

Ny afgørelse om omgåelse[©]

Af advokat (L) Bodil Christiansen, Advotax Advokatfirma

Og advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen

www.v.dk

Siden professor Jan Pedersen modtog doktorgraden i 1989 for sin disputats Skatteudnyttelse, har dette spørgsmål indtaget en stedse mere central plads i skatteretten.

Med den seneste ændring af ligningslovens § 3, jf. lov nr. 1726 af 27. december 2018, som trådte i kraft 1. januar 2019, har der i rådgiverbranchen - med rette - været en vis nervøsitet i henseende til spørgsmålet om denne bestemmelses anvendelsesområde. Dette måske særligt set i lyset af, at ændringen af ligningslovens § 3 trådte i kraft for 1½ år siden, og at Skatterådet først i starten af 2020 har haft anledning til at træffe afgørelser i flere bindende svar, som bidrager til en afgrænsning af bestemmelsens anvendelsesområde.

Den første omgåelsesregel fra 2015

Forløberen for den i 2018 vedtagne bestemmelse i ligningslovens § 3 var den i 2015 indførte regel, benævnt ”*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. Direktivet indeholdt også en omgåelsesklausul.

Klausulen medfører, at der er tale om omgåelse, hvis ét eller flere ikke-reelle arrangementer, hvor hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå en skattefordel, virker mod direktivets indhold eller formål. Der er ikke tale om omgåelse, i det omfang arrangementerne er foretaget af velbegrundede, kommercielle årsager.

Offentliggjort d. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

Ved lov nr. 540 af 29. april 2015 implementerede Danmark denne klausul i dansk skatte-lovgivning som ligningslovens § 3 for at hindre misbrug af direktivet.

Forud herfor fandtes der ikke en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning. Efter dansk (rets)praksis skete beskatningen på grundlag af en be-dømmelse af, hvad der faktisk havde fundet sted. Det betød, at tomme og kunstige skatte-betingede dispositioner kunne tilsidesættes, således at beskatningen i stedet blev foretaget i forhold til den modstående realitet. Dansk skatteret lå således grundlæggende helt på linje med internationalt gældende principper om ”substance over form”.⁽¹⁾⁽²⁾

Udvidelse af området for ligningslovens § 3 med lovændringen i 2018

Ved lov nr. 1726 af 27. december 2018, der trådte i kraft 1. januar 2019, blev området for ligningslovens § 3 udvidet markant. Grundlaget for udvidelse af området for ligningslovens § 3 omtales i loven som Implementering af direktivet om skatteundgåelse. henholdsvis ”Generel regel om bekæmpelse af misbrug (generel omgåelsesklausul)”.

Følgende 6 udsagn, der fremgår af motiverne til loven⁽³⁾, er efter min opfattelse helt centra-le.

1. ”Skattepligtige selskaber skal ”...ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og skattetilsvaret se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der ikke er re-elle, under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et ar-rangement kan omfatte flere trin eller dele.”⁽⁴⁾
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

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

⁴⁾ Se tilsvarende 2015-loven, Bemærkninger til lovforslaget s. 17. 2. spalte

Offentliggjort d. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

- og hensigten med skatteretten.⁽⁵⁾
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.^{(6) (7)}
 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 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.

⁵ 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.”

⁶ 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.

⁷ 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. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

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.⁽⁸⁾

Den pågældende motiv udtalelse 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, der indeholder likvide midler, blive anset som udbytteudlodning. Det var netop, hvad der skete i den nedenfor omtalte afgørelse.

SKM2020.293.SR

Et bindende svar fra Skatterådet 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.

⁸ 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. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

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

En A ejede et driftsselskab **H1**, 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 **H1**, 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, **H2**, der så bliver holdingselskab for **H1**. Når denne anpartsombytning var gennemført, var det hensigten, at der skal udloddes ca. 50 mio. kr. i udbytte fra **H1** til **H2**.

Når denne udbytteudlodning fra **H1** til **H2** på 50 mio. kr. var gennemført, forventedes balancen i **H2** at se ud som følger:

- En likvid beholdning på nævnte 50 mio. kr.
- Anparter i **H1**, 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 påtænkte **H2** ophørsspaltet i selskaberne **H3** og **H4**, hvor selskab **H3** vil eje anparterne i **H1**, mens **H4** vil eje nævnte overskudslikviditet på 50 mio. kr.

Det var videre oplyst, at **H3** skal bevares, medens **H4** (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's skattemæssige anskaffelsessum for anparter i **H4** vil være ca. 39,5 mio. kr.

Offentliggjort d. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

Spørger stillede herefter følgende 3 spørgsmål

1. Vil en spaltning af H2 være en skattefri spaltning for A og H2?
2. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at en spaltning af H2 ikke berører skattefriheden for anpartsombytningen, hvorved H2 er stiftet?
3. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at den samlede transaktion ikke vil være omfattet af ligningslovens § 3?

