefter skal tage over. Det norske forslag udarbejdet af Frederik Zimmer har derimod to konsekvenser, hvor den ene er hovedreglen, og den anden er en undtagelse, såfremt hovedreglen ikke kan finde anvendelse. Det er udgangspunktet ved det norske forslag, at konsekvensen skal følge den økonomiske realitet. Derved skal man ikke blot se bort fra den foretagne disposition, men skattemyndighederne har mulighed for aktivt at dispositionskorrigere arrangementet med hjemmel i netop denne bestemmelse. Dette sikrer som udgangspunkt en mere klar praksis, da man ikke efterlader et limbo som følge af, at man ser bort fra selve arrangementet. Samtidig hjemler den norske en analog anvendelse af de resterende regler samt indskrænkende tolkning af fordelagtige regler. Dette kan ud fra et legalitetsmæssigt synspunkt synes problematisk, særligt eftersom analog tilpasning af bebyrdende skatteregler netop strider mod legalitetsprincippet klarhedskrav. Den sidste frase i den norske bestemmelse er derimod et proportionalitetshensyn, hvorved bestemmelsen ikke skal gå videre end det, der kræves for at eliminere en skattefordel. At denne passus ikke er tænkt direkte ind i ATA-direktivets GAAR-bestemmelser kan ikke andet end undre, eftersom det er en af grundpillerne i den EU-retlige teori.

---

<sup>178</sup>Omgåelsesregel i skatteretten – Lovfesting av en generell omgåelsesregel s. 115

### 7.7.2 *Serier af arrangementer.*

Efter ATA-direktivets art. 6 gælder denne både for enkeltstående og serier af arrangementer, dette er helt i overensstemmelse med Frederik Zimmers formulering i forslaget § 1 tredje ledd, ”Med «disponisjon» i denne loven menes også en serie av to eller flere sammenhengende disponisjoner.”

### 7.7.3 *Skattyters formål*

I Frederik Zimmers forslag udgør formålet med dispositionen en noget tilbagetrukket rolle. Dette skyldes, primært at den hidtidige norske praksis på dette område, har gjort, at den subjektive formålsvurdering ikke har været nok til at blive endegyldigt omfattet af omgåelsesnormen. Ligeledes kan man sige, at ATA-direktivet har et krav om, at der skal være et skattemæssigt hovedformål, men derudover skal der være noget mere. Det mere vil blandt andet kunne være, at transaktionen ikke skal kunne være at anse som reel, samt stridende mod formålet med lovgivningen.

ATA-direktivets GAAR er dog nemmere at sammenligne med den nuværende norske omgåelsesnorm. Dette skyldes især, at også denne omgåelsesnorm havde en todelt adgang, hvoraf den ene var den subjektive.

ATA-direktivets art. 6 kræver dog en mere stringent objektiv tilgang til at fastlægge det subjektive formål. Derved kan den skattepligtige også nemmere argumentere sig ”ud” af bestemmelsen igen, såfremt man kan dokumentere kommercielle grunde til de foretagne dispositioner. Hvorimod det subjektive kriterie i omgåelsesnormen er baseret på en sværere vurdering.

### 7.7.4 *Skattefordel*

Begrebet skattefordel<sup>179</sup> er i det norske forslag defineret som værende forskellen mellem den skatteansættelse, som bliver lagt til grund ved at følge den civile retlige virkelighed og den, som vil blive lagt til grund, hvis man havde fulgt den økonomiske virkelighed. Kommissionen anførte som nævnt ovenfor<sup>180</sup>, at man skulle se på beskatning uden at den pågældende transaktion havde fundet sted, og undersøge om følgende betingelser var til stede:

- 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.

Forslaget om omgåelsesloven har dog det videst mulige begreb af skattemæssig fordel. Denne involverer derfor nemt den række eksempler anført i kommissionens bidrag.

