

Skatteomgåelse

Anvendelsesområdet for LL § 3 og selskabernes sociale ansvarlighed

af CHRISTINA DYBDAHL

Formålet med denne afhandling er at undersøge anvendelsesområdet for ligningslovens § 3 og endvidere at bestemme, hvornår selskabers skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig.

Denne afhandling er opdelt i fire dele. Den første del er introduktions- og metodedelen, hvor man introduceres til de problemstillinger, som denne afhandling søger at afklare, og hvilke metoder der anvendes i forhold til at afklare disse. Den anden del omfatter en juridisk analyse, der søger at klarlægge anvendelsesområdet for ligningslovens § 3. I den tredje del af denne afhandling vil det blive undersøgt, hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig. Den fjerde og sidste del indeholder en konklusion af afhandlingens resultater.

Det primære fokus i den juridiske analyse er ligningslovens § 3, stk. 1-4, som indeholder en generel anti-misbrugsregel (GAAR). Ligningslovens § 3, stk. 1-4 er en implementering af art. 6 i skatteundgåelsesdirektivet og blev implementeret i dansk lov, da Folketinget den 20. december 2018 vedtog dette. Formålet med art. 6 i skatteundgåelsesdirektivet er at udfylde huller i selskabsskattelovgivningen og derved forhindre misbrug af skatteregler. Denne afhandling undersøger fem kumulative betingelser, der indgår i misbrugsvurderingen, og som skal være opfyldt, førend ligningslovens § 3 kan finde anvendelse. Der vil i nærværende afhandling blive gjort brug af EU-Domstolens domme, som blev afsagt d. 26. februar 2019 i de såkaldte beneficial owner-sager, som fortolkningsbidrag til hvordan ligningslovens § 3 skal fortolkes. Alt i alt finder denne afhandling, at ligningslovens § 3, med hensyn til dens brede formulering, har en bred rækkevidde med hensyn til at forhindre potentielle misbrugssituationer.

På baggrund af analysen, som er udført i afhandlingens tredje del, finder denne afhandling, at almindelig skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig. Det konkluderes at almindelig skatteplanlægning overholder de tre ansvarligheder (det økonomiske, juridiske og etiske ansvar), som det af samfundet forventes, at selskaberne forholder sig til. Selskaberne bør forsøge at minimere deres skattebetalinger så meget som muligt, uden at dette fører til aggressiv skatteplanlægning. Brugen af aggressiv skatteplanlægning anses ikke for at være i overensstemmelse med alle tre ansvarligheder og betragtes derfor ikke som værende social ansvarlig.

Resumé

The purpose of this thesis is to examine the scope of application of section 3 in the Danish Tax Assessment Act and furthermore to determine when companies' tax planning is considered socially responsible.

This thesis is divided into four parts. The first part is the introductory and methodology part. One is introduced to the issues that this thesis seeks to clarify and what methods are used in relation to clarify these issues. The second part is a legal analysis that seeks to examine the scope of application of section 3 in the Danish Tax Assessment Act. In the third part of this

thesis it will be examined when companies' tax planning is considered socially responsible. The last and fourth part contain a conclusion on this thesis' findings.

The prime focus of the legal analysis is Section 3(1-4) in the Tax Assessment Act, which contain a general anti-avoidance rule (GAAR). The GAAR is an implementation of article 6 in the Anti-Tax Avoidance Directive and was implemented in Danish law as the Danish Parliament on the 20th of December 2018 enacted this. The purpose of article 6 in the Anti-Tax Avoidance Directive is to fill in gaps in corporate tax legislation and thereby prevent abuse of tax rules. This thesis examines five cumulative conditions, that is included in the assessment of abuse and that must be met in order for the GAAR-rule to apply. This thesis makes use of the judgements made by the Court of Justice of the European Union (CJEU) on the 26th of February 2019, in the beneficial ownership cases, as an aid to construction as to how section 3 in the Tax Assessment Act is to be interpreted. All things considered, this thesis finds that section 3 in the Tax Assessment Act, in terms of its broad wording, has a wide range in terms of preventing potential abuse-situations.

On the basis of the analysis carried out in part three, this thesis finds that appropriate tax planning is considered socially responsible. It is determined that appropriate tax planning complies with the three responsibilities (the economic, legal and ethical responsibility) that society expects companies to relate to. Companies should try to minimize their tax payments as much as possible, without this leading to aggressive tax planning. The use of aggressive tax planning is considered not to comply with all three responsibilities, and hence not considered socially responsible.

1. Indledende	4
1.1. <i>Indledning</i>	4
1.2. <i>Problemformulering</i>	5
1.3. <i>Afgrænsning</i>	5
1.4. <i>Metode</i>	5
1.4.1. Juridisk metode.....	5
1.4.1.1. Dansk skatteret.....	5
1.4.1.2. EU-skatteret	6
1.4.2. Økonomisk metode.....	7
1.5. <i>Kort om udvalgte begreber</i>	7
1.6. <i>Struktur</i>	7
2. Analyse af LL § 3	8
2.1. <i>EU-Domstolens praksis om misbrug</i>	8
2.1.2. EU-Domstolens præmisser om misbrug i udbytte- og rentedommen	9
2.1.2.1. Holdepunkter for misbrug.....	11
2.2. <i>Den generelle omgængelsesklausul - LL § 3, stk. 1-4</i>	12
2.2.1. Omfattede skattesubjekter	13
2.2.2. Ad. 1. Arrangementer eller serier af arrangementer	14
2.2.3. Ad. 3. Har at opnå en skattefordel.....	15

2.2.4. Ad. 2. Der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene	17
2.2.5. Ad. 4. Som virker mod formålet og hensigten med skatteretten	19
2.2.6. Ad. 5. Som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.....	23
2.3. Den generelle omgåelsesklausuls forrang - LL § 3, stk. 6.....	26
2.4. Pligt til at forelægge sager vedrørende LL § 3 for Skatterådet – LL § 3, stk. 7.....	26
2.5. Retsvirkningen af LL § 3	27
3. Analyse af hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig	27
3.1. Definition af CSR	28
3.2. Aggressiv skatteplanlægning.....	29
3.3. Hvem har selskaberne et ansvar overfor?.....	31
3.4. Økonomisk, juridisk og etisk ansvarlighed	31
3.4.1. Juridisk ansvarlighed	32
3.4.2. Økonomisk ansvarlighed	33
3.4.3. Etisk ansvarlighed.....	34
3.4.4. Opsummering af ansvarlighederne	35
4. Konklusion.....	36
Litteraturliste	38
Bilag.....	42
Bilag 1. Forkortelser	42
Bilag 2. Illustration af Schwartz og Carrolls ven-diagram	43
Bilag 3. Ligningslovens § 3.....	44
Bilag 4. EU-Kommissionens illustration af grænsen mellem aggressiv skatteplanlægning, almindelig skatteplanlægning og skatteunddragelse	45

1. Indledende

1.1. Indledning

En fortsat stigende internationalisering lægger pres på de nationale myndigheders skatteopkrævning, idet der skabes ubalance og åbninger for selskaber til at udnytte forskelle og huller i de forskellige skattesystemer verden over.¹ Selskabernes skatteplanlægning, herunder hvorvidt de betaler en fair andel i skat, har skabt en stor international bevågenhed, og har bl.a. ført til, at EU-Kommissionen d. 25. november 2013 kom med et forslag til ændring af moder-/datterselskabsdirektivet, som indeholdte en fælles omgåelsesklausul til bekæmpelse af misbrug. Ændringen blev vedtaget af Rådet på rådsmødet d. 27. januar 2015.² Danmark har på baggrund heraf, ved lovforslag L 167 af 21. april 2015, implementeret den direktivbaserede omgåelsesklausul i dansk ret i LL § 3, stk. 1 og 2. Omgåelsesklausulen har til formål at bekæmpe misbrug i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet.³ I dansk ret indføres omgåelsesklausulen også for rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet.⁴ LL § 3 er sidenhen undergået forandring, idet Danmark ved lov nr. 1726 af 27. december 2018 fik indført en ny generel omgåelsesklausul.⁵ Denne generelle omgåelsesklausul er affattet i LL § 3, stk. 1-4, og er en ordret implementering af skatteundgåelsesdirektivets generelle værnsregel i art. 6 om bekæmpelse af misbrug, hvis formål er at lukke huller i selskabsskattelovgivning og dermed forhindre misbrug af skattereglerne generelt.⁶ Bestemmelsens anvendelsesområde blev i forbindelse med den danske implementering udvidet til at omfatte skatteretten som helhed, hvilket indebærer at bestemmelsen ikke kun finder anvendelse på grænseoverskridende transaktioner, men også på rent nationale forhold.⁷

Indførslen af LL § 3 har medført omfattende kritik, som bl.a. går på, at LL § 3 synes at medføre en forholdsvis bred og upræcis formulering samt manglende retssikkerhed, hvilket lægger op til vanskeligheder i forbindelse med fastlæggelsen af hvor langt anvendelsesområdet for LL § 3 rækker.⁸

Det store fokus på selskabernes skatteplanlægning synes tillige, i de seneste år, at være vendt mod erhvervslivet, herunder særligt de multinationale selskaber.⁹ De multinationale selskabers skatteplanlægning, og hvorvidt de betaler en fair andel i skat, er gået hen og blevet et stærkt debatteret emne i medierne. Selskabernes ellers lovlige og legitime bestræbelser på at minimere deres respektive skattebyrder, kan have en negativ virkning på den økonomiske udvikling og vedligeholdelsen af et retfærdigt samfund.¹⁰ Som et resultat heraf er selskaberne blevet omtalt som værende amoralske, selvom de i princippet overholder lovens ordlyd.¹¹ Selskabernes skatteforhold er således gået hen og blevet en offentlig samfundsdebat om social ansvarlighed.¹²

¹ European Union (2020), s. 16.

² LFF 2015-02-20 nr. 167. Afsnit 3.3, s. 9 og Schmidt (2015), s. 1.

³ Poulsen (2015), s. 1 og LFF 2015-02-20 nr. 3.3.5., s. 13.

⁴ LFF 2015-02-20 nr. 167. Afsnit 3.3, s. 9.

⁵ Bjare & Sønderholm (2019), s. 1-2.

⁶ Ibid., s. 1.

⁷ LFF 2018-10-03 nr. 28, s. 99

⁸ Bjare & Sønderholm (2019), s. 7.

⁹ Bundgaard, Jensen & Winther-Sørensen (2015), s. 177.

¹⁰ Jallai (2020), s. 10.

¹¹ Ibid., og Fisher (2014), s. 338.

¹² Jallai (2020), s. 10.

Selskaberne skal, ud over at forholde sig til et usikkert retsgrundlag i LL § 3, tillige forholde sig til samfundets kritik og offentlige debat om social ansvarlighed. Hensigten med nærværende fremstilling er således at afdække grænsefeltene omkring anvendelsesområdet for LL § 3, og for hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig.

1.2. Problemformulering

Problemfeltet for nærværende fremstilling opstår som følge af det usikre retsgrundlag i LL § 3. Det søges på baggrund heraf klarlagt hvorledes LL § 3 skal fortolkes. I forlængelse heraf og på baggrund af samfundets kritik og offentlige debat, vil det med udgangspunkt i CSR-disciplinen, blive forsøgt klarlagt hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig.

Problemformuleringen kan inddeles i to separate problemstillinger:

- Hvordan skal LL § 3 fortolkes?
- Hvornår anses selskabernes skatteplanlægning for at være social ansvarlig?

1.3. Afgrænsning

Uagtet at LL § 3 udspringer af moder-/datterselskabsdirektivet og derefter er undergået forandring til at omfatte en ordret implementering af skatteundgåelsesdirektivet, vil disse direktivers bestemmelser ikke yderligere blive inddraget i den juridiske analyse. Derudover vil rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet heller ikke blive inddraget.

EU-Domstolens domme i beneficial owner-sagerne vil blive inddraget i forbindelse med fortolkningen af LL § 3, men der vil hverken blive foretaget en analyse af selve beneficial owner-sagerne eller beneficial owner-begrebet.

Der vil blive foretaget en afgrænsning fra omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 5, til bekæmpelse af misbrug af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der vil således i nærværende fremstilling alene blive henset til den EU-retlige direktivbaserede omgåelsesklausul.

1.4. Metode

1.4.1. Juridisk metode

1.4.1.1. Dansk skatteret

Nærværende fremstilling vil tage sit udgangspunkt i den retsdogmatiske metode, som vil blive anvendt til at systematisere, beskrive og analysere relevante skatteretlige retskilder, for at kunne udlede gældende ret (*de lege lata*), for hvordan LL § 3 skal fortolkes.¹³ Der forekommer ingen rangorden mellem retskilderne, men derimod en rækkefølge.¹⁴ Rækkefølgen af de danske retskilder er som følger; regulering, retspraksis, sædvaner og forholdets natur.¹⁵ Indenfor retskilden regulering findes et reguleringshierarki, som består af lex-principperne, herunder lex superior, lex posterior og lex specialis.¹⁶ Reguleringshierarkiet sikrer anvendelsen af den rigtige lov, hvis to retsregler skulle modsige hinanden og føre til uforenelige retsfølger.¹⁷

Regulering i form af ligningsloven, nærmere bestemt LL § 3, vil være den primære anvendte retskilde i nærværende fremstilling.¹⁸ Forarbejderne til LL § 3 vil ligeledes finde anvendelse,

¹³ Tvarnø & Nielsen (2017), s. 29.

¹⁴ Ibid., s. 33.

¹⁵ Tvarnø & Denta (2015), s. 35-37.

¹⁶ Tvarnø & Nielsen (2017), s. 33 og 48.

¹⁷ Tvarnø & Denta (2015), s. 37 og 234.

¹⁸ LBKG 2019-08-08 nr. 806.

idet en objektiv fortolkning ikke findes tilstrækkelig til at udlede gældende ret, hvorfor lovgivers vilje, som den kommer til udtryk i forarbejderne, også vil blive anvendt. Fortolkningsbidrag i form af retspraksis og administrativ praksis vil tillige blive anvendt til fortolkningen af LL § 3. Der vil i nærværende fremstilling blive støttet ret på administrativ praksis, idet Skattemyndighederne er bundet af egen administrativ praksis, når denne er formaliseret i juridisk vejledning eller SKM-meddelelse.¹⁹ Den administrative praksis som vil blive anvendt til fortolkning af LL § 3 er bl.a. SKM2017.333.SR, SKM2020.39.SR og SKM2019.349.SR. Det bemærkes, at den nye generelle omgængelsesklausul skal fortolkes i overensstemmelse med den gamle omgængelsesklausul, idet de nye bestemmelser ikke indebærer materielle ændringer i vurdering af misbrug.²⁰ Således kan den eksisterende administrative praksis, der lå forud for lovændringen af LL § 3 ved Lov 2018-12-27 nr. 1726, fortsat være retvisende for fremtidig anvendelse af den nye omgængelsesklausul. Der vil tillige blive gjort brug af Skatteforvaltningens juridiske vejledning, for at få et indblik i hvordan Skattestyrelsen fortolker LL § 3.

1.4.1.2. EU-skatte

EU-rettens retskilder består først og fremmest af primærretten, som angår EU-rettens traktatgrundlag, grundlæggende rettigheder og almindelige retsprincipper.²¹ Derudover består EU-retten af bindende sekundærregulering, som angår forordninger, direktiver og afgørelser. Yderligere er der soft law, praksis og slutteligt folkeretten.²²

Forholdet mellem national ret og EU-retten bygger på princippet om EU-rettens forrang for national ret, hvilket EU-domstolen for første gang fastslog i sagen Costa mod ENEL.²³²⁴ EU-retten bygger tillige på princippet om EU-konform fortolkning, som er hjemlet i henholdsvis TEU art. 4, stk. 3 samt TEUF art. 288, stk. 3.²⁵ Princippet om EU-konform fortolkning pålægger medlemsstaterne at fortolke nationale retskilder i overensstemmelse med EU-retten på EU-regulerede områder.²⁶ Henset til, at den generelle omgængelsesklausul er en ordret implementering af skatteundgængelsesdirektivets art. 6, følger det af forpligtelsen til at fortolke EU-konformt, at den generelle omgængelsesklausul fortolkes i overensstemmelse med direktivets bestemmelse samt EU-Domstolens retspraksis.²⁷ Hertil kommer, at det således er EU-Domstolen der i sidste ende sætter rammerne for fortolkningen samt afgrænsningen af den generelle omgængelsesklausul.²⁸ EU-Domstolen har i sine domme af 26. februar 2019, kort tid efter omgængelsesklausulens implementering i dansk ret, fastlagt en fortolkning af det EU-retlige misbrugsprincip. Disse domme vil blive anvendt i nærværende fremstilling som væsentlige bidrag til fortolkningen af LL § 3.

¹⁹ Pedersen m.fl. (2018), s. 111.

²⁰ LFF 2018-10-03 nr. 28. Til § 4, til nr. 1, s. 99 og bl.a. henvist til i SKM2019.349.SR, s. 11.

²¹ Tvarnø & Nielsen (2017), s. 98.

²² Ibid.

²³ Sag 6/64, Costa mod ENEL EU:C:1964:66. Sagen omhandlede Costa, som ikke ville betale en elektricitetsregning udstedt af elektricitetsselskabet ENEL. Dommeren i Milano spurgte EU-Domstolen, om de relevante italienske lovbestemmelser stred mod forskellige artikler i Traktaten. EU-Domstolen konkluderede, at EU-retten har forrang for national ret.

²⁴ Tvarnø & Nielsen (2017), s. 114.

²⁵ Ibid., s. 206.

²⁶ Tvarnø & Denta (2017), s. 115.

²⁷ Bjare & Sønderholm (2019), s. 3.

²⁸ Hansen (2019), s. 219 og på baggrund af forpligtelsen til at fortolke EU-konformt og henset til at Skatteministeriet i et svar til Folketingets Skatteudvalg (L28 A, spm. 35, 2. pkt.) understreger at det henhører EU-Domstolen at fortolke EU-retten.

1.4.2. Økonomisk metode

Problemformuleringens andet spørgsmål, som omhandler hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig, vil blive analyseret med udgangspunkt i CSR-disciplinen.

Analysen tager sit teoretiske udgangspunkt i Schwartz og Carrolls ven-diagram.²⁹ Ven-diagrammet er illustreret i bilag 2. Schwartz og Carrolls ven-diagram er en videreudvikling af Carrolls CSR-pyramide, som blev udviklet i 1991.³⁰ Kerneelementerne i ven-diagrammet forbliver de samme som ved CSR-pyramiden, og bygger på tre ansvarligheder, som det af samfundet forventes, at selskaberne forholder sig til; den økonomiske, juridiske og etiske ansvarlighed.³¹ De tre ansvarligheder skal vægtes lige og ingen af ansvarlighederne har dermed en større betydning end en anden.

