

Den internationale omgåelsesklausul

Dansk Skattevidenskabelig Forenings Jubilæumskonference den 28. maj 2015
Omgåelse af skatte- og afgiftsret

Anders Nørgaard Laursen
Lektor, ph.d.

Oversigt

- > Lov nr. 540 af 29. april 2015
- > 2 omgåelsesklausuler
- > Omgåelse af direktiver
 - > Moder-/datterselskabsdirektivet
 - > Rente-/royaltydirektivet
 - > Fusionsskattedirektivet
 - > LL 3, stk. 1 og 2
- > Omgåelse af DBO'er
 - > LL § 3, stk. 3
- > Finder anvendelse på transaktioner foretaget efter 1. maj 2015
 - > LL § 3, stk. 3 finder anvendelse på alle DBO'er uanset hvornår DBO'en er indgået

Omgåelse af direktiverne

- > LL § 3, stk. 1 og 2
 - > Implementering af moder-/datterselskabsdir. **omgåelsesklausul**
 - > Fusionsskattedir. art. 15 og rente-/royaltydir. art. 5
 - > Medlemsstaterne kan undlade at anvende direktiverne i tilfælde af **svig eller misbrug**
 - > Derfor finder omgåelsesklausulen også anvendelse i relation til disse
- > Når klausulen finder anvendelse – retsvirkning
 - > Direktivernes fordele nægtes (udbytte/rente/royalty uden (kilde)skat; skattefri omstruktureringer)
- > Hvornår finder klausulen anvendelse?
 - > På arrangementer eller serier af arrangementer
 - > Hovedformål (eller et af hovedformålene) at opnå en **skattefordel**, som virker mod **indholdet** af eller **formålet** med direktiverne
 - > Som **ikke er reelle** under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder
 - > ikke tilrettelagt af **velbegrundede kommercielle årsager**, der afspejler den økonomiske virkelighed

Omgåelse af direktiverne

- > Det nærmere anvendelsesområde?
 - > Generelt: usikkert ... præventiv retsusikkerhed?

 - > Treaty shopping (beneficial owner)

 - > Omstruktureringer uden tilladelse
 - > Øget brug af bindende svar

- > Implementering
 - > Pligt til EU-konform fortolkning

 - > Fortolkes i overensstemmelse med EU-domstolens praksis på området

Omgåelse af DBO'erne

- > LL § 3, stk. 3
 - > Inspireret af Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action 6
 - > Formuleret i overensstemmelse med den foreslåede 'Principal Purpose Test' (PPT)
- > Retsvirkning
 - > Nægter skatteyderen adgang til DBO'ens **fordele**
 - > Skattefritagelse, -udskydelse eller andre godtgørelser
- > Hvornår finder bestemmelsen anvendelse?
 - > hvis det er **rimeligt ('reasonable')** 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

Omgåelse af DBO'erne

- › Det nærmere anvendelsesområde?
 - › Treaty shopping (Beneficial Owner)
 - › Formuleret anderledes end LL § 3, stk. 1, og 2
 - › *"Det er imidlertid **vurderingen**, at der ikke er væsentlig forskel på de to omgåelsesklausuler"*
 - › En evt. forskel må afklares i domspraksis, herunder ved forelæggelse for EU-domstolen
 - › Fortolkes i overensstemmelse med de foreslåede kommentarer til PPT-bestemmelsen
- › LL § 3, stk. 4
 - › LL § 3, stk. 3 viger for LL § 3, stk. 1 og 2, hvis beskyttelsen kunne være opnået efter et direktiv

Afsluttende bemærkninger

- > Hvilket nyt bibringer klausulen?
 - > Det er sædvanligvis ankerkendt i dansk ret, at omgængeshensyn kan tillægges vægt ved lovfortolkning, jf. TfS 1998, 199 H (rentefiksering) og SKM2014.422.HR (Topdanmark)
 - > Men omgængeshensyn er ikke en "trylleformular", jf. SKM2003.482.HR (Overhold) og SKM2006.749.HR (Finwell)
 - > Domstolene er (naturligvis) fri til selv at kvalificere faktum uafhængigt af den af parterne valgte form (*substance over form*)
- > SKM2012.26.LSR
 - > Ikke en udtrykkelig betingelse for undgå beskatning efter moder-/datterselskabsdirektivet, at udbyttemodtager er "retmæssig ejer"
 - > Og ikke omfattet af den i praksis udviklede "*retsgrundsætning om misbrug*"...
 - > Nu hjemmel i LL § 3, stk. 1
- > C-321/05, *Kofoed*
 - > Misbrugsbestemmelsen i fusionsskattedirektivet ikke direkte anvendelig
 - > Skal være implementeret i national ret evt. som en følge af en "misbrugsgrundsætning"

Afsluttende bemærkninger

- › Thøger Nielsen i TfS 1988, 402 "Er generalklausulen rykket nærmere – demaskeringen af generalklausulen"
- › *"Der kan gøres mange indvendinger af anden art mod en generel omgængelsesklausul, men én ting må stå klart, at dens farligste konsekvens er at fratage skatteyderne deres vigtigste og grundlovssikrede våben: Henvisning til gældende lovbestemmelser – hvad enten de nu måtte være mere eller mindre fornuftige"*