

Offentliggjort d. 2. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

Nye afgørelser om omgåelse[©] Spaltning – udsondring af overskudslikviditet

*Af advokat (L) Bodil Christiansen, Advotax Advokatfirma
Og advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*
www.v.dk

Skattelovgivningen er gennem mange år blevet suppleret af uskrevne principper om tilsidesættelse af transaktioner, som reelt må anses som en omgåelse af loven.

I dansk skatteretspraksis foretages beskatningen på grundlag af en vurdering af, hvad der faktisk har fundet sted. Det betyder, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes, således at beskatningen i stedet foretages i forhold til den modstående realitet. Dansk skatteret ligger således grundlæggende helt på linje med internationalt gældende principper om ”substance over form”.⁽¹⁾⁽²⁾

I **2015** vedtog Folketinget med ligningslovens § 3 en ”*international omgåelsesklausul*”, som skulle dæmme op for omgåelse eller misbrug af en række direktiver, herunder direktiv 2011/96/EU. Dette direktiv medførte en lempelse af udbyttebeskatningen, når der blev udloddet udbytte fra et datterselskab i et land til et moderselskab i et andet land.

I **2018** blev vedtaget en markant udvidelse af ligningslovens § 3⁽³⁾, som trådte i kraft 1. januar 2019. Grundlaget for udvidelse af området for ligningslovens § 3 omtales i loven som Implementering af direktivet om skatteundgåelse henholdsvis ”Generel regel om be-

¹⁾ Jf. Bemærkningerne til lovforslaget L 167, jf. Lov nr. 540 af 29. april 2015, side 12, afsnit 3.3.4.

²⁾ Et af de nyere begreber på området er ”beneficial owner”, der synes et stykke af vejen at være dækket af begrebet ”omgåelse”.

³⁾ Lov nr. 1726 af 27. december 2018

Offentliggjort d. 2. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

kæmpelse af misbrug (generel omgåelsesklausul)".

Følgende 6 udsagn, der fremgår af motiverne til loven⁽⁴⁾, er efter min opfattelse helt centrale.

1. "Skattepligtige selskaber skal "...ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og skattetilsvaret se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der ikke er reelle, under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.⁽⁵⁾
2. Arrangementer er ikke reelle, hvis de er tilrettelagt med det hovedformål, eller hvis de har som et af hovedformålene, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten.⁽⁶⁾
3. Arrangementer eller serier af arrangementer betragtes dog kun som værende ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.^{(7) (8)}
4. Virkningen af, at der ses bort fra et arrangement eller en serie af arrangementer, er, at den skattepligtige indkomst og skattetilsvaret skal beregnes på baggrund af det reelle arrangement eller serie af arrangementer. Det kan eksempelvis være, at anvendelsen påvirker, hvem der i det reelle arrangement modtager en betaling, hvad

⁴ Bemærkninger til lovforslag nr. L 28 (L 28 A) lov nr. 1726 af 27. december 2018, s. 24. 2. spalte.

⁵ Se tilsvarende 2015-loven, Bemærkninger til lovforslaget s. 17. 2. spalte

⁶ Se tilsvarende vedrørende 2015-ændringen, Høringssvar FSR, Materialesamling s. 94: "I forhold til direktiverne påhviler det SKAT at fastslå, at der er tale om et arrangement med det hovedformål (eller at et af hovedformålene er) at opnå en skattefordel, der virker mod indholdet eller formålet med direktiverne. SKAT skal i den forbindelse foretage en objektiv analyse på baggrund af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder."

⁷ Se tilsvarende i 2015-loven, Materialesamling s. 94, Høringsskema FSR + Bemærkninger til lovforslaget s. 18. 1. spalte: " imødegå arrangementer eller serier af arrangementer, som ikke er reelle, dvs. ikke afspejler den økonomiske virkelighed.

Dette er tilfældet, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

⁸ Udgangspunktet vil være, at selskabet har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet jf. Bemærkningerne til lovforslaget s.23, venstre spalte.

Offentliggjort d. 2. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

der modtages, eller på hvilket tidspunkt betalingen modtages.