Den økonomiske ansvarlighed bygger på antagelsen om, at selskaber har incitament til at maksimere overskuddet og/eller aktiekursen.³² Den juridiske ansvarlighed bygger på en antagelse om, at selskaberne holder sig indenfor lovens rammer. Den etiske ansvarlighed omfatter de etiske aktiviteter, der forventes eller forbydes af samfundets medlemmer, selvom disse ikke er kodificeret i loven.³³ De tre ansvarligheder vil i nærværende fremstilling blive anvendt til at vurdere og identificere hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig. Det ideelle overlap ligger i centrum af modellen, hvor både den økonomiske, juridiske og etiske ansvarlighed er opfyldt samtidig.³⁴

1.5. Kort om udvalgte begreber

EU-Domstolens domme af 26. februar 2019 angår de forenede udbyttesager³⁵, C-116/16 og C-117/16 og de forenede rentesager³⁶, C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16.

Begreberne skattespekulation og aggressiv skatteplanlægning anvendes synonymt om det forhold, hvor selskaberne nedbringer deres skattepligt gennem lovlige ordninger, men som i det store hele strider mod skattelovgivningens hensigt. Skatteplanlægningen udgør en gråzone, idet graden af aggressivitet kan variere.³⁷

1.6. Struktur

Det indledende afsnit fremgår af afsnit 1 og omfatter bl.a. problemformulering, metode og afgrænsning. Dernæst vil afsnit 2 indeholde en juridisk analyse, hvor LL § 3 fortolkes og analyseres. Der vil i afsnit 3 blive foretaget en analyse af hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig. Dette vil blive vurderet ud fra elementer indenfor CSR-disciplinen. Slutteligt vil der blive foretaget en konklusion i afsnit 4.

²⁹ Schwartz & Carroll (2003).

³⁰ Ibid.

³¹ Ibid., s. 508.

³² Ibid.

³³ Ibid., s. 511.

³⁴ Ibid., s. 513.

³⁵ Herefter benævnt udbyttedommen.

³⁶ Herefter benævnt rentedommen.

³⁷ Se nærmere om dette i afsnit 3.2.

2. Analyse af LL § 3

Det vil i indeværende afsnit blive forsøgt klarlagt, hvordan LL § 3 skal fortolkes. På baggrund af, at der alene findes en begrænset mængde fortolkningsbidrag til LL § 3, vil der indledningsvis blive henvist til EU-Domstolens praksis, herunder EU-Domstolens domme i beneficial owner-sagerne, i forbindelse med fortolkningen af LL § 3. Dernæst vil bestemmelsens kumulative betingelser i LL § 3, stk. 1 samt stk. 6 og 7 blive analyseret. Slutteligt vil retsvirkningen af LL § 3 blive gennemgået.

2.1. EU-Domstolens praksis om misbrug

Der skal i forbindelse med fortolkningen af LL § 3 henses til, at der ikke er meget konkret vejledning at hente i hverken loven eller dens forarbejder.³⁸ Derudover har Skatteministerens, under behandlingen af lovforslaget, været tilbageholdende med at svare konkret på spørgsmål vedr. anvendelsesområdet for LL § 3.³⁹ Taget i betragtning af, at bestemmelsen er en implementering af skatteundgåelsesdirektivets art. 6, må der kunne hentes inspiration fra EU-Domstolens praksis, da det i sidste ende henhører EU-Domstolen at udstikke rammerne for bestemmelsens anvendelse.⁴⁰ EU-Domstolen har, i sine domme i de såkaldte beneficial owner-sager, fortolket det EU-retlige misbrugsbegreb, og kan i kraft af sine præmisser yde et væsentligt bidrag til fortolkningen af den generelle omgåelsesklausul i LL § 3.⁴¹

Det skal bemærkes, at der i litteraturen hersker tvivl om hvorvidt EU-Domstolens praksis om misbrug, herunder tillige EU-Domstolens domme i beneficial owner-sagerne, kan anvendes som fortolkningsbidrag til LL § 3.⁴²

Jakob Bundgaard begrundet tvivlen i brugen af forskellige ordvalg, idet den direktivbaserede omgåelsesklausul anvender terminologien ”ikke reel” (non genuine), hvilket har været fremmed i den EU-retlige begrebsverden, idet der førhen er blevet refereret til transaktioners ”kunstighed” (artificial).⁴³ Hertil kan nævnes den fælles EU GAAR, der blev foreslået i Kommissionens henstilling i 2012, som skulle finde anvendelse på ”*et kunstigt arrangement eller en kunstig serie arrangementer*”⁴⁴ (egen understregning).

Det bemærkes, at selvom Kommissionen anvendte ordvalget ”kunstig” i henstillingen fra 2012, så valgte Kommissionen i 2016, i sit forslag til den nye GAAR i skatteundgåelsesdirektivet, at ændre ordvalget fra ”kunstig” til ”ikke reelle”.⁴⁵ Derudover angav kommissionen i forslaget betragtning nr. 9, at generelle anti-misbrugsregler alene bør anvendes ved ”*rent kunstige (ikke reelle) arrangementer*.”⁴⁶ Det synes på baggrund heraf at kunne udledes, at Kommissionen sætter lighedstegn mellem ”kunstig” og ”ikke reel”.

³⁸ Bjare, Sønderholm (2019), s. 3.

³⁹ L28 (2018-19), Skatteministerens svar til f.eks. spørgsmål 4 og 16, hvor Skatteministerens svarede at anvendelsen beror på en konkret vurdering. Tillige omtalt af bl.a. Søren Næsborg Jensen i Ligningslovens § 3 i lyset af sagerne C-116/16 og C-117/16 samt C-155/16 mfl.

⁴⁰ Hansen (2019), kapitel 10, s. 219 og ifølge forpligtelsen til at fortolke EU-konformt.

⁴¹ Jensen (2019), kapitel 14, s. 318.

⁴² Se hertil bl.a. Bundgaard (2018), s. 6, Bundgaard, et al. (red.) (2015), s. 254 med henvisning til Debelva & Luts i ET 2015.

⁴³ Bundgaard (2018), s. 6 og Debelva og Luts (2015), s. 223 ff.

⁴⁴ Kommissionens henstilling af 6. december 2012, p. 4.2.

⁴⁵ Kommissionens forslag af 28. januar 2016, 2016/0011, art. 7. GAAR'en fremgik oprindeligt af forslaget art. 7, da forslaget indeholdt en ”switch over-klausul” i art. 6, som ikke blev vedtaget.

⁴⁶ Kommissions forslag af 28. januar 2016, 2016/0011, s. 14.

Der skal tillige henses til, at LL § 3 er en ordret implementering af skatteundgåelsesdirektivets generelle værnsregel i art. 6, hvorfor det i sidste ende må være EU-Domstolen, der skal udstikke rammerne for bestemmelsens anvendelse.⁴⁷ EU-Domstolen angav i forslaget fra 2016, at *"I overensstemmelse med gældende ret afspejler den foreslåede generelle anti-misbrugsregel den kunstighedsprøvnings, som EU-Domstolen foretager inden for Unionen."*⁴⁸ (egen understregning). Det kan heraf udledes, at EU-Kommissionen har tiltænkt at den kunstighedsprøvelse, der er foretaget i den hidtidige EU-praksis, i et vist omfang også skal indfortolkes i GAAR'en. Det fremgår af LL § 3, stk. 2, at arrangementer eller serier af arrangementer betragtes som værende ikke-reelle *"i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed."*⁴⁹ Det selv samme krav, om en *"økonomisk virkelighed"*, synes at kunne udledes af EU-Domstolens kunstighedsprøvelse, som bl.a. ses i Cadbury Schweppes⁵⁰, hvor det blev fastslået, at kunstige arrangementer kendetegnes ved, at de ikke bygger på nogen økonomisk realitet. Hertil synes det at kunne udledes, at den økonomiske virkelighed/realitet er et afgørende element i vurderingen, uanset om terminologien *"ikke reelle"* eller *"kunstig"* anvendes. Denne opfattelse tilsluttes tillige af Martin Poulsen, som angiver, at omgængelsesklausulen bygger på EU-Domstolens praksis om misbrug, idet klausulen anses for i *"væsentligt omfang at bygge på allerede velkendte principper og formuleringer om misbrug, som EU-domstolen løbende har udviklet i praksis, herunder bl.a. i sag C-196/04, Cadbury Schweppes, sag C-255/02, Halifax og sag C-110/99, Emsland-Stärke m.fl."*⁵¹

På baggrund af, at EU-Kommissionen sætter lighedstegn mellem *"kunstig"* og *"ikke reel"*, samt at den økonomiske virkelighed/realitet er et afgørende element i vurderingen, uanset om terminologien *"ikke reelle"* eller *"kunstig"* anvendes, vil det i nærværende fremstilling blive lagt til grund, at EU-Domstolens praksisudledte misbrugsbegreb, kan bruges som fortolkningsbidrag til at fastlægge rækkevidden for den direktivbaserede omgængelsesklausul i LL § 3. I forlængelse heraf vil EU-Domstolens domme i beneficial owner-sagerne, som anvender begrebet *"kunstig"*, tillige kunne finde anvendelse som fortolkningsbidrag. Samme tilslutning er tillige taget af Jan Guldmand Hansen, der angiver, at EU-Domstolen med sine domme i beneficial owner-sagerne, efter forfatterens egen opfattelse, har *"givet væsentlige bidrag til, hvorledes skatteundgåelsesreglen skal fortolkes."*⁵²

2.1.2. EU-Domstolens præmisser om misbrug i udbytte- og rentedommen

EU-Domstolen afsagde d. 26. februar 2019 dom i de såkaldte beneficial owner-sager. De danske skattemyndigheder anmodede EU-Domstolen om at tage stilling til præjudicielle spørgsmål i seks sager, herunder to udbyttesager og fire rentesager. Sagerne verserer fortsat for de danske domstole, men forventes afsagt inden længe. Sagerne vedrører Danmarks ret til at pålægge kildeskat på udbytteudlodninger samt rentebetalingen i tilfælde, hvor modtageren af udbyttet/renten er hjemmehørende i EU, men hvor der i en mere eller mindre udstrakt grad sker en videreudlodning ud af EU gennem ejerskab eller lån fra enheder udenfor EU. De danske skattemyndigheder har i sagerne nægtet at indrømme nedsættelse eller frafald af den begrænsede skattepligt for udenlandske selskaber med den begrundelse, at de umiddelbare modtagere af udbytterne/renterne ikke er retmæssige ejere (beneficial owner).

⁴⁷ Hansen (2019), kapitel 10, s. 219 og ifølge forpligtelsen til at fortolke EU-konformt.

⁴⁸ Europa-Kommissionens forslag af 28. januar 2016, 2016/0011, s. 9.

⁴⁹ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 2.

⁵⁰ C-196/04, Cadbury Schweppes pr. 55.

⁵¹ Poulsen (2015), s. 4. Forfatteren henviser i denne forbindelse bl.a. til sagerne C-196/04, Cadbury Schweppes, sag C-255/02, Halifax og sag C-110/99, Emsland-Stärke m.fl.

⁵² Hansen (2019), kapitel 10, s. 219.

Præmisserne i udbytte- og rentedommen anses i al væsentlighed for at være identiske, for så vidt angår spørgsmålet om retsmisbrug.⁵³ Misbrugsvurderingen i moder-/datterselskabsdirektivet samt rente-/royaltydirektivet må således antages at være ens. EU-Domstolen angav i dommene, at det følger af fast retspraksis, at *”der findes et almindeligt EU-retligt princip om, at borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug.”*⁵⁴ Der gælder således et generelt misbrugsprincip i EU-retten, og anvendelsen af EU-retten kan således ikke udvides til at dække handlinger, der ved svig eller misbrug, gennemføres med det formål at drage nytte af fordele, som er hjemlet i EU-retten.⁵⁵ Det påhviler borgerne at overholde dette misbrugsprincip. Tillige følger det af dommene, at *”Det følger således af dette princip, at en medlemsstat skal nægte at indrømme fordelene i EU-retlige bestemmelser, såfremt disse ikke er blevet påberåbt med henblik på at gennemføre målene med disse bestemmelser, men med henblik på at drage nytte af en EU-retlig fordel, selv om betingelserne for indrømmelse af denne fordel alene er opfyldt formelt.”*⁵⁶ (egen understregning). Det slås således fast i dommene, at medlemsstaterne ikke kan, men ligefrem skal nægte at indrømme fordele, der følger af direktiverne, når der foreligger misbrug. EU-Domstolen angav hertil, at det er uden betydning for de nationale myndigheders forpligtelse til at nægte de fordele, der følger af moder-/datterselskabsdirektivet og rente-/royaltydirektivet, som påberåbes for at muliggøre svig eller misbrug, at der ikke findes nationale anti-misbrugsbestemmelser.⁵⁷ Det er således underordnet, at Danmark frem til vedtagelsen af lov nr. 540 af 29. april 2015 ikke havde implementeret lovbestemmelser i dansk ret med sigte på at hindre svig og misbrug.⁵⁸ Denne præmis er nok mere af historisk betydning, idet Danmark nu har implementeret GAAR-reglen i LL § 3.

Der skal i misbrugsvurderingen henses til, at skatteyder har ret til at anvende den skatteordning, der er den mest fordelagtige, og at dette ikke i selv fører til en formodning for misbrug.⁵⁹ EU-Domstolen angav i denne forbindelse, at skatteyder således har ret til at drage fordel af den indbyrdes skattekonkurrence, der foreligger medlemsstaterne imellem, og som er en konsekvens af den manglende harmonisering af indkomstskatterne.⁶⁰ Det forholder sig dog ikke sådan, hvis den skatteordning, som skatteyder anvender, økonomisk set er et rent kunstigt arrangement, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning.⁶¹

Det tilkommer ikke EU-Domstolen selv, at skulle foretage bedømmelsen af de faktiske omstændigheder, men overlader dette til medlemsstaterne.⁶² Det er således op til de danske domstole at foretage misbrugsvurdering i beneficial owner-sagerne. Selvom EU-Domstolen ikke foretager selve bedømmelsen af de faktiske omstændigheder, angav EU-Domstolen alligevel en række vejledende holdepunkter, som de danske domstole kan anvende til brug for vurderingen.

⁵³ Winther-Sørensen (2019), s. 2.

⁵⁴ U70 og R96.

⁵⁵ U71 og R97.

⁵⁶ U72 og R98.

⁵⁷ U83 og R111.

⁵⁸ U31 og R24.

⁵⁹ U81 og R109.

⁶⁰ U80 og R108.

⁶¹ U81 og R109.

⁶² U99 og R126.

2.1.2.1. Holdepunkter for misbrug

Med henblik på at bevise, at der foreligger misbrug, kræves et sammenfald af henholdsvis objektive omstændigheder samt et subjektivt element.⁶³ De objektive omstændigheder består i, at formålet med EU-lovgivningen ikke er opnået, selvom betingelserne i lovgivningen formelt set er overholdt. Det afgørende er således *formålet* med lovgivningen. Det subjektive element består i skatteydernes hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen, ved kunstigt at opfylde de betingelser, som kræves i henhold til at opnå fordel.⁶⁴ Ved *hensigt* henvises der til, at hovedformålet med transaktionerne er opnåelsen af en uberettiget fordel.⁶⁵ Ved *hovedformål* forstås, at opnåelse af en skattefordel ikke behøver være det eneste formål ved en transaktion. Det behøver alene at være ét af hovedformålene.⁶⁶

Det er således undersøgelsen af disse sammenfaldende omstændigheder, ”*som gør det muligt at efterprøve, om de elementer, der udgør misbrug, foreligger, og navnlig om de pågældende erhvervsdrivende har foretaget rent formelle eller kunstige transaktioner, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, med det hovedformål at opnå en uretmæssig fordel*”⁶⁷

Et kunstigt arrangement defineres som: ”*En koncern, som ikke er tilrettelagt af grunde, der afspejler den økonomiske realitet, som har en struktur, der er rent formel, og som har til hovedformål eller som et af sine hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med den skattelovgivning, der finder anvendelse.*”⁶⁸ EU-Domstolen angav hertil, at der er tale om sådan et kunstigt arrangement, hvis skatteyder indskyder en gennemstrømningsenhed mellem det udbytteudloddende/rente betalende selskab og den retmæssige ejer af betalingen, for dermed at undgå udbytte-/renteskat. Dette er navnlig tilfældet såfremt det/den modtagende udbytte/rente kort tid efter modtagelse videreudloddet til enheder, som ikke opfylder betingelserne for anvendelse af direktiverne.⁶⁹

Den kunstige karakter af et arrangement underbygges ved, at et selskab, der modtager og videreoverfører modtaget udbytte/renter til selskaber, der ikke opfylder betingelserne for anvendelse af direktiverne, oppebærer en ubetydelig skattepligtig indkomst.⁷⁰ I forlængelse heraf anførte EU-Domstolen, at det vil kunne godtgøres, at et selskab opererer som et gennemstrømningselskab, såfremt selskabets eneste aktivitet består i at modtage og videreudloddet det modtagende beløb til øvrige gennemstrømningsenheder eller til den retmæssige ejer.⁷¹ Denne manglende økonomisk aktivitet, skal udledes ved undersøgelse af flere elementer, herunder bl.a. ”*driften af selskabet, dets regnskab, strukturen af selskabets omkostninger og de reelt afholdte udgifter, det personale, som selskabet beskæftiger, og de lokaler og det udstyr, som det råder over.*”⁷²

⁶³ U97 og R124.

⁶⁴ U97 og R124.

⁶⁵ U98 og R125, Jf. sag C-155/13, *SICES m.fl.*, præmis 33.

⁶⁶ U100 og R127.

⁶⁷ U98 og R125.

⁶⁸ U100 og R127.

⁶⁹ U101 og R128.

⁷⁰ U103 og R130.

⁷¹ U104 og R131.

⁷² U104 og R131.