### 7.7.5 *Som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret*

ATA-direktivets art. 6 har denne meget brede formulering. Frederik Zimmers GAAR er bemærkelsesværdigt meget smallere i sin anvendelse af formålsfortolkning. Dette til trods for, at han ikke mener, at man kan have en GAAR uden henvisning til formålet med bestemmelserne.

---

<sup>179</sup>Ibid s. 80 afsnit 8.2

<sup>180</sup>Afsnit 4.1.5

I Zimmers forslag er det derfor udelukkende formålet med den omgåede skatteretsregel, der kan inddrages i vurderingen af formålet.<sup>181</sup> At antage at de grundlæggende skatteretlige hensyn i Zimmers §2 tredje ledd, nr. 4 er at sammenligne med ATA-direktivets formulering om ”*gældende skatteret*” er fejlagtigt, da disse har et meget forskelligt anvendelsesområde.

ATA-direktivets GAAR er derfor meget bredere i sin fortolkning af formålsfortolkningen og særlig i forhold til hensigtsfortolkning. Frederik Zimmers GAAR-bestemmelse er derimod mere fokuseret på de resterende omstændigheder omkring dispositionens udførsel.

### 7.7.6 Realitetsvurderingen

I ATA-direktivet er der lagt væk på, at konsekvensen af direktivet træder i kraft, såfremt man kan karakterisere selve arrangementet som værende ikke reelt. Dette er defineret i art. 6 stk. 2<sup>182</sup>, herved anses et arrangement som værende ikke reelt, såfremt de (arrangementerne) ikke er tilrettelagt af velbegrundende kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Denne karakteristik er sammenlignelig med den, der lægges til grund for forslaget til Omgåelsesloven, heri skal det være økonomisk fornuftigt at have gennemført dispositionen uden den beviste skattefordel. Hvor ATA-direktivet direkte har skrevet den subjektive vurdering, altså de kommercielle årsager, direkte ind i GAAR-bestemmelse, har Frederik Zimmer valgt at udskille denne til en mere tilbagetrukket rolle. Dog medfører begge formuleringer, at den skattepligtige kan undgå at blive omfattet af GAAR bestemmelsen, såfremt denne kan dokumentere, at et eller flere arrangementer er udført på baggrund af en veldokumenteret kommerciel tankegang. Det er for så vidt, både i norsk og europæisk praksis, lovligt at inddrage den skattemæssige fordel, som et moment, dog så længe det ikke er hovedårsagen.

### 7.7.7 Største forskel

Der, hvor Frederik Zimmers forslag virkelig adskiller sig fra ATA-direktivet, er ved udpenslingen af elementer, der skal inddrages i forbindelse med vurderingen af, om der foreligger et skatteforhold. Denne forskel er dog for så vidt naturlig, da Zimmers forslag er detailregulering nationalt, og ATA-direktivet er lavet som minimumslovgivning for en lang række medlemsstater, hvilket alt andet lige er nødt til at medføre, at der er større plads til nationale hensyn. Man kunne dog ønske en ligeså udførlig gennemgang af kriterierne i ATA-direktivet. En sådan gennemgang, som nu ligger for Frederik Zimmers side, ville have været at foretrække som fortolkningsbidrag til direktivteksten. Særligt definitionen af ”*alle relevante faktiske forhold og omstændigheder*” er meget vanskeligt at forholde sig til som skattepligtig. Her har den norske GAAR i stedet en række momenter, som med fordel kan inddrages i forbindelse med tolkningen.

## 7.8 Konklusion

En stor del af Frederik Zimmers forslag til Omgåelsesloven og ATA-direktivets art. 6 er ens. Mange af de samme arrangementer og dispositioner vil blive fanget af begge bestemmelser, såfremt disse var vedtaget i et givent retssystem. Der er dog også væsentlige forskelle. Ud fra et legalitetsmæssigt synspunkt er inddragelsen af proportionalitetsbetragtninger i forbindelse med udarbejdelsen af konsekvenserne af bestemmelsen i god tråd med, hvad en GAAR-bestemmelse er til for. Det kan som beskrevet ovenfor undre, at man i ATA-direktivet ikke har tænkt samme tanke, således at man ikke rammer de, som bliver omfattet af GAAR-bestemmelsen hårdere, end formålet tilsiger.