5. Det foreslås, at klausulen finder tilsvarende anvendelse for andre skattepligtige deltagere i et arrangement eller serier af arrangementer, dvs. deltagere, der ikke er skattepligtige selskaber m.v. Det vil gælde, uanset om deltagerne er fysiske personer omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller dødsboer omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2. Dette medfører, at hvis der f.eks. ses bort fra et arrangement, hvor et beløb, der tilkom aktionærerne i et selskab, ikke skulle bedømmes som en skattefri afståelsesavance, men skattemæssigt skulle anses for udbytte, vil konsekvensen være, at det modtagne beløb vil skulle behandles som udbytte for alle aktionærerne – hvad enten den enkelte aktionær er et selskab eller en fysisk person.
6. Det foreslås, at omgåelsesklausulen har virkning fra og med 1. januar 2019.

Pkt. 5 er en af de centrale ændringer, som notorisk har overrasket mange.

Det fremgår heraf, at ikke kun selskaber, men også fysiske personer er omfattet af den nu vedtagne formulering af ligningslovens § 3. Loven omfatter dog ikke tilfælde, hvor det udelukkende er fysiske personer, der deltager i arrangementet.

Formuleringen ”*der f.eks. ses bort fra et arrangement, hvor et beløb, der tilkom aktionærerne i et selskab, ikke skulle bedømmes som en skattefri afståelsesavance, men skattemæssigt skulle anses for udbytte, (udhævet her) vil konsekvensen være, at det modtagne beløb vil skulle behandles som udbytte for alle aktionærerne – hvad enten den enkelte aktionær er et selskab eller en fysisk person.*” synes at være baseret på den såkaldte Færø-sag, SKM2016.16.HR, hvor Højesteret tilsidesatte en holdingstiftelse, hvorved aktionærerne mente at kunne opnå en skattefri aktiegevinst og dermed undgå udbyttebeskatning.⁽⁹⁾

⁹ I sagen SKM2016.16. HR fandt Højesteret, at etableringen af et nyt holdingselskab og overdragelsen af aktier hertil ikke havde nogen forretningsmæssig begrundelse. Formålet med transaktionerne måtte derimod anses at have været at tilvejebringe en ordening, hvorefter de midler, der var opsparet i et oprindeligt holdingselskab, kunne overføres til aktionærerne uden udbyttebeskatning. Højesteret fandt efter en helhedsvurdering, at det beløb, der tilkom aktionærerne, ikke skulle bedømmes som en skattefri afståelsesavance, men skattemæssigt skulle anses for udbytte.

Offentliggjort d. 2. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

Den pågældende motivudtalelse må antages at skulle forstås således, at etableres der et arrangement ved eksempelvis udspaltning, hvor en likvid beholdning isoleres i et selvstændigt selskab, og der ikke kan påvises nogen forretningsmæssig begrundelse for dette arrangement, vil det udspaltede selskab, som indeholder likvide midler, blive anset som udbytteudlodning. Det var netop, hvad der skete i den nedenfor omtalte afgørelse.

En afgørelse fra Skatterådet d. 23. juni 2020 ⁽¹⁰⁾

Et bindende svar fra Skatterådet fra 23. juni 2020 illustrerer kerneområdet for ligningslovens § 3, hvilket formentligt vil komme som en overraskelse for en del skatterådgivere, bl.a. fordi det kan konstateres, at langt fra alle var bevidste, at ligningslovens § 3 nu også omfatter fysiske personer som aktionærer, jf. den ovenfor refererede 5. sætning fra lovmotiverne.

Den pågældende sag drejede sig om en person A, der ønskede at anvende en i praksis særdeles ofte anvendt fremgangsmåde.

En person-A ejede et driftsselskab D A/S, der dels ejede en virksomhed med dertil knyttede driftsaktiver og dels en betydelig overskudslikviditet.

Det fremgik af sagen, at A ønskede at bevare virksomheden i selskabet D A/S, men ønskede overskudslikviditet afviklet og ført ud til sig selv personligt.