Et arrangements kunstighed kan endvidere underbygges ved, at der mellem de involverede selskaber findes forskellige kontrakter, der giver anledning til pengestrømme inden for koncer- nen, med henblik på at undgå at betale skat eller minimere skattebyrden mest muligt.⁷³ Der kan findes holdepunkter for, at der foreligger sådan et arrangement, hvis det modtagende selskab mangler beføjelse til, at ”*råde økonomisk over det modtagne.*”⁷⁴ Der skal ved vurderingen af, om et selskab har økonomisk rådighed over et/en modtaget udbytte/rente, henses til om selska- bet, grundet en kontraktuel eller juridisk forpligtelse, er bestemt til at videreudlodde et/en mod- taget udbytte/rente til tredjemand. Ligeledes kan der foreligge et kunstigt arrangement, hvis et selskab, selvom det ikke kontraktuelt er bundet af en forpligtelse, alligevel ”substantielt” ikke har ret til at bruge og nyde godt af det/den modtagne udbytte/rente.⁷⁵

De af EU-Domstolen angivne holdepunkter kan forstærkes, hvis der er sammenfald eller tids- mæssig nærhed mellem en vigtig skattelovgivnings ikrafttrædelse og iværksættelse af kom- plekse finansielle transaktioner og ydelse af koncerninterne lån.⁷⁶ Det må heraf kunne antages, at hvis transaktionerne bliver for komplekse, i forhold til hvad der må være nødvendigt eller normalt for transaktionerne, kan dette være en indikation på, at der foreligger misbrug. Søren Næsborg anfører, at det ikke er overraskende, at ændringer i koncernstrukturer og finansie- ringsforhold, som foretages i umiddelbar forbindelse med nye skatteregler, ofte vil pege i ret- ning af, at en transaktion er gennemført af skattemæssige årsager.⁷⁷ Ligeledes anfører Jan Pe- dersen, at komplekse transaktioner ofte vil være kendetegnet ved skattespekulation, og at disse sjældent har et erhvervsmæssigt formål.⁷⁸

Selvom der foreligger en række holdepunkter, på baggrund af hvilke, der vil kunne konklude- res, at der foreligger misbrug, skal der foretages en samlet vurdering, hvor de nationale dom- stole skal efterprøve, hvorvidt holdepunkterne er objektive og samstemmende.⁷⁹ Skatteyder skal desuden have mulighed for at føre modbevis.⁸⁰ Hvis skatteyder har kunnet påvise, at ar- rangementet er kommercielt begrundet, og at disse forhold opvejer de skattemæssige hensyn, vil arrangementet ikke være udtryk for misbrug.

2.2. Den generelle omgåelsesklausul - LL § 3, stk. 1-4

Der kan af LL § 3, stk. 1 udledes fem kumulative betingelser, som indgår i misbrugsvurderin- gen, og som skal være opfyldt, førend LL § 3 potentielt kan finde anvendelse.⁸¹ Omgåelses- klausulens ordlyd, som angivet i LL § 3, fremgår af bilag 3.⁸² De fem kumulative betingelser er som følger: Skattepligtige selskaber og foreninger m.v., skal ved indkomstopgørelsen se bort fra 1) arrangementer eller serier af arrangementer, 2) der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene, 3) har at opnå en skattefordel, 4) som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og 5) som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante

⁷³ U105 og R132.

⁷⁴ U105 og R132.

⁷⁵ U105 og R132.

⁷⁶ U106 og R133.

⁷⁷ Jensen (2019), 326.

⁷⁸ Pedersen (2017), s. 6-7.

⁷⁹ U99 og R126.

⁸⁰ U99 og R126.

⁸¹ Tillige beskrevet flere steder i litteraturen i bl.a. SR.2020.0265, SR.2019.0053, Bundgaard, Kjærsgaard & Tell (2019), s. 949 og JV C.I.4.1.1 (2018-2), hvor reglen er opdelt i to frem for fem punkter. Betingelserne er i littera- turen blevet opdelt i 2-5 punkter, men det er i nærværende fremstilling valgt at opdele betingelserne i 5 punkter.

⁸² Ordlyden som anført i LBKG 2019-08-08 nr. 806.

faktiske forhold og omstændigheder.⁸³ De kumulative betingelser vil i det følgende blive gennemgået i ovenfor nævnte rækkefølge, dog vil betingelse nr. 3 blive gennemgået før betingelse nr. 2.

2.2.1. Omfattede skattesubjekter

Det skal først og fremmest fastlægges hvilke skattesubjekter, der er omfattet af bestemmelsen i LL § 3. Det fremgår af LL § 3, stk. 1, at de omfattede skattesubjekter er ”*skattepligtige selskaber og foreninger m.v.*”⁸⁴ Bestemmelsen omfatter således selskaber omfattet af SEL §§ 1 og 2, samt fonde og foreninger omfattet af FBL § 1.⁸⁵ Med henvisning til SEL §§ 1 og 2 er det henholdsvis selskaber, fonde og foreninger, der er fuldt skattepligtige til Danmark samt udenlandske selskaber, fonde og foreninger, der er begrænset skattepligtige til Danmark, der anses for at være omfattet af bestemmelsen.⁸⁶ Den begrænsede skattepligt omfatter udenlandske selskaber mv., der bl.a. har fast driftssted i Danmark eller som modtager udbytte-, rente- eller royaltybetalinger fra Danmark.⁸⁷

Bestemmelsen vil tillige omfatte udenlandske selskaber, der indgår i international sambeskatning i Danmark, eller udenlandske selskaber, der er omfattet af de danske regler om beskatning af kontrollerede datterselskaber (CFC-reglerne), samt selskaber der er omfattet af kulbrinte-skatteloven.⁸⁸

Det fremgår af LL § 3, stk. 4, at bestemmelsen også finder anvendelse på ”*andre deltagere i arrangementerne eller serierne af arrangementer, når deltagerne er skattepligtige omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2.*”⁸⁹ Det fremgår heraf, at den generelle omgåelsesklausul tillige finder anvendelse på fysiske personer. Dette er en udvidelse af skatteundgåelsesdirektivet, som alene lægger op til, at skattepligtige selskaber m.v., er omfattet.⁹⁰ Danmark valgte at udnytte skatteundgåelsesdirektivets status som minimumsdirektiv, til at udvide anvendelsesområdet for den generelle omgåelsesklausul, med den begrundelse, at sikre symmetri i misbrugssituationer.⁹¹ Det vurderes fra dansk side, at hvis et arrangement vurderes til ikke at være reelt, og dermed udgøre misbrug, vil det være uhensigtsmæssigt at underkende den skattemæssige virkning overfor arrangements juridiske personer, når fordelene opretholdes overfor arrangementets fysiske personer.⁹²

Det følger af LL § 3, stk. 4, at bestemmelsen i stk. 1 alene finder anvendelse på fysiske personer, hvis selskaber m.v., som omfattes af stk. 1, tillige er deltagere i arrangementet. Bestemmelsen finder således ikke anvendelse på arrangementer, der udelukkende består i fysiske personers deltagelse.⁹³ Derudover synes det af bestemmelsen af kunne udledes, at det er selve arrangementet, der skal udgøre misbrug, førend LL § 3 kan have virkning for de fysiske personer, der deltager i arrangementet. I overensstemmelse hermed, har Jakob Bundgaard i Taxo.2021.03, angivet at LL § 3, stk. 4, kan forstås således, at ”*fysiske personer kan blive*

⁸³ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1.

⁸⁴ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1.

⁸⁵ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 99.

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Ibid. og Schmidt, Bundgaard & Tell (2019), s. 6.

⁸⁸ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 99.

⁸⁹ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 4.

⁹⁰ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 100.

⁹¹ Ibid., s. 100.

⁹² Ibid., s. 100.

⁹³ Høringssvar til L 28 A (2018/19), bilag 1, s. 64.

påvirket af LL § 3, men at dette kun gælder som en følgeeffekt af en eventuel tilsidesættelse for selskaber.”⁹⁴

2.2.2. Ad. 1. Arrangementer eller serier af arrangementer

Det fremgår af LL § 3, stk. 1, 1. led., at bestemmelsen finder anvendelse på ”arrangementer eller serier af arrangementer.”⁹⁵ I henhold til bestemmelsens forarbejder, skal arrangementer fortolkes bredt og omfatter ”enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serier heraf, uanset om der kan støttes ret derpå”.⁹⁶ Dette omfatter særligt ”enhver stiftelse, overdragelse, erhvervelse eller overførsel af indkomst, formue eller rettighed i relation til indkomstkabelsen. Vendingen omfatter endvidere arrangementer vedrørende etablering og kvalifikation.”⁹⁷

Det er eksplicit fremhævet i bestemmelsens stk. 1, 2. pkt., at et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.⁹⁸ Dette er et udtryk for, at et arrangement kan bestå af flere sammenhængende transaktioner.⁹⁹ Skattestyrelsen angiver i den juridiske vejledning, at enkeltstående transaktioner, herunder eks. en udbytteudlodning, vil blive anset for at være omfattet af omgængelsesklausulen.¹⁰⁰ Hensigten med, at et arrangement kan opdeles i flere trin eller dele, er at ramme lige præcis den del af et arrangement, der ikke anses for at være reel.¹⁰¹ Omgængelsesklausulen vil således finde anvendelse på ikke-reelle trin eller dele af et arrangement, uden at de øvrige reelle trin eller dele af arrangementet berøres. Dermed vil effektiviteten af omgængelsesklausulen blive størst mulig, og samtidig sikres det, at klausulen er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.¹⁰²

I SKM2019.349.SR argumenterede skatteyder for, at opretholdelse af et eksisterende holdingselskab ikke kunne udgøre et arrangement. Sagen omhandlede et dansk selskab, der havde overdraget en række udenlandske datterselskaber til sit tyske moderselskab. Overdragelsen af datterselskaberne skete ved salg af aktier, og blev finansieret ved udstedelse af et gældsbrief. Det danske selskab ønskede herefter at udlodde gældsbriefet til moderselskabet. Det blev af Skatterådet fastlagt, at LL § 3 ikke fandt anvendelse, idet arrangementet blev anset for at være reelt og tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejlede den økonomiske virkelighed.¹⁰³ Skatteyder udfordrede kriteriet med det argument, at opretholdelse af et eksisterende selskab er en passiv handling, der ikke kan kvalificeres som et arrangement. Skatteyder refererede her til lovtæksten ”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 skatteretten”¹⁰⁴ og argumenterede, at det implicit fremgår af lovtæksten, at der skal være tale om en aktiv handling, og undladelse af at fjerne et selskab, der har eksisteret i mange år, ikke kan anses for at være foreneligt med bestemmelsens ordlyd.¹⁰⁵ Skatterådet var af anden holdning, og angav, at det ingen forskel gør, om skattefordelen opnås gennem etablering af et nyt selskab, eller ved at anvende et allerede eksisterende selskab.

⁹⁴ Bundgaard (2021), s. 4.

⁹⁵ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1.

⁹⁶ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 99.

⁹⁷ Bemærkningerne til § 1, nr. 2, L 167 (2014/15), s. 18.

⁹⁸ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1, 2. pkt.

⁹⁹ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 100.

¹⁰⁰ DJV 2021-1, afsnit C.I.4.1.3.

¹⁰¹ Rådet for Den Europæiske Union, dokument nr. 16435/14, bilag 1, præambelens pkt. 8.

¹⁰² Rådet for Den Europæiske Union, dokument nr. 16435/14, bilag 1, præambelens pkt. 8.

¹⁰³ SKM.2019.349.SR, s. 1.

¹⁰⁴ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1.

¹⁰⁵ SKM.2019.349.SR, s. 5.

Afgørelsen viser således, at passivitet, såsom opretholdelse af et eksisterende selskab, tillige kan kvalificeres som et arrangement i LL § 3's forstand.

Det er i litteraturen blevet pointeret, at det nærmest forekommer umuligt, set i henhold til den brede fortolkning, at komme udenom kvalifikationen af et arrangement.¹⁰⁶ Det synes derfor relativt nemt for Skatterådet at opfylde denne betingelse.

I henhold til, hvad der er omfattet af betingelsen, er det værd at bemærke, at den tidligere omgængelsesklausul i LL § 3 udelukkende fandt anvendelse på grænseoverskridende transaktioner. Efter ændringen af omgængelsesklausulen ved Lov 2018-12-27 nr. 1726 er klausulen ikke længere kun begrænset til anvendelse ved grænseoverskridende transaktioner, men finder nu også anvendelse på rent nationale arrangementer.¹⁰⁷

2.2.3. Ad. 3. Har at opnå en skattefordel

Den tredje betingelse i LL § 3, stk. 1, er at hovedformålet eller et af hovedformålene *"har at opnå en skattefordel."*¹⁰⁸ Det fremgår af den juridiske vejledning, at begrebet *skattefordel* skal fortolkes bredt, og at det eksempelvis kan omfatte *"skattefritagelse, skatteudskydelse, et uretmæssigt fradrag eller en kunstig konvertering af et skattepligtigt udbytte til en skattefri kapitalgevinst."*¹⁰⁹ Tillige angives det, at Skattestyrelsen kun kan nægte skatteyder de fordele, der opnås i Danmark.¹¹⁰ Omgængelsesklausulen finder således ikke anvendelse i de situationer, hvor et direktiv anvendes til at opnå fordele i et andet land. De andre medlemslande har mulighed for at nægte skatteyder de fordele, der opnås i deres respektive lande.

Det lader til at Skatterådet henter inspiration fra EU-kommissionens henstilling, når det skal vurderes, om der foreligger en skattefordel.¹¹¹ Det angives i pkt. 4.7 i EU-kommissionen henstilling, at når de nationale myndigheder skal vurdere, hvorvidt der er opnået en skattefordel, *"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."*¹¹² I denne vurdering bør det undersøges, om 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 samt e) Udenlandsk skat udlignes."*¹¹³ Skatterådet henviste bl.a. til EU-Kommissionens henstilling i SKM2020.205.SR, hvor skattefordelen bestod i, at der ikke skulle betales kildeskat.¹¹⁴ Skatterådet angav hertil, at *"Efter EU-Kommissionens henstilling anses det for en skattefordel, at der ikke skal betales kildeskat."*¹¹⁵

Katrine Nielsen m.fl., har i deres artikel *Omgængelsesklausulen – Hvad ved vi nu?* angivet, at der foreligger en skattefordel, ved den blotte tilstedeværelse af en fordel i kroner og øre.¹¹⁶ En skattefordel i kroner og øre kan opgøres som forskellen mellem den skattebetaling, der ville være udløst hvis arrangementet ikke var iværksat, og den betaling, der ville være udløst efter

¹⁰⁶ Bundgaard, Kjærsgaard & Tell (2019), s. 947.

¹⁰⁷ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 99.

¹⁰⁸ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1, 4. led.

¹⁰⁹ DJV 2021-1, afsnit C.I.4.1.7.

¹¹⁰ Ibid., afsnit C.I.4.1.7.

¹¹¹ Fremgår bl.a. af SKM2020.205.SR.

¹¹² EU-Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU), p. 4.7.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Sagen vil blive gennemgået nærmere i afsnit 2.2.4.

¹¹⁵ SKM2020.205.SR, s. 6.

¹¹⁶ Nielsen, Ventzel & Kjær (2020), s. 3 og Bjare & Sønderholm (2019), s. 5.

arrangementets iværksættelse.¹¹⁷ Betingelsen om en *skattefordel*, når der foreligger en fordel i kroner og øre, synes at være opfyldt i stort set alle de offentliggjorte bindende svar.¹¹⁸ Der kan i denne forbindelse bl.a. nævnes SKM2019.349.SR, som omtalt i ovenstående afsnit, hvor skattefordelen udgjorde sparret dansk kildeskat. I SKM2019.349.SR konstaterede Skatterådet, at der forelå en skattefordel, idet modtageren af udbytteudlodning var hjemmehørende i Tyskland, dvs. inden for EU, som medførte, at den danske begrænsede skattepligt i SEL § 2, stk. 1, litra c frafaldt som følge af moder-/datterselskabsdirektivets anvendelse.¹¹⁹ Dette forhold er det eneste som Skatterådet har henvist til ved vurderingen af en skattefordel.

Udover SKM2019.349.SR, kan afgørelsen SKM2020.257.SR bl.a. nævnes, hvor skattefordelen bestod i sparret dansk skat ved, at udbyttebeskatning blev undgået til fordel for aktieavancebeskatning. I Sagen ønskede flere aktionærer, primært medarbejdere, at sælge deres aktier tilbage til det udstedende selskab (H2). Salget til det udstedende selskab ville medføre udbyttebeskatning, hvorfor der i stedet blev ønsket disponeret på en sådan måde, at aktionærerne (fysiske og juridiske personer) først ville sælge aktierne til et andet selskab (H1, som er medejer af H2), som derefter ville videresælge aktierne tilbage til H2. Den påtænkte transaktion ville som udgangspunkt medføre, at LL § 16 B, stk. 1 ikke ville finde anvendelse. I stedet ville ABL finde anvendelse, hvor alene gevinsten ved afståelse ville være skattepligtig og som ville medføre skattefritagelse for skattefri porteføljeaktier for selskabsaktionærer. Hertil angav Skatterådet, at de skattepligtige ville opnå en skattefordel ved den pågældende transaktion, og at betingelsen hermed var opfyldt. Dette forhold er igen det eneste som Skatterådet har henvist til ved vurderingen af betingelsen. Det kan på baggrund af de to sidstnævnte afgørelser udledes, at Skatterådet forholdsvis nemt kan fastslå, at der foreligger en skattefordel, ved blot at henvise til tilstedeværelse af en skattefordel i kroner og øre. Det er i litteraturen blevet angivet, at Skatterådet synes at være forholdsvis konsekvent i denne tilgang, og at dette synes helt naturligt, da det i sidste ende er denne fordel, som omgælsesklausulen kan anfægte.¹²⁰

Der vil i det følgende blive foretaget en kort bemærkning til fysiske personers opnåelse af en skattefordel. Som nævnt i afsnit 2.2.1., finder bestemmelsen i LL § 3 tillige anvendelse på fysiske personer. Der er dog i litteraturen stillet spørgsmålstegn ved, om LL § 3 vil finde anvendelse, hvis det alene er en fysisk person, der opnår en skattefordel, eller om der foreligger et krav om, at skattefordelen skal opnås af en juridisk person.¹²¹

I SKM2019.232.SR¹²² fandt LL § 3 ikke anvendelse idet, "der ikke opnås en skattemæssig fordel for et selskab, som kan tilsidesættes efter ligningslovens § 3, stk. 1"¹²³ (egen understregning). Det kan af denne formulering udledes, at der således skal være tale om en skattemæssig fordel for et selskab. LL § 3 vil således ikke finde anvendelse i tilfælde hvor skattefordelen

¹¹⁷ Bjare & Sønderholm (2019), s. 5.

¹¹⁸ Nielsen, Ventzel & Kjær (2020), s. 3.

¹¹⁹ LBKG 2021-02-22 nr. 251 Selskabsskattelovens § 3, stk. 2, litra c, 3. pkt.

¹²⁰ Bundgaard, Kjærsgaard & Tell (2019), s. 948 og Bundgaard (2021), s. 4.

¹²¹ Nielsen, Ventzel & Kjær (2020), s. 3.