Skatterådet besvarede de stillede spørgsmål på følgende måde:

1. Ja
2. Ja ⁽⁹⁾
3. Nej

Skatterådet besvarelse af de 3 spørgsmål var i overensstemmelse med Skattestyrelsens indstilling.

I det følgende gengives alene sparsomme uddrag af spørgers argumentation som Skattestyrelsens omfattende begrundelse.

Spørger anførte bl.a. følgende argumenter til støtte for, at forholdet ikke var omfattet af ligningslovens § 3.

”Det ovenfor beskrevne arrangement med aktieombytningen og den efterfølgende spaltning lever i enhver henseende op til de objektive regler i fusionskatteloven.

For at ligningslovens § 3 finder anvendelse, er det et krav, at opnåelsen af skattefordelen virker mod hensigten og formålet med skatteretten, og dermed også de objektive regler i fusionskatteloven.

Ved udvidelsen af ligningslovens § 3 i 2018 udtalte Skatteministeren bl.a. i høringskemaet til lovforslag nr. 28 A af 3. oktober 2018, at:

⁹ 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”.

Offentliggjort d. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

"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."

Skatteministeren har således fastslået, at en skatteyder har ret til at anvende de skattemæssige regler, der medfører en skattefordel for skatteyderen, uden at fordelen i sig selv medfører, at der foreligger et misbrug. Den rent objektive opfyldelse af kriterierne i reglen medfører således ikke et misbrug af reglerne.

På baggrund af ovenstående er det spørgers opfattelse, at aktieombytningen kombineret med den efterfølgende udlodning og spaltning alene udgør en objektiv opfyldelse af kriterierne i reglen, der ikke i sig selv udgør et misbrug."

— o —

Skattestyrelsen anførte i sin meget omfattende indstilling til Skatterådet bl.a.:

"I forlængelse af ovenstående anpartsombygning og efterfølgende spaltning af det nystiftede selskab H2 til H4 og H3 ønsker man at likvidere H4. Provenuet fra likvidationen vil A bl.a. anvende til investering i personligt ejede ejendomme, samt sikring af sin pension.

Efter likvidationen af H4 vil koncernstrukturen være identisk med den struktur, der er forud for spaltningen af H2.

Ligningslovens § 3 er en generel omgåelsesklausul, der har virkning fra og med 1. januar 2019. Bestemmelsen skal hindre misbrug af selskabsbeskatningen.

Offentliggjort d. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

Bestemmelsen i ligningslovens § 3 svarer i vid udstrækning til den tidligere omgåelses-klausul i tidligere gældende § 3 i ligningsloven. Den tidligere omgåelses-klausul indeholdte en bestemmelse hvorefter skattepligtige ikke kunne opnå fordele efter et selskabsskattedi- rektiv eller en dobbeltbeskatnings overenskomst. Den nye bestemmelse er en generel om- gåelses-klausul, der skal hindre misbrug af selskabsbeskatningen generelt. Bestemmelsen gælder også ved rent nationale transaktioner.

Af forarbejderne til loven følger, at *“Det foreslås, at ordlyden af bestemmelsen så vidt mu- ligt skal svare til ordlyden i direktivet og dermed også den gældende bestemmelse i lig- ningslovens § 3, stk. 1 og 2.”*

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den nye generelle omgåelses-klausul skal fortolkes i overensstemmelse med den “gamle” omgåelses-klausul. Således kan tidligere retspraksis fortsat være relevant.”

⋮

Ved vurdering af om der foreligger misbrug indgår således tre elementer:

1. Der skal være en skattefordel,
2. Ét af de væsentligste formål med arrangementet skal være at opnå en skattefordel som virker mod formålet og hensigten med skatteretten
3. Arrangementet skal ikke anses for at være reelt under hensyntagen til alle de relevante faktiske forhold og omstændigheder, herunder om arrangementet er tilrettelagt af velbe- grundede, kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

⋮

Vedrørende punkt 1 var det åbenbart, at når henses til at anskaffelsessummen for H4 (pen- getankselskabet) udgjorde 39,5 mio. kr. ville der være knyttet en skattemæssige fordel til arrangementet, hvis de 50 mio. kr. blev beskattet som aktieavance på 10,5 mio. kr. i stedet for udbytte.

⋮

Skattestyrelsen anførte blandt andet videre:

Offentliggjort d. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

”Ligningslovens § 3 anvendes dog udelukkende, hvis hovedformålet eller ét af hovedformålene med arrangementet er at opnå en skattefordel, der virker mod formålet og hensigten med skatteretten.

Formålet med omstruktureringerne er efter rådgivers oplysninger at bevare driftsaktiviteten i H1 og føre overskudslikviditet ud til A personligt.