Dette skulle ske via den vel efterhånden klassiske fremgangsmåde og det var således planen, at der skulle gennemføres følgende transaktioner:

A skulle gennemføre en skattefri anpartsombytning, således at der blev etableret et nyt selskab, **H A/S**, der så bliver holdingselskab for D A/S. Når denne anpartsombytning var gen-

¹⁰⁾ SKM2020.293.SR

Offentliggjort d. 2. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

nemført, var det hensigten, at der skal udloddes ca. 50 mio. kr. i udbytte fra D A/S til moderselskabet H A/S.

Når denne udbytteudlodning fra D A/S til H A/S på 50 mio. kr. var gennemført, forventedes balancen i H A/S at se ud som følger:

- En likvid beholdning på nævnte 50 mio. kr. (Var udloddet fra D A/S.)
- Anparter i D A/S., der nu ejer virksomhedens med materielle anlægsaktiver som bygninger og jord på ca. xx mio.kr., samt passiver i form af gæld til realkreditinstitutter på ca. xx mio.kr

Herefter påtænkes **H A/S** ophørsspaltet (opdelt) i selskaberne **H2 A/S** og **H3 A/S**, hvor selskab **H2 A/S** ville komme til at eje anparterne i D A/S, mens **H3 A/S** vil eje nævnte overskudslikviditet på 50 mio. kr.

Det var videre oplyst, at **H2 A/S** der nu ejede D A/S skal bevares, medens **H3 A/S** (pengetankselskabet) på et passende tidspunkt skal likvideres. Provenuet fra likvidationen vil A bl.a. anvende til investering i personligt ejede ejendomme, samt sikring af sin pension.

Det var oplyst, at A´ skattemæssige anskaffelsessum for anparter i **H3 A/S** vil være ca. 39,5 mio. kr.

A stillede herefter følgende 3 spørgsmål

1. Vil en spaltning af H A/S være en skattefri spaltning for D A/S og H1 A/S?
2. Kan det bekræftes, at en spaltning af H A/S ikke berører skattefriheden for anpartsombytningen, hvorved H A/S er stiftet?
3. Kan det bekræftes, at den samlede transaktion ikke vil være omfattet af ligningslovens § 3? (Den bestemmelse, der omhandler omgåelse)

Skatterådet besvarede de stillede spørgsmål på følgende måde:

1. Ja

Offentliggjort d. 2. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

2. Ja ⁽¹¹⁾

3. Nej

I overensstemmelse med hidtidig praksis blev hele arrangementet anerkendt. Det nye i sagen er, at arrangementet efter Skatterådets opfattelse rammes af omgåelsesbestemmelsen i ligningslovens § 3.

At arrangementet rammes af omgåelsesreglen medfører, at de nævnte 50 mio. kr. ville blive anset som udlodning og derfor beskattet fuldt ud. Dette i modsætning til tidligere, hvor der skulle ske beskatning efter aktieavancebeskatningsloven, og hvor de 50 mio. kr. ville kunne trækkes ud til privatforbrug med en markant mindre beskatning, hvor anskaffelsessummen på 39,5 mio. kr. kunne fratrækkes i avanceopgørelsen.

Både spørgerens repræsentants meget grundige og udførlige argumentation samt Skattestyrelsens ligeledes meget udførlige begrundelse kan i hovedsagen genfindes i artiklen "Nye afgørelser om omgåelse" på hjemmesiden v.dk.

Man kan med en vis bekymring overveje, om det har stået alle skatterådgivere klart, at de nye omgørelsesregler ville ramme en i praksis meget ofte anvendt fremgangsmåde, herunder også som 1 led i et generationsskifte. Dette særligt når henses til, at i hvert fald nogle skatterådgivere ikke har været opmærksom på, at de nugældende regler, der trådte i kraft d. 1. januar 2019 også omfattede fysiske personer.

Nærværende artikel vil blive fulgt om med omtale af flere nye afgørelser vedrørende omgåelse.

— o —

¹¹ Det anføres i sagsfremstillingen, at spørger ønskede spørgsmål 2 besvaret med et "Nej". Dette beror på en fejl. Som følge af en omformulering af spørgsmålet skulle der retligt være anført, at spørger ønskede spørgsmål 2 besvaret med et "JA".