¹²² Sagen omhandlede en fysisk person der påtænkte at flytte tilbage til Danmark og ønskede at videreføre sine erhvervsaktiviteter i et dansk anpartsselskab. Skatteyder påtænkte i denne forbindelse at gennemføre en skattepligtig ombytning af kapitalandele i sit helejede udenlandske selskab med anparter i et nystiftet dansk holdingselskab. Holdingselskabet skulle stiftes ved apportindskud af det udenlandske selskab og vederlaget bestod af anparter i holdingselskabet samt et stiftertilgodehavende (fordring/ kontantvederlag). Ligningslovens § 3 fandt ikke anvendelse.

¹²³ SKM2019.232.SR, s. 4.

alene opnås af en fysisk person. Tilsvarende tilslutning findes i bl.a. SKM2020.359.SR,¹²⁴ hvor det fremgår, at *”Skattestyrelsen finder derfor, at ligningslovens § 3 ikke finder anvendelse i denne sag, allerede fordi der ikke opnås en skattemæssig fordel for et selskab, som kan tilside-sættes efter ligningslovens § 3, stk. 1”*¹²⁵ (egen understregning). På baggrund af de to ovenfor omtalte afgørelser, må det kunne udledes, at det er en forudsætning for anvendelsen af LL § 3, at skattefordelen opnås af et selskab. Hvis en skattefordel udelukkende blev opnået af en fysisk person, ville LL § 3 således ikke finde anvendelse. Dette synes tillige at være i overensstem-melse med ordlyden af LL § 3, stk. 1, idet denne henviser til *”skattepligtige selskaber og for-eninger m.v.”*¹²⁶ Det må ud fra bestemmelsen således kunne antages, at det er det omhandlede selskab m.v., der skal opnå en skattefordel.

2.2.4. Ad. 2. Der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene Det følger af LL § 3, stk. 1, 2. og 3. led, at bestemmelsen omfatter arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det *hovedformål*, eller der som et af *hovedformålene*, har at opnå en skattefordel.¹²⁷

I litteraturen anskues denne betingelse som det subjektive element i omgåelsesklausulen, hvor der lægges vægt på skatteydernes hensigt med arrangementet.¹²⁸ Formålet med denne del af be-stemmelsen er således at undersøge, om arrangementet er oprettet men henblik på at opnå en skattefordel.¹²⁹

Det fremgår af forarbejderne at betingelsen om et *hovedformål*, ikke nødvendigvis skal betrag-tes som et af de vigtigste formål ved arrangementet, men blot skal forstås som ét af formål-lene.¹³⁰ Hertil angives det, at der godt kan foreligge andre formål med arrangementet. Der er således ikke et krav om et absolut hovedformål, og det lader til at være tilstrækkeligt, at blot ét af formålene ved arrangementet er at opnå en skattefordel.¹³¹ Der synes således at foreligge en ganske lav subjektiv misbrugstærskel ved alene at kræve, at ét af hovedformålene er at opnå en skattefordel. Dette er tillige blevet påpeget i litteraturen.¹³²

Det skal bemærkes, at der på nuværende tidspunkt ikke findes retningslinjer til brug for af-grænsningen af hvornår et formål anses for at være et hovedformål eller et biformål.¹³³ Grundet den begrænsede vejledning kan der formentlig henses til EU-Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU).¹³⁴ Henstillingens pkt. 4.6 an-giver, hvad der skal forstås ved hovedformål. Det fremgår heraf, at *”Ved anvendelsen af punkt 4.2 anses et givet formål for at være hovedformålet, hvis andre formål, som arrangementet eller serien af arrangementer tilskrives eller kunne tilskrives, forekommer ubetydelige, alle omstændigheder i sagen taget i betragtning.”*¹³⁵

¹²⁴ Sagen omhandlede en påtænkt ændring af ejerstrukturen. Strukturændringen skulle gennemføres ved en fusion, to anpartsombytninger samt en spaltning. De deltagende selskaber opnåede ved gennemførelsen af omstrukture-ringerne ingen fordel, som gik udover den retstilling som de i forvejen besad. Der var således ingen skattefordel, og ligningslovens § 3 fandt ikke anvendelse.

¹²⁵ SKM2020.359.SR, s. 4.

¹²⁶ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1

¹²⁷ Ibid., 2. og 3. led.

¹²⁸ Debelva & Luts (2015), s. 224 og Schmidt, Bundgaard & Tell (2019), s. 6.

¹²⁹ Debelva & Luts (2015), s. 224

¹³⁰ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 99.

¹³¹ Ibid. og Bundgaard, Jensen og Winther-Sørensen (2015), s. 250.

¹³² Debelva & Luts (2015), s. 225 og Bundgaard (2018), s. 4.

¹³³ Bundgaard (2018), s. 4.

¹³⁴ EU-Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU).

¹³⁵ Ibid., p. 4.6.

Det er i litteraturen blevet påpeget, at den nuværende praksis er kendetegnet ved, at Skatterådet forholdsvis nemt synes at kunne fastslå at skatteyder, som sit *hovedformål*, eller i hvert fald som *ét af hovedformålene*, har at opnå en skattefordel ved den blotte tilstedeværelse af en skattefordel.¹³⁶ Dette er bl.a. tilfældet i SKM2019.349.SR, som omtalt i pkt. 2.2.2. Det blev i afgørelsen slået fast, at et af de væsentligste formål ved arrangementet var at opnå en skattefordel. Denne konklusion blev foretaget ved udelukkende at henvise til tilstedeværelsen af en skattefordel, selvom der forelå andre formål med arrangementet.¹³⁷ Skatteydernes rådgiver oplyste, at hovedformålet med omstruktureringerne var at *”strømline koncernstrukturen og konsolidere H1-koncernens driftsselskaber uden for Tyskland under H1 som holdingselskab.”*¹³⁸ Derudover oplyste rådgiver endvidere, at omstruktureringerne forventes at ville føre til omkostningsbesparelser, en mindre kompleks administration, eliminering af dobbeltrapportering, samt at det ville blive lettere at styre cash pool-ordninger og fremtidig hjemtagelse af udbytte.¹³⁹ Det kan af afgørelsen udledes, at Skatterådet forholdsvis let synes at fastslå, at mindst ét af skatteydernes *hovedformål* ved arrangementet, er at opnå en skattefordel ved den blotte tilstedeværelse af en skattefordel.

Udover at der af afgørelsen kan udledes en relativ lav tærskel for betingelsens opfyldelse om et hovedformål, ved den blotte tilstedeværelse af en skattefordel, synes Skatterådet derudover at springe forholdsvis nemt over bevisførelsen ved at henvise argumentationen til realitetsvurderingen. Efter Skatterådet fastlagde at der forelå en skattefordel, blev det udtalt at *”Når arrangementet ses samlet, er det Skattestyrelsens vurdering at ét af de væsentligste formål med opretholdelsen af holdingselskabet og omstruktureringen er at opnå en skattemæssig fordel, medmindre der forligger en forretningsmæssig begrundelse.”*¹⁴⁰ (egen understregning). Det skal heraf bemærkes, at Skatterådet henviser argumentationen til realitetsvurderingen, hvilket blot bestyrker argumentet om, at Skatterådet ikke gør nogen stor indsats i at løfte bevisbyrden om at hovedformålet med arrangementet er at opnå en skattefordel.

I forlængelse af ovenstående argumentation, kan der ligeledes henvises til SKM2017.333.SR. I Sagen ønskede skatteyder at flytte et dansk holdingselskab (H1) til Luxembourg. H1 var ejet med 40% af H2, som var hjemmehørende i USA og 60% af H3, som var hjemmehørende i Luxembourg (tidligere hjemmehørende på Bahamas). H3 var kontrolleret af to fonde, der blev stiftet på De Hollandske Antiller. Forinden flytningen af H1, blev H3 flyttet fra Bahamas til Luxembourg, og var således på tidspunktet for H1's flytning, skattemæssigt hjemmehørende i Luxembourg. H1's datterselskaber H4 og H5 var forinden flytningen af H1 ophørt med dansk skattepligt, grundet flytning af den faktiske ledelse til Bahamas. Skatterådet kunne i SKM2017.333.SR ikke bekræfte, at der ikke var begrænset skattepligt til Danmark for H1's aktionærer efter SEL § 2, stk. 1, litra c, ved selskabets flytning til Luxembourg. Det forhold, at H3 blev flyttet inden H1 tillige blev flyttet, medførte, at likvidationsprovenuet som udgangspunkt ikke skulle beskattes som udbytte, men i stedet som aktieavance, idet H3 efter flytningen ville være beliggende i Luxembourg, hvori moder-/datterselskabsdirektivet vil finde anvendelse og hvormed Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst.¹⁴¹

¹³⁶ Nielsen, Ventzel, Kjær (2020), s. 3.

¹³⁷ SKM2019.349.SR, s. 11. De andre formål blev gennemgået i forbindelse med realitetstesten.

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Ibid.

¹⁴⁰ Ibid.

¹⁴¹ SKM2017.333.SR, s. 9.

Skattestyrelsen lagde i afgørelsen til grund, at "hovedformålet med flytningen af H3 til Luxembourg, umiddelbart inden den påtænkte flytning af H1 til Luxembourg er, at opnå en skattefordel, og er ikke foretaget af velbegrundede kommercielle årsager."¹⁴² (egen understregning). Der synes af afgørelsen ikke at fremgå yderligere argumenter til støtte for synspunktet om, at arrangementet er båret af skattemæssige hensyn. Hertil bemærkes det, at Skattestyrelsen nærmest pr. automatik anser arrangementernes *hovedformål* for at være opnåelse af en skattefordel, og ligesom ved SKM2019.349.SR synes Skattestyrelsen derudover også at springe forholdsvis nemt over bevisførelsen ved at henvise argumentationen til realitetsvurderingen. Der er i litteraturen stillet spørgsmålstejn herved, idet dette forekommer at være i strid med den af forarbejderne angivne bevisbyrdefordeling, idet skatteyder således bliver tvunget ud i at skulle redegøre for de kommercielle årsager bag flytningen, før Skattestyrelsen har sandsynliggjort, at opnåelse af skattefordelen var hovedformålet eller ét af hovedformålene ved arrangementet.¹⁴³

I afgørelsen lagde Skattestyrelsen tillige sin vægt på, at Skatteyder hverken havde redegjort eller ført bevis for, hvilke kommercielle årsager, der skulle begrunde flytningen. Det bemærkes at Skattestyrelsen vurderede fraværet af velbegrundede kommercielle årsager, for at være ensbetydende med, at skatteyder opnåede en skattefordel. Det lader derfor til, at hvis ikke skatteyder kan føre bevis for, at der foreligger velbegrundede kommercielle årsager, vil arrangementet pr. automatik blive kvalificeret som havende til formål, eller som ét af sine formål, at opnå en skattefordel.

I modsætning til ovenstående afgørelser, hvor det forholdsvis nemt blev fastslået at betingelsen var opfyldt, kan der henvises til SKM2020.205.SR. Det blev i SKM.2020.205.SR fastlagt, at arrangementernes hovedformål ikke var at opnå en skattefordel. I sagen ønskede skatteyder at få Skatterådets bekræftelse på, at selskabets udbytteudlodning til dets moderselskab i Cypern (H12), som dernæst blev videreudloddet til dette selskabs moderselskab i Nederlandene (H11), ikke var omfattet af LL § 3.¹⁴⁴ Skatterådet bekræftede skatteydernes spørgsmål. Selvom der var tale om en egentlig skattefordel, der bestod i sparret dansk kildeskat, fastslog Skatterådet alligevel, at der ikke umiddelbart synes at foreligge et skattemæssigt motiv ved arrangementet (videreudlodningen), idet skattefordelen ville bestå uagtet hvilket selskab, der blev anset som retmæssig ejer.¹⁴⁵ Det afgørende for vurderingen var, at udbyttet med sikkerhed ikke var bestemt til at blive videreført til moderselskabet på Jersey.¹⁴⁶

2.2.5. Ad. 4. Som virker mod formålet og hensigten med skatteretten

Det fremgår af bestemmelsen, at skattefordelen skal virke mod formålet og hensigten med skatteretten.¹⁴⁷ Denne betingelse ansues i litteraturen som værende den objektive test.¹⁴⁸ Skattestyrelsen skal ved vurderingen af om et arrangement eller en serie af arrangementer udgør misbrug, dvs. virker i strid med formålet og hensigten ved skatteretten, lave en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.¹⁴⁹ I forhold til den tidligere GAAR, har bestemmelsen i LL § 3 nu et bredere anvendelsesområde, som gælder hele indkomstskatteretten, hvorfor der nu henses til formålet med skatteretten som helhed.¹⁵⁰ Det kan virke ret omfattende og uklart at skulle vurdere formålet og hensigten med skatteretten som helhed. Det

¹⁴² Ibid., s. 10.

¹⁴³ Laursen (2017), s. 4 og L 28 (2018/19), s. 24.

¹⁴⁴ SKM2020.205SR, s. 1.

¹⁴⁵ Ingen dansk kildeskat i begge situationer.

¹⁴⁶ SKM2020.205SR, s. 7. Det videreudloddede udbytte til H11 ville bortfalde ved konfusion.

¹⁴⁷ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1.

¹⁴⁸ Bl.a. Bundgaard, Jensen og Winther-Sørensen (2015), s. 252 og Laursen (2017), s. 4.

¹⁴⁹ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 99.

¹⁵⁰ Bundgaard (2018), s. 4.

angives dog i forarbejderne til bestemmelsen, at der ved vurderingen skal inddrages henholdsvis *"formålet med den enkelte bestemmelse og de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på."*¹⁵¹ Når det skal fastlægges hvad formålet med en given regel og de overordnede skatteregler er, skal der foretages en almindelig juridisk fortolkning, herunder en formålsfortolkning.¹⁵² Skatteministeriet henviser i denne forbindelse til anvendelse af bl.a. forarbejderne til den enkelte bestemmelse.

Jakob Bundgaard angiver, at det er uafklaret, om der skal henses til skatteundgåelsesdirektivets overordnede formål, i vurderingen af om skattefordelen virker mod formålet og hensigten med skatteretten.¹⁵³ Henset til, at LL § 3 er en ordret implementering af skatteundgåelsesdirektivets generelle regel om bekæmpelse af misbrug i art. 6, vil dette formentligt være tilfældet. Skatteundgåelsesdirektivet har bl.a. til formål at sikre, at skatten betales der hvor overskuddet skabes og værdien genereres.¹⁵⁴

Skatteministeren har kommenteret på, hvad der skal forstås ved *"formålet og hensigten ved skatteretten"* og angiver, at formålet og hensigten er to begreber, som til dels er overlappende.¹⁵⁵ Skatteministeren henviser til bestemmelsens forarbejder ved begrebet *formål* og angiver, at det skal forstås sådan, at det er det udtrykkelige formål, som en bestemt skatteregel har. Skatteministeren angiver herefter, at der kan forekomme tilfælde, hvor en skattefordel ikke vil kunne anses for at virke mod reglens udtrykkelige formål, men hvor det i stedet ville være mere naturligt, at udtrykke det således, at skattefordelen vil virke mod reglens hensigt. Skatteministeren nævner herefter et eksempel herpå: *"et arrangement, der er udformet udelukkende med henblik på at opnå et fradrag i en situation, der ikke var tilsigtet omfattet af en given fradragsbestemmelse."*¹⁵⁶

Hvis skatteyder vælger at påberåbe sig de fordele, der følger af eksempelvis moder-/datterselskabsdirektivet, skal det først og fremmest undersøges, hvad formålet med direktivet er, samt herefter om den opnåede direktivfordel virker imod formålet. Det fremgår af præambelens tredje pind i moder-/datterselskabsdirektivets, at direktivet har til formål, *"at fritage udbytte og andre udlodninger af overskud, som datterselskaber betaler til deres moderselskaber, for kildeskat, og at afskaffe dobbeltbeskatning af sådanne indkomster på moderselskabets niveau."*¹⁵⁷ Selve formuleringen synes alene at angive et middel til opnåelse af direktivets formål, fremfor en angivelse af selve formålet. Der er i litteraturen givet udtrykt for, at præambelens fjerde pind, bedre udtrykker formålet med direktivet.¹⁵⁸ Af præambelens fjerde pind fremgår; *"Sammenslutninger af selskaber fra forskellige medlemsstater kan være nødvendige for at tilvejebringe forhold i Unionen, der svarer til forholdene på et indre marked, og dermed sikre, at et sådant indre marked kommer til at fungere bedst muligt. Sådanne sammenslutninger bør ikke hæmmes af særlige restriktioner, forskelsbehandlinger eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes beskatningsregler."*¹⁵⁹ Det lader til, at det overordnede formål med moder-/datterselskabsdirektivet er virkeliggørelsen af det indre marked. Når det skal vurderes om et givent arrangement er i strid med moder-/datterselskabsdirektivets formål, skal det således vurderes under hensyntagen til at sikre virkeliggørelsen af det indre marked.

¹⁵¹ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 99.

¹⁵² L 28 - 2018-19 (1. samling), s. 52.

¹⁵³ Bundgaard (2018), s. 5.

¹⁵⁴ Direktiv 2016/1164, betragtning nr. 1.

¹⁵⁵ Høringsskema til L 28 (2018/19), bilag 1, s. 64.

¹⁵⁶ Ibid., s. 64 og 65.

¹⁵⁷ Direktiv 2011/96/EU.

¹⁵⁸ Bundgaard, Kjærsgaard, Aarup (2017), s. 3.

¹⁵⁹ Direktiv 2011/96/EU.

Virkeliggørelsen af det indre marked er angivet i art. 26, stk. 2 i TEUF, hvor det angives, at *”Det indre marked indebærer et område uden indre grænser med fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital i overensstemmelse med bestemmelserne i traktaterne.”*¹⁶⁰ EU skal således betragtes som ét sammenhængende marked, hvilket vil sige, at hvis skatteyder eksempelvis ved etablering i en anden medlemsstat kan opnå en fordel, skal dette være muligt, uden at skatteyder mødes med restriktioner.¹⁶¹ Tillige skal beskatning af udbyttebetalinger mellem to selskaber, som begge er beliggende i lande, der er medlem af EU, undgås for at virkeliggøre det indre marked.¹⁶² Henset hertil, kan der i denne forbindelse henvises til SKM2017.333.SR, som er gennemgået i afsnit 2.2.4.