For at kunne vurdere hvad et af de væsentligste formål med arrangementet er, skal det efter Skattestyrelsens opfattelse først undersøges, hvad der skal forstås ved “arrangementet” i omstruktureringen i forhold til ligningslovens § 3's ordlyd.

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

Vendingen omfatter endvidere arrangementer vedrørende etablering og kvalifikation.” Det er Skattestyrelsens opfattelse at ”arrangementet” består i den omstrukturering, der sker inklusiv den påtænkte likvidation.

Når omstruktureringen er gennemført, er koncernstrukturen den samme som forud for spaltningen, men med den fordel at udbyttet er ”omkvalificeret” til likvidationsprovenu, hvor der skal opgøres gevinst/tab efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

For at være omfattet af bestemmelsen skal den skattemæssige fordel, som skatteyderen opnår ved arrangementet, være i strid med “formålet og hensigten med skatteretten”. Det ville være i strid med formålet og hensigten med skatteretten, hvis det var muligt at omkvalificere en skattepligtig udbytteudlodning til et likvidationsprovenu, hvor der skal opgøres gevinst/tab efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

⋮

Offentliggjort d. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

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, jf. ligningslovens § 3, stk. 2.

⋮

Skattestyrelsen er dog ikke enig i, at arrangement er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, når H4 efterfølgende likvideres, således at koncernstrukturen bringes tilbage til hvordan den så ud forud for spaltningen.

Det eneste der opnås ved arrangementet, er at omkvalificere en skattepligtig udbytteudlodning til et likvidationsprovenu, hvor anskaffelsessummen kan fradrages ved opgørelse af den skattepligtige indkomst efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

⋮

Når hele omstruktureringen ses samlet, finder Skattestyrelsen at der reelt er tale om en udbytteudlodning og Skattestyrelsen fastholder, at likvidationsudlodningen skal beskattes efter reglerne om udbytteudlodning.”

— o —

Offentliggjort d. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

SKM2020.257.SR

En anden afgørelse fra Skatterådets truffet d. 23. maj 2020 fortjener også en kort omtale:

Sagen drejede sig meget summarisk om følgende:

I den pågældende sag var der tale om et selskab H der ejede et datterselskab D.

En del medarbejdere havde aktier i selskab D. Det var aftalt, at medarbejdere, der har aktier i D, efter en periode kunne sælge en del af deres aktiebeholdning til markedsprisen. Således vil en stor gruppe medarbejdere være berettiget til i 2020 at sælge op til 50 % af deres aktier i H. De resterende aktier kan medarbejderne sælge i fem lige store dele i årene 2021-2025.

Der var ikke fri ret til at sælge aktierne uanset køber, men der var ikke et krav om salg til det udstedende selskab eller pligt for det udstedende selskab at købe disse aktier erhverve kapitalandelene.

Da selskabet H ikke var børsnoteret, var der imidlertid ikke en fri omsætning af aktierne i selskabet. Den eneste mulighed, der reelt eksisterer for salg af aktier, er derfor til det udstedende selskab eller en køber anvist af udstedende selskab.

Der var herefter etableret en ordning, hvorefter H købte de pågældende aktier fra medarbejderne, der herefter enten blev solgt til D eller til andre medarbejdere.

Denne fremgangsmåde er ofte set i praksis, da salg til det udstedende selskab betragtes som udbytteudlodning. Og er selvsagt særlig aktuelt, i tilfælde, hvor der ikke kan opnås dispensation fra udlodningsbeskatningen.

Offentliggjort d. 3. juli 2020 på Vidensportalen V.dk

Skatterådet *afviste* her, at H kunne erhverve kapitalandele i D fra medarbejdere uden at erhvervelsen blev beskattet som udbytte for medarbejderne, da det var hensigten at aktierne skulle videresælges til D. De omhandlede medarbejdere ansås derfor skattemæssigt for at afstå aktierne i D direkte til D, idet de påtænkte transaktioner efter Skatterådets opfattelse kunne tilsidesættes skattemæssigt i henhold til den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens § 3.

Skatterådet afviste endvidere, at H kunne sælge kapitalandele i D, uden at salget blev omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1. Det skyldtes, at de aktier i D, som H ville erhverve fra personer og selskaber, skattemæssigt ansås for at blive afstået direkte til D og dermed omfattet af ligningslovens prg. 16 B, stk. 1, idet Skatterådet fandt, at de påtænkte transaktioner kunne tilsidesættes skattemæssigt i henhold til den generelle omgåelsesklausul i ligningslovens prg. 3, stk. 1-4

Skatterådet anførte vedrørende sidstnævnte forhold nærmere – efter indstilling fra Skattestyrelsen - at efter Skatterådets opfattelse er der for disse aktiers vedkommende ikke skattemæssigt tale om et salg af aktier D fra H til D, idet der reelt er tale om udbytteudlodninger fra D til dette selskabs aktionærer, der blot passerer H.

— o —