---

<sup>181</sup>Jf. forslagens § 2, andet ledd nr. 4 samt med mindre vægt § 2 tredje ledd, nr. 3

<sup>182</sup>Se afsnit 4.1.2 ff

Slutteligt har ATA-direktivet noget, som Frederik Zimmers forslag til omgåelsesloven mangler: et internationalt udsyn. En stor del af de omgåelsestilfælde, der bliver problematiske i årene fremover, kommer af de generelle forskelle skattesystemerne imellem<sup>183</sup>. Det er derfor ikke nok, at man udelukkende ser på, om et skattemæssigt arrangement har opnået en skattemæssig fordel inde i staten. Men derimod bør man have fokus på, at der ved grænseoverskridende transaktioner er meget større sandsynlighed for, at disse bliver udnyttet til at flytte indkomster, udbytter eller fradrag<sup>184</sup>.

## 8 Konklusionsafsnittet

Ovenfor er en række GAAR-bestemmelser beskrevet og sammenlignet. Der findes i alle bestemmelserne en række forskelle, men også en række meget sammenlignelige træk. Danmark skal inden 31/12 2018 implementere ATA-direktivet. Den nuværende danske grundsætning ”*realitetsgrundsætningen*” kommer i allerhøjeste grad under pres fra dette direktivs implementering. Det er derfor vigtigt at få fastlagt forinden, på hvilken måde man i Danmark har tænkt sig at implementere denne GAAR-bestemmelse på.

Både Frederik Zimmers forslag til en norsk omgåelseslov og den svenske Skatteflyktslag indeholder en række gode pointer, som er værd at tage med i forbindelse med forberedelsen af implementeringen af ATA-direktivet<sup>185</sup>.

### 8.1 Legalitetsprincippet

ATA-direktivets konsekvens er, at man ser bort fra et arrangement, såfremt dette er omfattet af bestemmelsen. Både den svenske og den norske GAAR-lovgivning giver skattemyndighederne en bestemmelse at knytte retsvirkningerne op på. Derudover indeholder den norske bestemmelse både en hovedregel og en undtagelse til retsvirkningen. Dette vil alt andet lige sikre, at den skattepligtige nemmere kan se, hvilke konsekvenser det at blive omfattet af lovgivningen medfører. Hvor både ATA-direktivet og den svenske Skatteflyktslag indeholder regler om, at man ser bort fra arrangementer, så er det norske forslag formuleret på en måde, som vil være mere i overensstemmelse med den danske retspraksis. Ifølge denne ser man i stedet på den økonomiske realitet og dispositionskorrigerer derefter dispositionen. En bestemmelse, som beskriver den direkte konsekvens af at være omfattet, er legalitetsmæssigt og med hensyn til forudberegnelighed klart at foretrække.

### 8.2 Proportionalitet:

Frederik Zimmers omgåelseslov indeholder en proportionalitetsbetragtning i lovens § 3. Denne bestemmelse er af yderste vigtighed for, at lovgivningen bliver udmøntet på en måde, der står i forhold til lovens formål. Samtidig er det også en retssikkerhedsmæssig garanti for skatteyderen, at lovgivningen ikke kan udnyttes til mere end at fjerne en dokumenteret skattemæssig fordel. Det kan dog tolkes ind i ATA-direktivet, i og med denne er et resultat af EU-retten, hvor proportionalitetsbetragtninger er blandt de bærende principper. Men som bestemmelsen står nu, ved man ikke, hvad der sker ved at blive omfattet af bestemmelsen.

---

<sup>183</sup>Se mere herom afsnit 2.2

<sup>184</sup>Noget der blandt andet tidligere har været meget set i transfer pricing sammenhæng.

<sup>185</sup>Dette er kun relevant, såfremt man vælger at implementere, ved at lave sin egen lov, ikke blot kopiere ordlyden af ATA-direktivet.