I SKM2017.333.SR fandt Skattestyrelsen, at der var tale om arrangementer hvis hovedformål eller som et af hovedformålene er at opnå en skattefordel, der virker imod formålet med moder-/datterselskabsdirektivet. Det blev således vurderet, at H1’s kapitalejer H3, ikke kunne opnå de fordele, der følger af direktivet. Det fremgår af faktum, at H3 var indregistreret i Luxembourg, og dermed skattemæssig hjemmehørende der, samt at H3 ansås for at være rette indkomstmodtager og retmæssig ejer af udbyttet (likvidationsprovenu). Udbyttet var således ikke bestemt til at forlade det indre marked, men Skattestyrelsen vurderede, at der alligevel var tale om misbrug. Anders Nørgaard Laursen kritiserer afgørelsen og kommenterer, at det er *”ganske vanskeligt at se, at der er tale om et arrangement, som virker mod formålet og indholdet af direktivet; tværtimod. Disse forhold må tilsammen tilsige, at B [H3] er et reelt etableret selskab i Luxembourg og dermed berettiget til at nyde fordel af moder-/datterselskabsdirektivet.”*¹⁶³

Det skal tillige bemærkes, at Skattestyrelsen ikke fandt anledning til at foretage en nærmere analyse af, om arrangementet virkede mod indholdet af eller formålet med moder-/datterselskabsdirektivet. Da det er op til Skattestyrelsen at påvise dette, kan der herved stilles spørgsmålstegn ved, om Skattestyrelsen rent faktisk har løftet bevisbyrden for, at indrømmelse af direktivfordelen virker mod formålet med moder-/datterselskabsdirektivet. Det skal i denne anledning understreges, at moder-/datterselskabsdirektivet synes at have et forholdsvis bredt og uklart formål, hvorfor det altid vil være diskutabelt, hvorvidt et arrangement virker imod formålet med direktivet.¹⁶⁴ Bevisbyrden vil af denne grund være svær for Skattestyrelsen at løfte, og det synes derfor uforstående, at der ikke foretages en nærmere analyse af, om arrangementerne virker mod indholdet af eller formålet med moder-/datterselskabsdirektivet.

I henhold til at fortolke betingelsen yderligere, skal der henvises til SKM2020.39.SR, hvor gennemførelse af to skattefrie fusioner, der alene var tiltænkt for at undgå mellemholdingreglen, ikke ansås for at være i strid med formålet og hensigten med skatteretten. Sagen omhandlede 5 danske holdingselskaber, som var en del af en dansk selskabsstruktur, hvor mellemholdingreglen i ABL § 4 A, stk. 3 fandt anvendelse på de danske holdingselskabers aktiebesiddelser i et selskab længere nede i strukturen. Det blev påtænkt at fusionere 4 af selskaberne til to selskaber, for at undgå mellemholdingreglen og dermed undgå beskatning af udbytte.¹⁶⁵ De selskaber, som det blev påtænkt at fusionere, var henholdsvis Holding S1 ApS med Holding S2 ApS og Holding D1 ApS med Holding D2 ApS. Dette ville medføre, at de 5 selskaber ville blive reduceret til 3 selskaber, der hver især ville eje henholdsvis 20%, 40% og 40% af aktierne

¹⁶⁰ TEUF art. 26, stk. 2.

¹⁶¹ Laursen (2017), s. 6.

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Ibid., s. 9.

¹⁶⁴ Bundgaard, Jensen og Winther-Sørensen (2015), s. 252.

¹⁶⁵ SKM2020.93.SR, s. 1.

i mellemholding DK ApS. Den påtænkte fusion ville medføre, at de to fusionerede selskaber indirekte ville eje 13,78% i Holding DK A/S. Efter fusionen ville der være mere end 50% af aktierne i Holding DK A/S, som indirekte ejes af aktionærer, som ville kunne modtage skattefrit udbytte ved direkte at eje aktierne i Holding DK A/S, jf. SEL § 13 stk. 1, nr. 2.

Skatterådet kom frem til, at formålet med ABL § 4 A, stk. 3 var at hindre strukturer, der ligner omvendte juletræer, for at omgå ejerkravet på 10%. Det fremgår af afgørelsen, at hensigten med ABL § 4 A, stk. 3 er, at *"hindre et misbrug af skattereglerne vedrørende skattefriheden på udbytter fra – og avancer af – datterselskabsaktier."*¹⁶⁶ Dertil vurderede Skatterådet, at hovedformålet med det pågældende arrangement var at opnå en skattefordel, ved at undgå at ABL § 4 A, stk. 3 fandt anvendelse.

Det kan ved første øjekast virke til, at den objektive test er bevist, men Skatterådet argumenterede dog ikke nærmere for hvorfor arrangementets formål stred mod formålet og hensigten med ABL § 4 A, stk. 3. I stedet argumenterede Skatterådet for, at arrangementet ikke var i strid med formålet og hensigten med skatteretten, ved i stedet at henvise til opfyldelse af objektive kriterier.

Skatterådet henviste til Skatteministerens udtalelse i høringskemaet til lovforslag nr. 28 A af 3. oktober 2018, at *"Udgangspunktet i skatteretten er, at en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet, og dette ændrer skatteundgåelsesdirektivet – og dermed lovforslaget – ikke på. Det bemærkes overordnet om valg af den skattemæssigt mest fordelagtige struktur, at minimering af skattebetalingen ikke er en velbegrundet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand. På den anden side er opnåelse af skattefordele ved opfyldelse af objektive kriterier heller ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne."*¹⁶⁷ (egen understregning).

Skatterådet angav hertil, at selvom hovedformålet med fusionerne var at undgå mellemholdingreglen, var Skatterådet af den opfattelse, at de påtænkte fusioner alene udgjorde en objektiv opfyldelse af reglens kriterier, som ikke i sig selv kunne anses for at udgøre misbrug. Med udgangspunkt heri, fastslog Skatterådet, at gennemførelse af de to skattefrie fusioner, hvis eneste formål var at undgå mellemholdingreglen, ikke var i strid med formålet og hensigten med skatteretten og mellemholdingreglen. LL § 3 fandt således ikke anvendelse i den pågældende situation. Det kan heraf bl.a. udledes, at den rene opfyldelse af objektive kriterier ikke udgør misbrug i sig selv, selvom skatteydernes eneste formål ved arrangementet var at undgå mellemholdingreglen og derved opnå skattefrihed på udbytter.

Hvis der foretages en sammenligning mellem afgørelserne SKM2017.333.SR og SKM2020.39.SR, så blev det vurderet, at skatteyder i begge afgørelser opnåede en skattefordel. Det skal hertil bemærkes, at arrangementet i SKM2017.333.SR var imod formålet og hensigten med skatteretten, men hvor arrangementet i SKM2020.39.SR, der alene opfyldte objektive kriterier, ikke var imod formålet og hensigten med skatteretten. Det kan heraf udledes, at det er af afgørende betydning, at den opnåede skattefordel, ved at opfylde objektive kriterier, ikke er imod de pågældende bestemmelsers formål og hensigt.

¹⁶⁶ Ibid., s. 3.

¹⁶⁷ SKM2019.39.SR, s. 4.

2.2.6. Ad. 5. Som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder

Det følger af bestemmelsens sidste led i pkt. 1, at den generelle omgåelsesklausul ikke finder anvendelse på arrangementer, som er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.¹⁶⁸ Bestemmelsen anvendes således til at imødegå ikke-reelle arrangementer. Der kan være tilfælde, hvor enkelte trin eller dele i et arrangement ikke anses for værende reelle. I sådanne tilfælde anvendes omgåelsesklausulen til at imødegå disse specifikke ikke-reelle trin, hvorved de øvrige reelle trin i arrangementet ikke berøres.¹⁶⁹

De nærmere rammer for denne vurdering angives i bestemmelsens stk. 2, og er i litteraturen blevet betegnet som realitetstesten.¹⁷⁰ Det følger af bestemmelsens stk. 2, at arrangementer eller serier af arrangementer betragtes som værende ikke-reelle ”i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.”¹⁷¹

Det fremgår af forarbejderne, at det først og fremmest påhviler Skatteforvaltningen, at foretage en objektiv analyse af alle relevante og faktiske forhold for at kunne fastslå, om der foreligger misbrug.¹⁷² Det vil herefter være op til skatteyder at løfte bevisbyrden for, at arrangementet er reelt og tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.¹⁷³ Bevisbyrden lægges over på skatteyder, idet det må antages at være denne, som er den nærmeste til at løfte bevisbyrden. Hvis det på baggrund af den objektive analyse vurderes, at et arrangement eller dele af et arrangement er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, som afspejler den økonomiske virkelighed, vil der således være tale om en reel disposition, hvilket medfører, at den generelle omgåelsesklausul ikke vil finde anvendelse.¹⁷⁴

Det fremgår af forarbejderne, at der ved vurderingen kan tages hensyn til alle forhold og omstændigheder, der kan have relevans i henhold til den samlede koncern.¹⁷⁵ Selskaber vil som udgangspunkt have ret til at vælge den ”skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet.”¹⁷⁶ Vurderingen spænder bredt, men Skatteministeriet udtalte i høringsskemaet til lovforslag nr. 28 A af 3. oktober 2018, at ”Minimering af skattebetalingen er ikke en velbegrundet kommerciel årsag i bestemmelsens forstand.”¹⁷⁷ Skatteministeriet anførte herefter, at ”På den anden side er opnåelse af skattefordele ved opfyldelse af objektive kriterier heller ikke i sig selv udtryk for misbrug af reglerne.”¹⁷⁸ Der er således tale om en balance mellem at modvirke misbrug og udgangspunktet i skatteretten om, at en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet.

Endvidere, i henhold til at fortolke betingelsen, fremgår der i den juridiske vejledning et eksempel; ”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

¹⁶⁸ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1, 1. pkt. sidste led.

¹⁶⁹ LFF 2018-10-03 nr. 28. – Til § 4, til nr. 1, s. 99.

¹⁷⁰ Debelva & Luts (2015), s. 223 ff.

¹⁷¹ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 2.

¹⁷² Høringsskema til L 28 (2018/19), bilag 1, s. 9.

¹⁷³ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 100.

¹⁷⁴ Ibid., s. 100.

¹⁷⁵ Ibid., s. 100.

¹⁷⁶ DJV 2020-1, afsnit C.I.4.1.8.

¹⁷⁷ Høringsskema til L 167 (2014/15), bilag 1, s. 28.

¹⁷⁸ Ibid., bilag 1, s. 28.

det kan være det, hvis der fx alene er tale om en midlertidig "pro forma" erhvervelse uden velbegrundede kommercielle årsager.”¹⁷⁹

Da der ikke eksisterer megen praksis til brug for vurderingen, kan der formentlig henses til EU-Kommissionens henstilling om Aggressiv Skatteplanlægning i forbindelse med vurderingen af realitetskravet.¹⁸⁰ Det fremgår af henstillingens pkt. 4.4, at de nationale myndigheder ved realitetsvurderingen bør overveje følgende situationer: *”a) Den juridiske karakter af de enkelte trin, som arrangementet består af, er uden sammenhæng med den juridiske substans i arrangementet som helhed. b) Arrangementet eller serien af arrangementer udføres på en måde, som ville være usædvanlig i en forretningspraksis, der kan anses for fornuftig. c) Arrangementet eller serien af arrangementer omfatter elementer, der udligner eller ophæver hinanden. d) Der gennemføres cirkeltransaktioner. e) Arrangementet eller serien af arrangementer resulterer i en betydelig skattelettelse, men dette afspejles ikke i den forretningsrisiko, som skatteyderen indgår, eller i skatteyderens likviditetsstrømme. f) Det forventede overskud før skat er ubetydeligt i forhold til størrelsen af den forventede skattefordel.”¹⁸¹*

Derudover kan EU-Domstolens domme i beneficial owner-sagerne, som tidligere beskrevet i afsnit 2.1., formentlig også bruges som fortolkningsbidrag til LL § 3. Der kan således henses til de holdepunkter som EU-Domstolen har angivet i henhold til at vurdere misbrug. Disse holdepunkter fremgår af afsnit 2.1.2.1.

Vendingerne ”velbegrundede kommercielle årsager” og ”afspejler den økonomiske virkelighed” er i nogen grad inspireret af EU-Domstolens praksis.¹⁸² Skatteministeriet henviser i denne forbindelse til C-126/10 Foggia. Derudover henviser Skattestyrelsen selv i juridisk vejledning til sagen.¹⁸³ Sagen angik misbrugsvurderingen ved anvendelse af fusionssskattedirektivet. Sagen omhandlede en fusion mellem et portugisisk selskab Foggia og et selskab, der indeholdt store skattemæssige tab. Det blev i sagen ønsket oplyst, om fusionen indenfor samme koncern, kunne anses for foretaget ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger. Der skulle i denne forbindelse henses til fusionens positive indvirkning på koncernens strukturelle omkostninger, som følge af en nedsættelse af koncernens administrative- og forvaltningsomkostninger. EU-Domstolen anså ikke skattefordelen på EUR 2 mio. for at være proportionel i forhold til besparelsen på de strukturelle omkostninger, som koncernen ville opnå.¹⁸⁴ Det kan heraf udledes at EU-Domstolen henser til et proportionalitetskrav ved vurderingen af arrangementets realitet.

EU-Domstolen lagde endvidere, på baggrund af præmisserne, til grund, at *”i tilfælde af en fusion mellem to selskaber inden for samme koncern kan den omstændighed, at det overtagne selskab på tidspunktet for fusionen ikke udøver nogen virksomhed, ikke råder over nogen finansielle andele og alene overfører store skattemæssige tab, af ubestemt oprindelse, til det overtagende selskab, udgøre en formodning for, at transaktionen ikke er foretaget ud fra »forsvarlige økonomiske betragtninger« i denne bestemmelses forstand, selv om transaktionen har en positiv indvirkning på koncernens strukturelle omkostninger.”¹⁸⁵* EU-Domstolen anså således den manglende udøvelse af virksomhed, manglende rådighed over finansielle andele og

¹⁷⁹ DJV 2020-1, afsnit C.I.4.1.8.

¹⁸⁰ EU-Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU), pkt. 4.4.

¹⁸¹ Ibid., pkt. 4.4.

¹⁸² Høringsskema til L 167 (2014/15), bilag 1, s. 27.

¹⁸³ DJV 2020-1, afsnit C.I.4.1.8.

¹⁸⁴ C-126/10 Foggia, pr. 47.

¹⁸⁵ Ibid., pr. 52.

selskabets overførsel af skattemæssige tab, for ikke at udgøre forsvarlige økonomiske betragtninger, på trods af den ellers angivne positive effekt. Sådanne elementer må tillige kunne tages med i misbrugsvurderingen efter LL § 3.

Der kan tillige, af den begrænsede danske praksis, udledes et proportionalitetskrav, hvor der ved vurderingen af et arrangements realitet, skal foretages en konkret afvejning mellem skattefordelen, der opnås ved arrangements udførelse, i forhold til den forretningsmæssige begrundelse.¹⁸⁶ Dette er bl.a. tilfældet i SKM2018.222.SR hvor spørger ønskede bekræftet, at der ikke var begrænset skattepligt efter SEL § 2, stk. 1, litra c, i forbindelse med et dansk datterselskabs (H1) udlodning af en fordring på dets udenlandske moderselskab (H2), til H2. Fordringen ville i denne forbindelse ophøre ved konfusion. H1 ApS var et dansk datterselskab til en udenlandsk koncern. Spørger ønskede at opdele koncernen i to selvstændige børsnoterede selskaber. Dette ville ske i forbindelse med adskillige komplekse transaktioner. H1 solgte et af dets underliggende udenlandske selskaber (H3) til H2 (H2 og H3 var hjemmehørende i samme land) mod betaling i en rentebærende fordring. Det er således denne fordring som H1 ønsker at udlodde til H2. I vurderingen af arrangementets realitet henviste Skattestyrelsen til, at den kommercielle begrundelse skal være proportionel med den opnåede fordel.¹⁸⁷ Skattestyrelsen var i nærværende sag af den opfattelse, at den kommercielle begrundelse, om at opdele en del af koncernen, ikke var proportionel med den opnåede skattefordel, som bestod i skattefri udlodning af fordringen.¹⁸⁸ Det bemærkes, at Skattestyrelsen ikke fremførte en nærmere begrundelse eller bevis for afvejningen af forholdet mellem skattefordelen og den kommercielle begrundelse.

I henhold til proportionalitetskravet kan SKM2020.257.SR igen tillige nævnes. Det blev af Skatterådet anerkendt, at aktiesalget via H1 A/S ville give en lettere administration, men at denne er af begrænset karakter og dermed ikke proportionel i forhold til den skattefordel, der ville være opnået.¹⁸⁹ Arrangement blev af denne grund ikke anset for at være forretningsmæssig begrundet og derfor ikke reelt. I sagen blev den lettere administrative, som udgjorde fritagelse for at skulle udarbejde op imod 360 dispensationsansøgninger, stillet op imod den skattefordel, som de deltagende selskaber og personer ville opnå. Fordelen for selskaberne bestod i skattefrit aktiesalg frem for en udbyttebeskatning på 15,4%, og for de fysiske personer bestod fordelen i aktieavancebeskatning frem for udbyttebeskatning.

I forbindelse med at fortolke betingelsen yderligere, kan der tillige henvises til SKM2017.333.SR, som omtalt flere gange i nærværende fremstilling. I sagen fremførte skatteyder, at baggrunden for flytningen af selskaberne, var at forenkle selskabsstrukturen, skabe større transparens samt mindske administrative omkostninger. Skattestyrelsen fandt i nærværende sag, at den anførte begrundelse ikke kunne anses som en velbegrundet kommerciel årsag, henset til skatteydernes manglende redegørelse og dokumentation for udgiftsbesparelserne ved flytning af selskaberne. Et arrangement vil således ikke, med den blotte henvisning til ovennævnte begrundelser uden tilstrækkelig dokumentation herfor, blive anset for at være båret af reelle kommercielle årsager. Der synes således at kunne udledes et krav om fremlæggelse af dokumentation for, at der opnås konkrete driftsmæssige fordele.¹⁹⁰ Jakob Bundgaard m.fl. er

¹⁸⁶ Fremgår bl.a. af SKM2018.222.SR, SKM2017.333.SR og SKM2020.259.SR. Henvist til i Nielsen, Ventzel & Kjær (2020), s. 5.

¹⁸⁷ SKM2018.222.SR, s. 9.

¹⁸⁸ Ibid., s. 9.

¹⁸⁹ SKM2020.257.SR, s. 5.

¹⁹⁰ DJV 2021-1, afsnit C.I.4.1.8.

enig heri, og angiver, at dokumentationen eksempelvis kan bestå i dokumenterede besparelser eller konkrete og planlagte investeringsplaner.¹⁹¹

2.3. Den generelle omgåelsesklausuls forrang - LL § 3, stk. 6

Det fremgår af bestemmelsens stk. 6, at *”Stk. 1-4 har forrang i forhold til stk. 5 ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU.”*¹⁹² Sagt med andre ord, så har omgåelsesklausulen for selskabs-skattedirektiverne således forrang for omgåelsesklausulen for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Hvis en skatteyder kan påberåbe sig fordele efter både direktiverne samt fordelene efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så skal omgåelsesklausulen for direktiverne anvendes til at nægte fordelene.¹⁹³

2.4. Pligt til at forelægge sager vedrørende LL § 3 for Skatterådet – LL § 3, stk. 7

Det fremgår af SFL § 2, stk. 2, at Skatterådet træffer afgørelse i sager som Skatteforvaltningen forelægger Skatterådet til afgørelse, hvis sagerne falder inden for Skatterådets kompetence efter SFL § 2, stk. 1. Dette omfatter bl.a. området for indkomstskat.

Det fremgår af pkt. 3.2 i SKM2018.297, at når Skattestyrelsen eller Motorstyrelsen finder sager af principiel karakter, skal disse forelægges for Skatterådet, når dette findes hensigtsmæssigt.¹⁹⁴ Det forudsættes at sager omhandlende den generelle omgåelsesklausul forventes at være af principiel karakter, i hvert fald indtil der er udviklet en mere omfattende praksis.¹⁹⁵

Det fremgår af LL § 3, stk. 7, 1. pkt., at *”Told- og skatteforvaltningen skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse”*¹⁹⁶ (egen understregning). Der foreligger i kraft af bestemmelsen nu en pligt for Told- og Skatteforvaltningen, til altid at forelægge sager til afgørelse for Skatterådet, hvis sagerne omhandler anvendelsen af den generelle omgåelsesklausul. Dette indbefatter, at sådanne sager skal forelægges Skatterådet, uanset om Told- og Skatteforvaltningen måtte finde den konkrete sag principiel, og således omfattet af pkt. 3.2 i SKM2018.297. Afgørende er de sager, der efter Told- og Skatteforvaltningens opfattelse kunne baseres på anvendelsen af LL § 3, stk. 1-5, jf. LL § 3, stk. 7.¹⁹⁷ Det forhold, at Skatterådet skal træffe afgørelse om den generelle omgåelsesklausul anvendelsesområde, har til formål at sikre en ensartet og korrekt fortolkning af klausulen.¹⁹⁸

Det fremgår af LL § 3, stk. 7, 2. pkt., at *”Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anvendelsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og anses for afbrudt ved told- og skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse.”*¹⁹⁹ Udgangspunktet i SFL § 26, stk. 1 er, at Skatteforvaltningen senest d. 1. maj i det fjerde år efter

¹⁹¹ Bundgaard, Kjærsgaard & Tell (2019), s. 949.

¹⁹² LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 6.

¹⁹³ LFF 2018-10-03 nr. 28. – Til § 4, til nr. 1, s. 100.

¹⁹⁴ Ibid.

¹⁹⁵ Ibid.

¹⁹⁶ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 7.

¹⁹⁷ LFF 2018-10-03 nr. 28. – Til § 4, til nr. 1, s. 100.

¹⁹⁸ Ibid.

¹⁹⁹ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 7, 2. pkt.

indkomstårets udløb, skal afsende varsel (agterskrivelse) om foretagelse eller ændring og at ansættelsen skal foretages senest d. 1 august i det samme år.²⁰⁰

SFL § 27 angår ekstraordinær genoptagelse, hvor fristerne i § 26 fraviges i tilfælde, som er udtrykkeligt opregnet i § 27, stk. 1.²⁰¹ Der skal sendes en agterskrivelse senest seks måneder efter at Skatteforvaltningen er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelse af fristerne i § 26, jf. § 27, stk. 2. En ansættelse der er varslet af Told- og Skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter agterskrivelsens afsendelse, jf. §SFL § 27, stk. 2.

2.5. Retsvirkningen af LL § 3

Hvis den generelle omgåelsesklausul anses for at finde anvendelse, skal der ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen ses bort fra de ikke reelle arrangementer.²⁰² Virkningen heraf bliver dermed, at indkomstopgørelsen og skatteberegningen foretages på baggrund af realiteten i arrangementet eller serien af arrangementer. Skatteministeriet har givet eksempler på, hvordan konsekvensen af at der ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal ses bort fra et enkelt trin i et arrangement, skal håndteres i praksis. Skatteministeriet angiver, at *”Hvis der er tale om et samlet arrangement, hvor et enkelt trin i arrangementet f.eks. har medført enten et uretmæssigt fradrag eller en kunstig konvertering af et skattepligtigt udbytte til en skattefri kapitalgevinst, vil konsekvensen af anvendelsen af den generelle omgåelsesklausul være, at der skal ses bort fra netop den konkrete, uretmæssigt opnåede skattefordel.*²⁰³ Dernæst fremfører Skatteministeriet, at konsekvenser heraf vil være, at et uretmæssige fradrag nægtes eller at et udloddet udbytte vil skulle beskattes.

Hvis omgåelsesklausulen finder anvendelse, indebærer det i henhold til opnåelse af direktivfordele, at *”fordele efter direktiverne, dvs. skattefrihed eller udskydelse af skattepligt, bortfalder, og at de almindelige interne danske regler om skattepligt i stedet finder anvendelse. Med andre ord finder de bestemmelser, som udgør implementeringen af direktiverne i dansk ret, og som giver de fordele, som direktiverne foreskriver, ikke anvendelse.*”²⁰⁴

3. Analyse af hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig

Multinationale selskaber er blevet omtalt i medierne som værende amoralske, selvom de i princippet overholder lovens ordlyd.²⁰⁵ Den rene overholdelse af loven, der går lige til grænsen, synes imidlertid at skabe en verdensomspændende offentlig kritik og samfundsdebat om selskabernes sociale ansvar.²⁰⁶ Hvis selskaberne ønsker at blive anskuet som værende moralske og socialt ansvarlige selskaber, så vil den rene overholdelse af loven således ikke være tilstrækkelig. Nærværende fremstilling vil således forsøge at klarlægge hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig.

²⁰⁰ LFF 2018-10-03 nr. 28. – Til § 4, til nr. 1, s. 101.

²⁰¹ Ibid.

²⁰² LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 3.

²⁰³ Høringsskema til L 28 (2018/19), bilag 1. Danske advokater, s. 9.

²⁰⁴ LFF nr. 167 2015-02-20 – Svar til spørgsmål 1, s. 2.

²⁰⁵ Jallai (2020), s. 10.

²⁰⁶ Ibid. og Fisher (2014), s. 338.

For at finde ud af, hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig, vil der først og fremmest blive taget fat i CSR-disciplinens definition af virksomhedernes sociale ansvar og hvorvidt selskaberne skattepraksis kan anses for at være en del af CSR-disciplinen.

3.1. Definition af CSR

Der findes ikke en alment accepteret og præcis definition af CSR, men helt grundlæggende går CSR ud på, at selskaberne har et socialt ansvar overfor samfundet, som rækker ud over selskabernes juridiske og økonomiske forpligtelser.²⁰⁷ Det står imidlertid ikke helt klart, hvilket slags ansvar selskaberne har over for samfundet, og hvordan selskaberne kan sikre, at de opfylder disse forpligtelser, da sociale problemstillinger ændrer sig over tid, og fra branche til branche.²⁰⁸ Derudover kan CSR betyde noget forskelligt afhængig af hvem man spørger, og i hvilken kontekst det sættes i.²⁰⁹

Hvilket slags ansvar selskaberne har overfor samfundet, er imidlertid blevet forsøgt præciseret af en af de mest anerkendte forskere indenfor CSR, Archie Carroll,²¹⁰ som angiver, at CSR skal defineres som *"The social responsibility of business encompasses the economic, legal, ethical, and discretionary expectations that society has of organizations at a given point in time."*²¹¹ Hertil angiver Archie Carroll, at disse fire kategorier, herunder det økonomiske, juridiske, etiske og filantropiske ansvar, angiver forskellige brede og generelle ansvarsområder, som det af samfundet forventes, at selskaberne forholder sig til.²¹² Modellen er senere hen blevet udviklet af Schwartz og Carroll, som fjerner det filantropiske lag.²¹³ CSR omhandler således selskabernes opfyldelse af et økonomisk, juridisk og etisk ansvar, overfor samfundet. Samme synspunkt er tillige tilsluttet af andre forfattere i litteraturen.²¹⁴

Ovenstående definition af CSR synes at være af en bred og generel karakter, hvilket ikke giver meget vejledning til hvordan CSR nærmere skal defineres. Carroll er blot en af mange, der i perioden fra 1950 og frem til i dag, angiver sådan en bred og generel definition af CSR. Undervejs har disciplinen dog udviklet sig fra sådanne bredere definitioner af selskabernes sociale og moralske forpligtelser overfor samfundet, til også at fokusere på selskabernes adfærd og strategi indenfor enkelte mere præcist definerede områder.²¹⁵ Hertil kan bl.a. henvises til EU-Kommissionen meddelelse vedrørende en ny EU-strategi for selskabers sociale ansvar, der netop fremhæver CSR-disciplinens fokus på selskabernes strategi samt dens mange dimensioner.²¹⁶

EU-Kommissionen angiver følgende definition af CSR; *"selskabernes ansvar for deres indflydelse på samfundet."*²¹⁷ For at kunne leve op til dette ansvar, er det en forudsætning, at selskaberne overholder den gældende lovgivning, samt indarbejder en strategi, som angår *"sociale,*

²⁰⁷ Schmidt (2015), s. 5.

²⁰⁸ Jallai (2020), s. 87 og Pedersen (2017), s. 2.

²⁰⁹ Jallai (2020), s. 88.

²¹⁰ Ibid., s. 92.

²¹¹ Schwartz & Carroll (2003), s. 503, og Carroll (1979), s. 500.

²¹² Carroll (1979), s. 500.

²¹³ Schwartz & Carroll (2003), s. 508.

²¹⁴ Reijo Knuutinen (2014), s. 37.

²¹⁵ Schmidt (2015), s. 5.

²¹⁶ KOM(2011) 681 endelig.

²¹⁷ Ibid., afsnit 3.1., s. 7.

miljømæssige og etiske aspekter samt forbrugerhensyn og menneskerettigheder i deres forretningsaktiviteter og i kernestrategien i nært samarbejde med deres samarbejdspartnere."²¹⁸ Målet hermed er at identificere og afhjælpe negative virkninger samt skabe størst mulig værdi for henholdsvis selskabernes aktionærer, øvrige interessenter og samfundet som helhed.²¹⁹

Ifølge EU-Kommissionen angår definition af CSR mange dimensioner, herunder bl.a. menneskerettigheder, ligestilling, miljø m.v., og hertil angiver Kommissionen, at de herudover vil bestræbe sig på at fremme god skatteforvaltning, herunder gennemsigtighed, udveksling af oplysninger og loyal skattekonkurrence.²²⁰ EU-Kommissionen angiver hertil, at selskaberne opfordres til at anvende disse principper. Det at selskaberne alene opfordres til at efterleve principperne indikerer, at der er tale om et frivillighedsprincip.

Selvom CRS i litteraturen er defineret på mange måder, er der alligevel et fællestræk i de angivne definitioner. For det første, og som tillige udledt af EU-Kommissionens definition ovenfor, anses CSR for at bygge på et frivillighedsbegreb, hvortil adfærd, der udføres som følge af krav i lovgivningen, ikke anses som frivillig adfærd.²²¹ For det andet, har selskaberne et ansvar, der rækker udover det ansvar de har til deres aktionærer. For det tredje, så bygger CSR ligeledes på et transparens- og åbenhedsprincip. Et ansvarligt selskab vil således sørge for, at offentligheden får et indblik i dets virksomhedsaktiviteter, og herunder således også virksomhedens skatteaktiviteter.²²²

Selskabernes skattepraksis er ikke førhen blevet koblet direkte sammen med CSR, men på baggrund af CSR-disciplinens udvikling fra mere generelt at beskæftige sig med selskabernes moralske og sociale forpligtelser, til nu også at omfatte enkelte elementer indenfor selskabernes strategi og adfærd, har dette medført at selskabernes skattepraksis nu om dage ofte kædes sammen med CSR.²²³ Dette skal bl.a. ses i lyset af, at CSR nu om dage også omfatter selskabernes strategier, og dermed i en højere grad tænkes ind i selskabernes forskellige aktiviteter og processer, herunder også selskabernes skattestrategier. Derudover skal det også ses i lyset af, at samfundet i de seneste par år er begyndt at have et stigende fokus på selskabernes skattepraksis, og at CSR netop angår det ansvar selskaberne har overfor samfundet. Selskabernes skattepraksis er således begyndt at få sit indtag som et element indenfor CSR-disciplinen. Samme synspunkt synes tillige at være tilsluttet i litteraturen, og selskabernes skattepraksis vil derfor i nærværende fremstilling blive behandlet som et element indenfor CSR-disciplinen.²²⁴

3.2. Aggressiv skatteplanlægning

Begrebet aggressiv skatteplanlægning skal fastlægges med henblik på den videre gennemgang af, hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig.

EU-Kommissionen har defineret aggressiv skatteplanlægning som *"taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability."*²²⁵ Hertil anfører Kommissionen, at aggressiv skatteplanlægning består i, at selskaberne nedbringer deres skattepligt gennem lovlige ordninger, men som i det

²¹⁸ Ibid.

²¹⁹ Ibid.

²²⁰ KOM(2011) 681 endelig, afsnit 3.3., s. 8.

²²¹ Reijo Knuutinen (2014), s. 38.

²²² Ibid.

²²³ Schmidt (2015), s. 1659.

²²⁴ Hertil kan nævnes bl.a. Schmidt (2015), Jallai (2020), Reijo Knuutinen (2014).

²²⁵ European Commission - *Aggressive tax planning indicators*, Final Report af 7. Marts 2018, s. 23.

store hele strider mod skattelovgivningens hensigt.²²⁶ Sådanne aggressive skatteplanlægningsstrukturer kan effektivt flytte skattepligtig indkomst til stater, der har et mere gunstigt skatte regime.

EU-Kommissionen anser aggressiv skatteplanlægning som en ubestemt størrelse mellem almindelig skatteplanlægning, der ligger indenfor henholdsvis skattelovgivningens formål samt hensigt, og ulovlig skatteplanlægning, der strider mod lovgivningen.²²⁷ Hertil har EU-Kommissionen udfærdiget et kontinuum, hvor det ene yderpunkt angiver en acceptabel skatteplanlægning, mens det andet yderpunkt angiver, en uacceptabel ulovlig skatteplanlægning.²²⁸ Det er således det spænd, der ligger mellem yderpunkterne, som EU-kommissionen betegner som aggressiv skatteplanlægning. Et selskabs placering i dette kontinuum afhænger af aggressiviteten af selskabets opførelse. Se EU-Kommissionens figur over dette kontinuum i bilag 4.

Jan Pedersen har i en dansk kontekst angivet, hvad der forstås ved aggressiv skatteplanlægning, eller som han betegner det, skattespekulation.²²⁹ Ifølge Jan Pedersen anvendes udtrykket skattespekulation, når den omhandlende skatteflugt anses for lovlig i juridisk henseende, men hvor dispositionen er foretaget med henblik på at opnå en skattefordel, der med sin eksistens og sit hovedindhold er tilrettelagt ud fra hensigten om opnåelse af en skattefordel.²³⁰ Der vil foreligge misbrug i de situationer, hvor arrangementet er tilrettelagt på en sådan måde, at en begunstigende udgiftsskatteregel opnås eller en bebyrdende indtægtsskatteregel undgås, men hvor selve formålet med den pågældende regel ikke er i overensstemmelse hermed. Der er i sådanne situationer tale om omgåelse af skattelovgivning, hvor de foretagende dispositioner har et skattemæssigt formål frem for et økonomisk eller driftsmæssigt formål. Jan Pedersen anser disse dispositioner for at have en kunstig, usædvanlig og fiktiv karakter, og kendetegner skattespekulation herved.²³¹ Skattespekulation anses for at befinde sig i en gråzone, hvor det kan være svært at afgrænse og fastlægge hvilke dispositioner, der anses for lovlige eller ulovlige. Der består således en juridisk usikkerhed ved fastlæggelse af lovligheden for skattespekulation.²³² I overensstemmelse med EU-Kommissionens definition angiver Jan Pedersen ligeledes, at der i gråzonen foreligger to yderpunkter i henhold til skattespekulationsbegrebet. Det ene yderpunkt kendetegnes ved en lovlig disposition, der omfatter benyttelse af direkte tilbudte skatteincitament, og hvor det andet yderpunkt omfatter udnyttelsen af skattelovgivningens huller og mangler, der som Jan Pedersen udtrykker det ”går lige til strengen.”²³³ Jan Pedersen angiver hertil, at skattespekulation i en juridisk henseende er lovlig, og dermed ikke kan antastes af skattemyndighederne.

Ovenforstående beskrivelser af aggressiv skatteplanlægning er i sin helhed ganske vage og noget brede. Det kan således være svært at vurdere hvilke skatteplanlægningsstrukturer, der udgør aggressiv skatteplanlægning. Det mest håndfaste er nok, at aggressiv skatteplanlægning er i overensstemmelse med lovgivningens ordlyd, men strider imod lovgivningens formål og ånd.

²²⁶ C(2012) 8806 final, s. 2.

²²⁷ European Commission - *Aggressive tax planning indicators*, Final Report af 7. Marts 2018 s. 23.

²²⁸ Ibid.

²²⁹ Der er lighed mellem begreberne aggressiv skatteplanlægning og skattespekulation idet skattespekulation umiddelbart harmoniserer med EU-Kommissionens definition af tax avoidance, og idet EU-Kommissionen sætter lighedstegn mellem aggressiv skatteplanlægning og tax avoidance, jf. fodnoten s. 22 i European Commission - *Aggressive tax planning indicators*, Final Report af 7. Marts 2018.

²³⁰ Pedersen (2017), s. 2.

²³¹ Pedersen (2017), s. 2.

²³² Ibid.

²³³ Ibid.

Hvis begrebet imidlertid anskues ud fra et CSR-perspektiv, kan der henvises til Reijo Knuutinen, professor på Turku School of Economics at the University of Turku, definition.²³⁴ Reijo Knuutinen angiver at aggressiv skatteplanlægning, set ud fra et CSR-synspunkt, kan defineres som “*actions taken by taxpayers (i) which are in the line of requirements of tax law, but (ii) which do not meet the reasonable and justified expectations and requirements of the stakeholders.*”²³⁵ Denne definition kan dog næppe antages at yde tilstrækkelig vejledning, når selskaberne skal vurdere, om deres ageren på skatteområdet lever op til samfundets forventninger. Det kan dog som det mindste fastlægges, at begrebet aggressiv skatteplanlægning tillige kan omfatte, hvad der af interessenterne synes at være moralsk uacceptabelt.