### 8.3 Retssikkerhed

Den svenske Skatteflyktslag kan som anført først anvendes efter at have været forelagt en forfatningsdomstol. På trods af, at vi ikke har denne konstruktion i Danmark, så kunne man overveje, om en lignende konstruktion vil medføre en retssikkerhedsmæssig stabilitet som afbødning for den usikkerhed, indførslen af en GAAR-bestemmelse uden tvivl vil medføre.

Generelt følger der med både den norske og ATA-direktivets GAAR endnu engang et yderligere dokumentationskrav til de virksomheder, som vil kunne omfattes af bestemmelserne. Dette skyldes, at de begge i høj grad har indført en omvendt bevisbyrde, for så vidt angår at bevise, at man har andre formål end at opnå en skattemæssig fordel. Dette yderligere dokumentationskrav, vil retssikkerhedsmæssigt kunne medføre, at virksomhederne vil kunne handle uden frygt for at blive omfattet af disse klausuler, men vil modsat også betyde en betydelig industri med at få styr på denne dokumentation. En lignende industri er set ved blandt andet transfer pricing problematikken, hvor virksomheder og revisionsfirmaer bruger svimlende beløb på at dokumentere, at alt bliver foretaget med "armslængde". Særligt den norske "økonomiske bonus parter" ville kunne medføre en usikkerhed på området, indtil en række Høyesterettssager har fastlagt en linje.

Det vil derfor være yderst tilrådeligt, at man modsat implementeringen af LL §3 udvikler sin egen lovgivning på området, og på den måde, ligesom Frederik Zimmer har forsøgt i Norge, får kodificeret "*realitetsgrundsætningen*" i sammenhæng med ATA-direktivet. Samtidig vil en yderligere udvikling af "*bindende forhåndsbeskeder*" kunne afbøde en stor mængde af den usikkerhed, indførslen uden tvivl vil medføre.

Danmark kan ikke undgå at skulle indføre en lovbestemt GAAR inden 31/12 – 2018. Vi kan dog undgå blot at indføre ATA-direktivets formulering og forvente "*one size fits all*". Det vil være fordelagtigt at indføre en GAAR-bestemmelse, som kodificerer den danske retspraksis, og som derved sikrer, at udviklingen af bestemmelsen fortsat er muligt uden først at skulle spørge EU-domstolen.

## 9 Litteraturliste

### 9.1.1.1 Litteratur

Ved litteraturhenvisninger er de kursiverede titler som udgangspunkt brugt.

Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, LiberFörlag, 1978

Bergström, Sture, *Behövs lagen mot skatteflykt efter skattereformen?*, Skattenytt, 1989 s. 19-24

Bundgaard, Jakob, Ramsdahl, Dennig og Winther-Sørensen, Niels - *Den Evige Udfordring – omgæelse og misbrug i skatteretten*, 2015, Ex Tuto Publishing A/S

Engsig Sørensen, Karsten og Runge Nielsen, Poul, *EU-retten*, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2010

Hultqvist Anders – *Legalitetprincippet ved indkomstbeskatningen*, Norstedts juridik, 1995

Michelsen, Aage, *Lærebog om indkomstskat*, 16. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015

Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, 1. udgave, Gads Forlag, 1989

Pedersen, Jan m.fl., *Skatteretten 1*, 7. udgave, Karnov Group, 2015

Pedersen, Jan m.fl., *Skatteretten 2*, 7. udgave, Karnov Group, 2015

Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, 2007

#### 9.1.1.2 Artikler

Banoun Bettina, *Høyesteretts reformulering av omgåelsesnormen*, i *Høyt Skattet*, Fest Skrift til Frederik Zimmer på 70-årsdagen, Banoun m.fl. (red.), Universitetsforlaget 2014

Bundgaard, Jakob og Koerver, Peter, *SR.2016.315* – Kommissionens forslag til et Anti-Tax Avoidance Directive