3.3. Hvem har selskaberne et ansvar overfor?

Som nævnt ovenfor, så har selskaberne et socialt ansvar overfor samfundet, som rækker ud over selskabernes juridiske og økonomiske forpligtelser.²³⁶ Ordet *social* giver ikke meget vejledning til hvem virksomheden har et ansvar overfor, men Archie Carroll og mange andre forfattere, herunder bl.a. Reijo Knuutinen, som nævnt ovenfor, lægger sin hovedvægt på, at selskaberne har et socialt ansvar overfor dets interessenter.²³⁷ Et selskabs interessenter omfatter bredt, og inkluderer både selskabets aktionærer, såvel som andre samfundsgrupper.²³⁸ Interessenter kan omfatte henholdsvis ejere, kunder, leverandører, ansatte, finansfolk (obligations-ejere, banker osv.), konkurrenter, samfundet generelt og offentligheden som helhed.²³⁹ Den præcise rækkevidde for, hvem der anses som et selskabs interessenter, er ikke præcist defineret, men kan generelt antages at omfatte enhver gruppe eller person, der har en andel, et krav eller en interesse i selskabernes operationer og beslutninger.²⁴⁰

Et selskabs interessenter omfatter således mange forskellige samfundsgrupper og individer, og disse kan have forskellige interesser, og også ligefrem modstridende interesser. Selvom der er forskellige interesser, er det generelt antaget, at interessenterne forventer at selskaberne overholder loven, samtidig med at de både er profitable og etisk ansvarlige.²⁴¹ Derudover forventes det tillige, at selskaberne rapporterer om og offentliggør deres skatteforhold, herunder deres skattestrategier- og aktiviteter.²⁴²

3.4. Økonomisk, juridisk og etisk ansvarlighed

Hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig, afhænger således af, om skatteplanlægningen overholder det økonomiske, juridiske samt etiske ansvar, som det af samfundet, dvs. interessenterne, forventes, at selskaberne forholder sig til. Der skal således henses til hvad interessenterne anser som økonomisk, juridisk og etisk ansvarligt.

²³⁴ Knuutinen (2014), s. 61.

²³⁵ Ibid.

²³⁶ Schmidt (2015), s. 5.

²³⁷ Carroll (1991), s. 39, 41 og 44 og Jallai (2020), s. 134.

²³⁸ Jallai (2020), s. 134.

²³⁹ Freeman (2010), s. 5. og Carroll (1991), s. 44.

²⁴⁰ Carroll (1991), s. 43.

²⁴¹ O'Callaghan (2007), s. 97.

²⁴² Knuutinen (2014), s. 71.

Det centrale og ideelle element i CSR-disciplinen ligger der, hvor selskaberne opfylder det økonomiske, juridiske og etiske ansvar samtidig.²⁴³ Selskaberne skal således, ved udformningen af en social ansvarlig skatteplanlægning, søge at opfylde alle ansvarlighederne. Hvornår disse ansvarligheder anses for opfyldt, vil blive gennemgået nedenfor.

3.4.1. Juridisk ansvarlighed

Med henvisning til ovenfor beskrevet i afsnit 3.3, så forventes det af samfundet, dvs. selskabernes interessenter, at selskaberne er juridisk ansvarlige. Den juridiske ansvarlighed bygger på en antagelse om, at selskaberne holder sig indenfor lovens rammer. En ulovlig skatteplanlægning vil på denne baggrund ikke være social ansvarlig. Grænsen for hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig, synes således at ligge indenfor hvad der er lovligt. Hvad der anses for lovligt, er en noget sløret grænse, når der henses til graden af en skatteplanlægnings aggressivitet. Der kan her henvises til EU-Kommissionens kontinuum, hvor grænserne for en lovlig skatteplanlægning er forsøgt fastlagt, hvor det ene yderpunkt angiver en acceptabel skatteplanlægning, mens det andet yderpunkt angiver en uacceptabel ulovlig skatteplanlægning. Samlebetegnelsen for hele spektret, som angivet i afsnit 3.2., er aggressiv skatteplanlægning.

Henset til aggressiv skatteplanlægning, som samlebetegnelse, betegnes dette af Schwartz og Carroll, som værende opportunistisk overholdelse af loven og anses som værende i overensstemmelse med den juridiske ansvarlighed, idet loven *teoretisk* set er overholdt.²⁴⁴ Dette synspunkt tilsluttes tillige af Jan Pedersen og EU-Kommissionen, der anser aggressiv skatteplanlægning som lovlige dispositioner.

Ovenstående synspunkt udfordres dog, idet man kan spørge sig selv, om aggressiv skatteplanlægning ikke allerede i en vis grad følger af lovgivning.²⁴⁵ Det fremgår af LL § 3, at: ” *Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele* ”²⁴⁶ (egen understregning).

Et arrangements uforenelighed med skatterettens formål og hensigt, vil således indgå i vurderingen af, om det pågældende arrangement er udtryk for misbrug. Lovgivningen synes således ikke kun at omfatte, hvad der fremgår af lovens ordlyd, men der skal tillige henses til den pågældende lovgivnings hensigt og formål. Aggressive skatteplanlægningsstrukturer, der udnytter huller i lovgivningen og som overholder lovens ordlyd men ikke lovgivningens formål og hensigt, vil således ikke blive anset for lovlig.

Det kan på baggrund heraf formentlig antages, at aggressiv skatteplanlægning i en vis grad, ikke opfylder den juridiske ansvarlighed som selskaberne har overfor samfundet. Modsnævningsvis vil en almindelig skatteplanlægning, der er i overensstemmelse med lovgivningens ordlyd, formål og ånd, blive anset for at være juridisk ansvarlig. Dette betegnes af EU-Kommissionen som *acceptable tax planning*, og fremgår af det ene yderpunkt i EU-Kommissionens

²⁴³ Schwartz & Carroll, (2003), s. 513.

²⁴⁴ Schwartz og Carroll (2003), s. 510.

²⁴⁵ Det skal bemærkes at domstolene allerede før LL § 3 kunne tilsidesætte skattemæssige arrangementer ud fra en realitetsbetragtning. Dette fremgår bl.a. af LFF 2018-10-03 nr. 28, pkt. 2.3.2, s. 17.

²⁴⁶ LBKG 2019-08-08 nr. 806 Ligningslovens § 3, stk. 1.

kontinuum. Det skal dog holdes for øje, at grænserne mellem almindelig skatteplanlægning og aggressiv skatteplanlægning i virkeligheden er ganske slørede, og det kan således være svært at vurdere, hvorvidt et skatteplanlægningstiltag udgør almindelig eller aggressiv skatteplanlægning.²⁴⁷

3.4.2. Økonomisk ansvarlighed

Det er generelt antaget, at interessenterne forventer at selskaberne er profitable. De aktiviteter, der direkte eller indirekte har en positiv økonomisk effekt på selskabet, anses for at være i overensstemmelse med den økonomiske ansvarlighed. Den positive økonomiske effekt baserer sig på to kriterier, som skal være opfyldt: 1) maksimering af profit, samt 2) maksimering af aktiekursen.²⁴⁸ Et eksempel på en positiv økonomisk effekt er forbedring af selskabets image. Jo mere profit og jo større maksimering af aktiekursen, jo mere økonomisk ansvarlig vil selskabet blive anset for at være.

Det skal først og fremmest gøres klart, at hvis et selskab betaler mere i skat end hvad der af lovgivningen kræves, eller hvis der havde være en anden og mere fordelagtig skatteplanlægning selskabet kunne have gjort brug af, vil dette være i strid med den økonomiske ansvarlighed, da dette vil blive finansieret af pengestrømme, som egentlig tilhører aktionærerne.²⁴⁹ Reijo Knuutinen beskriver dette som en uhensigtsmæssig brug af aktionærernes penge og som værende i strid med selskabernes formål om at maksimere profitten og aktiekursen.²⁵⁰ Samme synspunkt tilsluttes af Carroll, som angiver, at det af selskabernes interessenter vil blive krævet, at selskaberne overholder den økonomiske mission om at maksimere profitten og aktiekursen.²⁵¹ I forlængelse heraf vil en ansvarlige ledelse, der henser til interessenternes interesser, forsøge at maksimere aktionærværdien, ved at tilrettelægge virksomhedens forhold således, at der vælges de transaktionsformer og etableringsformer, som resulterer i det mest gunstige skattemæssige resultat.²⁵²

Idet skat er en omkostning for selskaberne, vil det være naturligt at forsøge at minimere skattebetalingerne.²⁵³ På baggrund af en fortsat stigende internationalisering og en forskelligartet skatteregulering verden over, vil det være muligt for selskaberne at indrette sig på en sådan måde, at den mest lempelige beskatning opnås, og at deres effektive skattebyrde dermed reduceres.²⁵⁴ En skatteplanlægning hvor selskabets skattebetalinger minimeres, kan belønne selskaberne med kortvarig højere afkast, og vil som udgangspunkt blive anset som værende i overensstemmelse med den økonomiske ansvarlighed. Selskaberne skal derved i deres skatteplanlægning forsøge at minimere deres skattebetaling så meget som muligt, men dette er kun tilfældet, hvis det også er i overensstemmelse med den juridiske og økonomiske ansvarlighed.

Det kan på baggrund af ovenstående virke til, at jo mindre skattebetalingen er, jo mere økonomisk ansvarlig vil selskabet således være. Det skal dog holdes for øje, at minimering af skattebetalingen kan resultere i, at selskaberne fører til aggressiv skatteplanlægning. Det skal hertil pointeres, at selskabernes udøvelse af aggressiv skatteplanlægning antager nye voksende risici

²⁴⁷ European Commission - *Aggressive tax planning indicators*, Final Report af 7. Marts 2018 s. 23.

²⁴⁸ Schwartz og Carroll (2003), s. 508.

²⁴⁹ Knuutinen (2014), s. 56.

²⁵⁰ Knuutinen (2014), s. 56.

²⁵¹ Carroll, (1991), s. 41.

²⁵² Jensen, Bundgaard mfl., (2015), s. 54.

²⁵³ Knuutinen (2014), s. 39.

²⁵⁴ Schmidt (2015), s. 265

for selskaberne.²⁵⁵ Hertil kan bl.a. nævnes, den fremherskende negative medieomtale vedr. selskabernes brug af aggressiv skatteplanlægning, som kan, hvis det opdages, føre til faldende omsætning bl.a. pga. forbrugerboycot.²⁵⁶ Dette kan også have en effekt på selskabernes investorer, som tager investeringsbeslutninger ud fra etiske overvejelser, hvilket kan resultere i at virksomhedens værdi mindskes. Tillige er der en øget risiko for at selskaberne, ved anvendelse af aggressiv skatteplanlægning, kan ende i tvister med skattemyndighederne, som kan skabe usikkerhed om selskabets fremtidig cash flows.

Der kan således argumenteres for, at de sidste par års fremherskende fokus på aggressiv skatteplanlægning, kan kompromittere et selskabs forhold til dets interessenter ved at skade dets image og påvirke selskabernes finansielle stilling, hvorfor aggressiv skatteplanlægning kan føre til at den økonomiske ansvarlighed ikke overholdes. Der skal her henses til en afvejning af de økonomiske risici i forhold til de økonomiske fordele der er ved anvendelsen af aggressiv skatteplanlægning. Jasmine Fisher angiver i sin doktordisputats, at den potentielle skade for et selskabs omdømme kan opveje de økonomiske fordele, og at det er umagen værd at ofre overskud, for at reducere den skade det kan have for interessenterne.²⁵⁷

3.4.3. Etisk ansvarlighed

Den etiske ansvarlighed omfatter de etiske aktiviteter, der forventes eller forbydes af samfundets medlemmer, selvom disse ikke er kodificeret i loven.²⁵⁸ Der skal i denne forbindelse henses til de standarder, normer og forventninger, der afspejler en bekymring for hvad interessenterne betragter som værende retfærdigt.²⁵⁹ En handling vil blive anset som værende etisk ansvarlig, hvis handlingen er til gavn for samfundet, eller mere specifikt, hvis en handling er beregnet til at producere den størst mulige nettogevinst eller lavest mulige nettoudgift for samfundet, sammenlignet med andre alternative handlinger.²⁶⁰ Det at være etisk ansvarlig omfatter således, at selskaberne undgår, reducerer eller kompenserer for negative eksternaliteter samt bidrager til social velfærd.²⁶¹

Hvad interessenterne synes er fair og etisk ansvarligt, svinger fra tid til anden og fra branche til branche.²⁶² Peter Koerver Schmidt er af samme holdning, og angiver i denne forbindelse, at det kan være svært at fastlægge, hvad interessenterne anser for at være etisk ansvarligt.²⁶³ Det bemærkes at flere interessenter i de seneste par år, herunder bl.a. medierne, forbrugere, politikere og internationale organisationer, er stærkt optaget af selskabernes aggressive skattepraksis, og hvorvidt de betaler en fair andel i skat.²⁶⁴ Hertil kan bl.a. nævnes mediernes fokus, som har medvirket til at aggressiv skatteplanlægning har fået en stigende og fremherskende plads i den offentlige samfundsdebat om social ansvarlighed, hvor selskaber til tider anklages for at være amoralske.²⁶⁵ Tillige synes andre interessenter, herunder politikerne, regeringer og internationale organisationer at have fået øjnene op for problemstillingen, da der er blevet foretaget flere tiltag med henblik på at hindre selskabernes aggressive skatteplanlægning.²⁶⁶ Det lader

²⁵⁵ Jallai (2020), s. 11.

²⁵⁶ Schmidt (2015), s. 5.

²⁵⁷ Fischer (2014), s. 349.

²⁵⁸ Schwartz og Carroll (2003), s. 511.

²⁵⁹ Carroll (1991), s. 41.

²⁶⁰ Schwartz og Carroll (2003), s. 512.

²⁶¹ Jf. Herzig, C. and Kuhn, A.-L. (2017), jf. Jallai (2020), s. 46.

²⁶² Jallai (2020), s. 87-88 og Pedersen (2017), s. 2.

²⁶³ Schmidt (2015), s. 1656.

²⁶⁴ Ibid., s. 1 og Jenkins & Newell (2013), s. 10.

²⁶⁵ Jallai (2020), s. 10.

²⁶⁶ Hertil kan bl.a. nævnes lovforslag L 167 af 21. april 2015, OECD's BEPS-action points og EU-Kommissionens hjemmeside: *Time to get the missing part back*.

således til, at mange af selskabernes interessenter i det store hele har et negativt syn på aggressiv skatteplanlægning. Hvor grænsen går, for hvad interessenterne anser som værende aggressiv skatteplanlægning og hvad de synes er fair, er en noget sløret grænse.²⁶⁷ Peter Koerver Schmidt angiver dog, at kernen i den nuværende debat omhandler *”en oplevelse af, at nogle skatteydere (i offentlighedens øjne især multinationale koncerner) benytter sig af svagheder i landenes skattesystemer eller særligt gunstige skatteregimer til at opnå fordele på andre skatteyderes bekostning.”*²⁶⁸ I forlængelse heraf angiver Peter Koerver Schmidt, at den fortrukne målestok synes at omfatte hele spektret/gråzonen for aggressiv skatteplanlægning.

Derudover er Peter Koerver Schmidt af den holdning, at international skatteret er ganske kompleks, og at selskabernes interessenter ikke har en tilstrækkelig forståelse af dette.²⁶⁹ Denne manglende tilstrækkelige forståelse kan føre til, at selskaberne bliver skældt ud, selvom fagfolk endnu ikke har taget stilling til, om selskaberne faktisk udøver aggressiv skatteplanlægning. På baggrund af, at aggressiv skatteplanlægning ikke er et skarptskåret juridisk begreb og i mangel af bedre, må en bredere forståelse af begrebet kunne fungere som rettesnor, når selskaberne skal træffe valg i henhold til udformningen af en etisk ansvarlig skatteplanlægning.

Tilbage står således selskabernes almindelige skatteplanlægning, hvor selskaberne ikke forsøger at gøre brug af svagheder i landenes skattesystemer eller gunstige skatteregimer med henblik på, at opnå fordele på bekostning af andre skatteydere. Almindelig skatteplanlægning vurderes til at have en gavnlig økonomisk effekt på samfundet, ved bl.a. at øge virksomhedernes incitament til at foretage investeringer.²⁷⁰ Af denne grund, vil en almindelig skatteplanlægning anses for at være etisk ansvarlig. Det skal hertil pointeres, at lovgiver, grundet den gavnlige økonomisk effekt, helt bevist muliggør visse former for almindelig skatteplanlægning.²⁷¹ I dansk kontekst kan der bl.a. nævnes muligheden for at vælge international sambeskatning i SEL § 31 A og derudover kan selskaberne vælge mellem realisations- og lagerbeskatning i ABL og KBL.²⁷² Derudover vil det, i en international kontekst, i en vis grad være nødvendigt at foretage en form for planlægning med henblik på at undgå international dobbeltbeskatning.

3.4.4. Opsummering af ansvarlighederne

Det blev ved gennemgangen af de forskellige ansvarligheder fastlagt, at hvis et selskab betaler mere i skat end hvad der af lovgivningen kræves, eller hvis der havde være en anden og mere fordelagtig skatteplanlægning selskabet kunne have gjort brug af, vil dette være i strid med den økonomiske ansvarlighed. Selskaberne skal derved forsøge at minimere deres skattebetaling så meget som muligt, men dette er kun tilfældet, hvis det også er i overensstemmelse med den juridiske og økonomiske ansvarlighed. Aggressiv skatteplanlægning antager en noget sløret grænse, men kan i en vid udstrækning, ikke anses for værende social ansvarlig, idet hverken den økonomiske, juridiske eller etiske ansvarlighed synes at være opfyldt. Tilbage står den almindelige skatteplanlægning, som ikke alene overholder ordlyden af skattelovgivningen, men tillige overholder den bagvedliggende hensigt og formål. Almindelig skatteplanlægning har en gavnlig økonomisk effekt på samfundet, og derudover vil den almindelig skatteplanlægning ikke i samme grad være udsat for de økonomiske risici der, ligesom ved aggressiv skatteplanlægning, kan have en negativ virkning på selskabernes image og finansielle stilling. Sådan

²⁶⁷ Schmidt (2015), s. 1658.

²⁶⁸ Ibid., s. 1656.

²⁶⁹ Ibid., s. 1660.

²⁷⁰ Ibid., s. 1658.

²⁷¹ Ibid.

²⁷² Schmidt (2015), s. 1658.

en skatteplanlægning vil ikke kun være i overensstemmelse med den juridiske ansvarlighed, men tillige den økonomiske og etiske ansvarlighed.

4. Konklusion

Det kan på baggrund af den juridiske fortolkning af LL § 3 først og fremmest udledes, at omgængelsesklausulen finder anvendelse på selskaber omfattet af SEL §§ 1 og 2, samt fonde og foreninger omfattet af FBL § 1. Bestemmelsen vil tillige omfatte udenlandske selskaber, der indgår i international sambeskatning i Danmark eller udenlandske selskaber der er omfattet af de danske regler om beskatning af kontrollerede datterselskaber (CFC-reglerne), samt selskaber der er omfattet af kulbrinteskatteloven. Bestemmelsen omfatter endvidere fysiske personer, hvis selskaber m.v., som omfattes af stk. 1, tillige er deltagere i arrangementet. Bestemmelsen finder ikke anvendelse for arrangementer, der udelukkende består i fysiske personers deltagelse.

Det blev slået fast, at de 5 kumulative betingelser alle skal være opfyldt førend LL § 3 kan finde anvendelse. Den første betingelse medfører, at der skal være tale om *arrangementer eller serier af arrangementer*. Et arrangement defineres bredt og omfatter bl.a. ”*enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serier heraf, uanset om der kan støttes ret herpå*”.²⁷³ Derudover kan et arrangement omfatte flere trin eller dele. SKM2019.349.SR viser at passivitet, såsom opretholdelse af et eksisterende selskab, tillige kan kvalificeres som et arrangement i LL § 3's forstand. Henset til den brede fortolkning, blev det vurderet, at det synes relativt nemt for Skattestyrelsen at opfylde denne betingelse.

Herefter blev betingelsen om en *skattefordel* analyseret. Skatterådet synes at have relativt nemt ved at opfylde betingelsen om en skattefordel, når der blot foreligger en fordel i kroner og øre, hvilket synes at være opfyldt i stort set alle de offentliggjorte bindende svar. Bestemmelsen vil ikke finde anvendelse hvis det alene er en fysisk person, der opnår en skattefordel. Det er således et krav at skattefordelen opnås af en juridisk person. Betingelsen om at *hovedformålet eller et af hovedformålene*, er at opnå en skattefordel blev derefter analyseret. Det blev vurderet, at det synes at være relativt nemt for Skattestyrelsen at opfylde denne betingelse, idet det lader til at være tilstrækkeligt, at blot ét af hovedformålene ved et arrangement er at opnå en skattefordel. Dette er bl.a. begrundet i, at Skatterådet synes at fastslå, at mindst ét af skatteydernes hovedformål, er at opnå en skattefordel ved den blotte tilstedeværelse af en skattefordel eller ved blot at henvise argumentationen til realitetsvurderingen.

Der skal ved den fjerde betingelse, om at skattefordelen skal virke mod *formålet og hensigten med skatteretten*, henses til formålet med den enkelte bestemmelse og de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på. Det kan eksempelvis være moder-/datterselskabsdirektivets formål, der skal henses til, hvis skatteyder påberåber sig de fordele der følger heraf. Derudover blev det, med henvisning til SKM.2020.39.SR, vurderet, at opfyldelse af objektive kriterier ikke i sig selv vil være udtryk for at skattefordelen virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Hertil vil det afgørende være, om den opnåede skattefordel, ved opfyldelse af objektive kriterier, ikke er imod formålet og hensigten med de pågældende bestemmelser.

Dernæst blev den femte og sidste betingelse, om at den generelle omgængelsesklausul ikke finder anvendelse på arrangementer, som er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, vurderet. Et arrangement vil ikke blive anset for at være reelt, hvis

²⁷³ Bemærkningerne til § 4, nr. 1, L 28 (2018/19), s. 99.

det ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, som afspejler den økonomiske virkelighed. Det blev vurderet, at der i denne forbindelse formentlig kan henses til EU-Domstolens praksis om misbrug, herunder EU-Domstolens holdepunkter for misbrug i udbytte- og rentedommen. Der kan af præmisserne i EU-Domstolens domme bl.a. henses til om et/en udbytte/udlodning kort tid efter modtagelse videreudloddet til enheder, som ikke opfylder betingelserne for anvendelse af direktiverne. Derudover kan der ligeledes henses til hvorvidt gennemstrømningsselskaber har en ubetydelig skattepligtig indkomst, og om selskaberne har anden drift, personale, lokaler og udstyr m.v. Derudover gælder der både i EU-praksis og dansk praksis et proportionalitetsprincip, hvor der ved vurderingen af et arrangements realitet, skal foretages en konkret afvejning mellem skattefordelen der opnås ved arrangements udførelse i forhold til den forretningsmæssige begrundelse. Derudover synes der af administrativ praksis at kunne udledes et krav om, at de kommercielle årsager skal kunne forevises og dokumenteres.

Udover fortolkningen af LL § 3, skulle det tillige vurderes, hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig.

Hvornår selskabernes skatteplanlægning anses for at være social ansvarlig, afhænger af, om skatteplanlægningen overholder henholdsvis det økonomiske, juridiske samt etiske ansvar, som det af samfundet forventes, at selskaberne forholder sig til. Med samfundet menes selskabernes interessenter, hvilket bl.a. kan omfatte henholdsvis ejere, kunder, aktionærer, leverandører, ansatte, m.v. Den præcise rækkevidde for hvem der anses som et selskabs interessenter er ikke præcist defineret, men kan generelt antages at omfatte enhver gruppe eller person, der har en andel, et krav eller en interesse i selskabers operationer og beslutninger. Når selskaberne anvender en skatteplanlægning, der opfylder alle ansvarligheder og hvad der er interessenterne forventes, vil denne således blive anset for at være social ansvarlig.

Hvis et selskab betaler mere i skat end hvad der af lovgivningen kræves, eller hvis der havde være en anden og mere fordelagtig skatteplanlægning selskabet kunne have gjort brug af, vil dette være i strid med den økonomiske ansvarlighed. Selskaberne skal derved forsøge at minimere deres skattebetaling så meget som muligt, men dette er kun tilfældet, hvis det også er i overensstemmelse med den juridiske og økonomiske ansvarlighed.

Det blev vurderet, at aggressiv skatteplanlægning antager en noget sløret grænse, men i en vid udstrækning, ikke kan anses for værende social ansvarlig. Der blev i denne forbindelse henset til at aggressiv skatteplanlægning antager nye voksende risici, herunder bl.a., den fremherskende negative medieomtale vedr. selskabernes brug af aggressiv skatteplanlægning, som kan, hvis det opdages, føre til faldende omsætning bl.a. pga. forbrugerboykot. Aggressiv skatteplanlægning blev af Schwartz og Carroll vurderet til at være i overensstemmelse med den juridiske ansvarlighed. Dette blev dog udfordret, da det fremgår af lovgivningen at arrangementer ikke må virke mod formålet og hensigten med skatteretten. Aggressive skatteplanlægningsstrukturer vil bl.a. medføre reduceret nationale skatteindtægter, hvorfor dette ikke blev anset som værende etisk ansvarligt.

Hvad interessenterne anser som værende aggressiv skatteplanlægning og hvad de synes er fair, er en noget sløret grænse, men det blev vurderet at måtte angå hele spektret/gråzonen for aggressiv skatteplanlægning. Tilbage står således den almindelige skatteplanlægning, som ikke alene overholder ordlyden af skattelovgivningen, men tillige overholder den bagvedliggende hensigt og formål. Det blev vurderet, at sådan en skatteplanlægning ikke kun vil være i overensstemmelse med den juridiske ansvarlighed, men tillige den økonomiske og etiske ansvarlighed. Der blev bl.a. henset til, at almindelig skatteplanlægning har en gavnlig økonomisk

effekt på samfundet, ved bl.a. at øge virksomhedernes incitamenters til at foretage investeringer. Derudover vil den almindelig skatteplanlægning heller ikke i samme grad være udsat for de økonomiske risici der, ligesom ved aggressiv skatteplanlægning, kan have en negativ virkning på selskabernes image og finansielle stilling. Det kan således slås fast, at når selskaberne udøver en almindelig skatteplanlægning, som både overholder skattelovgivningens ordlyd, formål og hensigt, vil denne blive anset for at være social ansvarlig.

Litteraturliste

Bøger

- Bagge, Torben & Jantzen, Leo (2019), *Skat med omtanke – festskrift til advokat Tommy V. Christiansen*, Ex Tuto Publishing.
 - Anvendte kapitler:
 - Hansen, Jan G. (2019), *Har EU-Domstolen sendt “realitetsgrundsaetningen” på pension?* kapitel 10.
 - Jensen, Søren N. (2019), *Ligningslovens § 3 i lyset af sagerne C-116/16 og C-117/16 samt C-155/16 mfl.*, kapitel 14.
- Bundgaard, Jakob, Jensen, Dennis R. & Winther-Sørensen, Niels (2015), *Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten*, 1. udgave, Ex Tuto Publishing.
 - Anvendte kapitler:
 - Bolander, Jane & Schmidt, Peter K. (2015), *Retssikkerhed og omgåelse i skatteretten – den evige diskussion om forudberegnelighed contra bekæmpelse af misbrug*, s. 23-52.
 - Bundgaard, Jakob (2015), *Internationale omgåelsesklausuler i national skatteret – om den EU-retlige GAAR og OECDs Principle Purpose Test som bestanddele af dansk skatteret*, s. 239-279.
- Michelsen, Aage, Laursen, Anders Nørgaard og Dalgas, Anja Svendgaard (2017), *International skatteret*, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, København.
- Tvarnø, D. Christina & Denta, Sarah Maria (2015), *Få styr på metoden*, 1. udgave, 1. oplag, Ex tuto publishing A/S.
- Tvarnø, D. Christina & Nielsen, Ruth (2017), *Retskilder og retsteorier*, 5. udgave Jurist og økonomforbundets forlag, Djøf.

Artikler

- Bird, Robert C. & Davis-Nozemack, Karie (2018), *Tax Avoidance as a Sustainability Problem*, Article in Journal of Business Ethics.
- Bjare, Peter R. & Sønderholm, Søren (2019), *Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3*, SR-SKAT. SR.2019.0110.
- Bundgaard, Jakob (2018), *Den generelle omgåelsesklausul efter implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet*, SU 2018,173.
- Bundgaard, Jakob (2021), *Grænseoverskridende fusion endnu en gang anset for at udgøre omgåelse*, Taxo.2021.03.
- Bundgaard, Jakob, Kjærsgaard, Louise F., & Aarup, Lars Bo (2017), *Første afgørelse om den danske generelle omgåelsesklausul – en vidtgående, men nok ikke overraskende fortolkning af bestemmelsen*, SU 2017, 228. ART20170012-SU.
- Bundgaard, Jakob, Kjærsgaard, Louise Fjord, & Tell, Michael (2019), *Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3 Ved overgangen til skatteundgåelsesdirektivets GAAR*, Skat Udland.

- Carroll, A. B. (1979), *A three-dimensional conceptual model of corporate performance*, *Academy of Management Review*, 4(4), 497–505.
- Carroll, A. B. (1991), *The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders*, *Business Horizons* (July/August), 39–48.
- Debelva, Filip & Luts, Joris (2015), *The General Anti-Abuse Rule of the Parent Subsidiary Directive*, *European Taxation*, p. 223-234.
- Fernando, Susith & Lawrence, Stewart (2014), *A theoretical framework for CSR practices: Integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory*, *The Journal of Theoretical Accounting*.
- Freeman, R. E. et al. (2010), *Stakeholder Theory: The State of the Art*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Hardeck, Inga & Hertl, Rebecca (2013), *Consumer Reactions to Corporate Tax Strategies: Effects on Corporate Reputation and Purchasing Behavior*, Springer Science + Business Media Dordrecht 2013.
- Herzig, C. and Kuhn, A.-L. (2017), *Corporate Responsibility Reporting*, In Rasche, A. et al. (Eds.). *Corporate Social Responsibility: Strategy, Communication, Governance* (pp. 187-219). Cambridge: Cambridge University Press.
- Jallai, A. G. (2020), *Good tax governance: International corporate tax planning and corporate social responsibility - Does one exclude the other?* Studio.
- Knuutinen, Reijo (2014), *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*, *Nordic Tax Journal* 2014:1.
- Laursen, Anders Nørgaard (2017), *Mellem brug og misbrug: Hvor GAAR grænsen? – nogle kritiske bemærkninger til SKM2017.333.SR. SR-SKAT*, SR.2017.0315.
- Nielsen, Katrine, Ventzel, René Lønne & Kjær, Susanne (2020), *Omgåelsesklausulen - hvad ved vi nu?* SR-SKAT. SR.2020.0265.
- Pedersen, Jan (2017), *International skatteflugt Del I Skatteflugtsproblemet - Juridisk, Økonomisk og Politisk*, R&R Online. RR.2017.06.0022.
- Poulsen, Martin (2015), *Skattelypakken – ny international omgåelsesklausul i dansk skatteret*, SR-SKAT. SR.2015.0097.
- Schmidt, Peter Koerver (2015), *Når multinationale selskaber skal betale en fair andel i skat – en balanceakt i krydsfeltet mellem skatteret og corporate social responsibility*, *TfS* 2015, 238.
- Schmidt, Peter Koerver, Bundgaard, Jakob & Tell, Michael (2019), *Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret*, SR-SKAT. SR.2019.0053.
- Schwartz, M. S., & Carroll, A. B. (2003), *Corporate social responsibility: A three-domain approach*, *Business Ethics Quarterly*, 13(4), 503–530.
- Terry O'Callaghan (2007), *Disciplining Multinational Enterprises: The Regulatory Power of Reputation Risk*, *Global Society*, 21:1, 95-117.
- Winther-Sørensen, Niels (2019), *EU-Domstolens domme i beneficial owner-sagerne*, SR-SKAT. SR.2019.0174.

Dokumenter fra Kommissionen

- European Union (2020), *Reflections on the EU objectives in addressing aggressive tax planning and harmful tax practices*, final Report.
- Commission of the European Communities (2001), *Green paper: promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*, Brussels.
- Rådet for Den Europæiske Union, (2014), *Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater*, 16435/14.

- EUROPA-KOMMISSIONEN (2011), *MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN TIL EUROPA-PARLAMENTET, RÅDET, DET EUROPÆISKE ØKONOMISKE OG SOCIALE UDVALG OG REGIONSUDVALGET. En ny EU-strategi 2011-2014 for selskabernes sociale ansvar*. KOM(2011) 681 endelig, Bruxelles.
- European Commission (2018), *Aggressive tax planning indicators*, Final Report.
- European Commission (2015), *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, Final report.
- European Commission (2012), *Commission recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning*, C(2012) 8806 final.

Direktiver:

- Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (Rente-/royaltydirektivet).
- Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (Fusionsskattedirektivet).
- Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (Moder-/datterselskabsdirektivet).
- Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (Skatteundgåelsesdirektivet).

Den juridiske vejledning

- Den juridiske vejledning (2020-1), afsnit C.I.4.1.2, Skattepligtige omfattet af LL § 3, stk. 1-4.
- Den juridiske vejledning (2020-1), afsnit C.I.4.1.3, Arrangementer eller serier af arrangementer.
- Den juridiske vejledning (2020-1), afsnit C.I.4.1.7, Fordele, som kan nægtes efter omgåelsesklausulen.
- Den juridiske vejledning (2020-1), afsnit C.I.4.1.8, Arrangementets realitet.

Love, lovbekendtgørelser, forarbejder mv.

- Lov 2015-04-29 nr. 540: Lov om 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.).
- Lov 2018-12-27 nr. 1726: Ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love (Implementering af dele af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet)
- LFF 2018-10-03 nr. 28: Ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love (implementering af direktivet

om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet)

- LBKG 2019-08-08 nr. 806 om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven).
- LFF 2015-02-20 nr. 167: 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.
- Høringsskema, L 167 (2014/15), bilag 1. Skatteudvalget 2014-15. L 67 Bilag 1. J.nr. 14-5230259.
- Høringsskema, L 28 (2018/19), bilag 1. Skatteudvalget 2018-19. L 28 A Bilag 1, L28 B Bilag 1.

Domme og afgørelser

Afgørelser af EU-Domstolen:

- C-116/16 & C-117/16, EU-Domstolens dom i beneficial owner-sagerne (Udbyttedommen)
- C-115/16, C-118/16, C-119/16 & C-299/16, EU-Domstolens dom i beneficial owner-sagerne (Rentedommen)
- C-126/10 Foggia

Skatterådets afgørelser:

- SKM2017.333.SR
- SKM2018.222.SR
- SKM.2019.349.SR
- SKM2019.232.SR
- SKM2020.205.SR
- SKM2020.257.SR
- SKM2020.359.SR
- SKM2020.39.SR

SKM-meddelelse

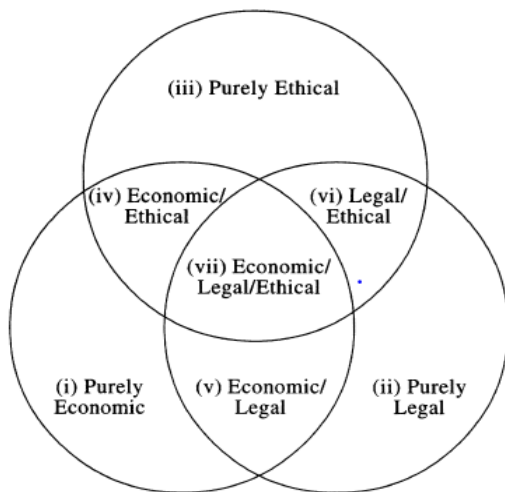
SKM.2018.297 SKAT

Bilag

Bilag 1. Forkortelser

ABL:	Aktieavancebeskatningsloven
Art.:	Artikel
ATAD:	Anti Tax Avoidance Directive/ skatteundgåelsesdirektivet
BEPS:	Base Erosion and Profit Shifting
CSR:	Corporate Social Responsibility / Social ansvarlighed
DBO:	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
FBL:	Fondsbeskatningsloven
GAAR:	General Anti Avoidance Regulation
KGL:	Kursgevinstloven
LL:	Ligningsloven
p.:	Punkt
pr.:	Præmis
s.:	Side
SEL:	Selskabsskatteloven
SFL:	Skatteforvaltningsloven
SKM:	Skatteministeriets offentliggørelse af domme, kendelser, afgørelser m.v.

Bilag 2. Illustration af Schwartz og Carrolls ven-diagram
Figuren illustrerer Schwartz og Carrolls ven-diagram.²⁷⁴



²⁷⁴ Schwartz & Carroll (2003), s. 509.

Bilag 3. Ligningslovens § 3

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

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

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

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

Stk. 5. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

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

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

Bilag 4. EU-Kommissionens illustration af grænsen mellem aggressiv skatteplanlægning, almindelig skatteplanlægning og skatteunddragelse

Figure 1: Boundaries of ATP definition