Debelva Filip, Luts Joris (2015). *The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive*. European Taxation, 55 (6), 223-234.[ACRES]

Christensen, Jens Peter: *Skatteretten, Grundloven og Højesteret*, Festskrift til Jan Pedersen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2011

Hultqvist, Anders, *Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?*, i Festskrift till Lindencrona, Norstedts Juridik s. 195

Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt s. 696 2007

Friis Hansen, Søren, *Skatteydere er også en slags mennesker! - »Realitetsgrundsætningen« er i strid med menneskerettighederne*, U 2008B.59

Friis Hansen, Søren, *Realitetsgrundsætningens naturgivne retsikkerhed*, U 2008B.378

Pedersen, Jan, *Duplik om den skatteretlige realitetsgrundsætning*, U 2009B.220

Pedersen, Jan, *Mere om forholdet mellem skatteret og privatret*, SR 1992.101

Pedersen, Jan, *Om den skatteretlige realitetsgrundsætning og grundlovens § 43, de europæiske menneskerettigheder samt EU-rettens retsgarantier for borgerne*, Ugeskrift for Retsvæsen, 2008 s. 197-204.

Pedersen, Jan, *Skatteflugt og skattely* - et essay, Juristen, 2014, Issue 5, p. 141-148

Pedersen, Jan, *»Retssikkerhed – et tvægget sværd«* i Festskrift til Aage Michelsen (re. Krüger Andersen, m. fl. , Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2000

#### 9.1.1.3 Specialer

*Misbrug af direktiv- og overenskomstmæssige skattefordele efter indførelsen af ligningslovens § 3* – Speciale afhandling af Jesper Juul

#### 9.1.1.4 Fremmede nationale udredninger

NOU 2016:5 Omgåelsesregel i skatteretten – *Lovfesting av en generell omgåelsesregel* – Utredning fra professor emeritus Frederik Zimmer  
*SOU 1996:44* s. 135

#### 9.1.1.5 OECD

OECD/G20, *Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD Publishing, 2014 (Action 6)

#### 9.1.1.6 Nationale retskilder

Dansk lovgivning:

L 2015-04-29 nr 540 Ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (Skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgåelsesklausul samt udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v., lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud og korrektion af satserne for vægtafgift af personbiler m.v.)

Lovbekendtgørelse 2016-09-06 nr.1164 (Selskabsskatteloven)

Lovbekendtgørelse 2016-09-01 nr. 1162 om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)

Svensk lovgivning:  
Lag 1995: 575, mot skatteflykt (*skatteflyktslagen*)  
Lag 1970:624, *Kupongskattelagen*

#### 9.1.1.7 Domme:

Danske domme:  
UfR 1982.738 Ø  
UfR 2009.449 H

EU-domstolens:  
C-264/96, ICI

Norske Høyesteretts domme:  
Rt. 1976 s.302  
Rt. 2002 s. 456  
Rt.2004 s. 1331  
Rt. 2006 s. 1232  
Rt. 2007 s.209

Svenske Forvaltningsdomstolsdomme  
RÅ 2000 ref. 21

#### 9.1.1.8 EU-retskilder

EUT C 326, Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (EUF-traktaten, TEUF)  
Direktiv 2011/96/EU, som ændret ved direktiv 2015/121/EU, samlet Moder-  
/datterselskabsdirektivet  
Direktiv 2016/1164/EU af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion Præamblen pkt. 11

#### 9.1.1.9 EU-Henstillinger

2012/771/EU, Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning  
Rådet for Den Europæiske Union, dokument nr. 16435/14, Forlag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU, 5. december 2014, bilag 1 Præambelens pkt. 8

#### 9.1.1.10 Fremmede nationale lovforslag

Svenske lovforslag:  
prop. 1996/97:170 s.45  
prop. 1982/83:84 s. 17

Norske lovforslag:  
Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 4.2 underpunkt 3

#### 9.1.1.11 Høringssvar:

L 167 bilag 1 Høringsskemaets svar til FSR



