



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING



Udviklingen vedrørende den generelle omgåelsesklausul

Jakob Bundgaard

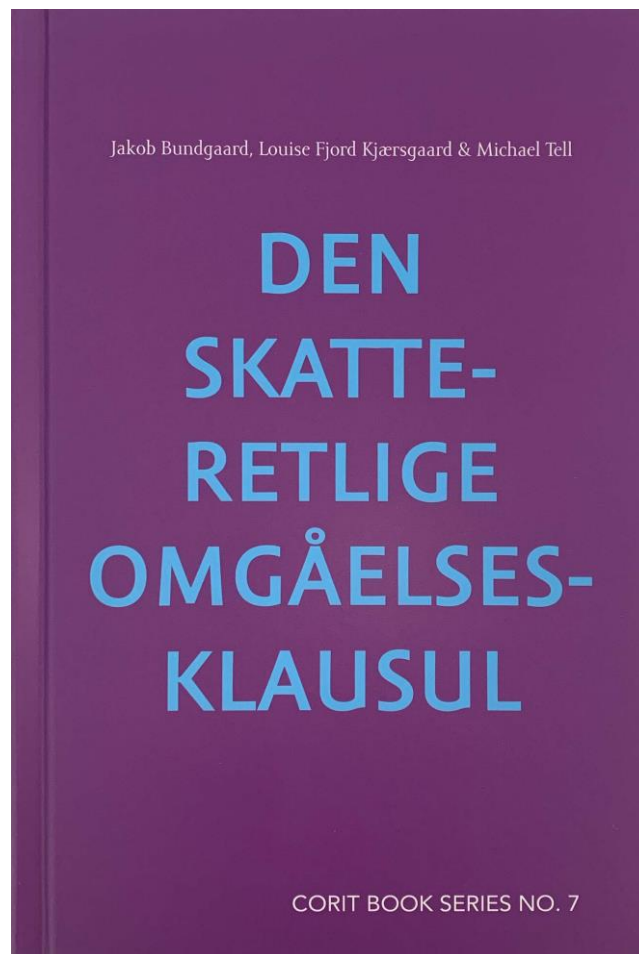


WORLD TAX

TOP TIER
FIRM

2021

Ny bog om emnet: www.extuto.com





ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

De generelle rammer

LL § 3

- Kumulative betingelser:
 - Arrangemententer eller serier af arrangemententer.
 - Der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel (subjektivt).
 - At opnå en skattefordel (objektivt).
 - Som virker mod formålet og hensigten med skatteretten.
 - Og som ikke er reelle under hensynstagen til alle relevante og faktiske forhold og omstændigheder.

LL § 3

- Retsvirkning:
 - Skattepligtige selskaber og foreninger skal se bort fra arrangementer (eller dele heraf).
 - Hvad træder i stedet og hvordan afgøres dette?
 - Den omgåede regel i national ret – hvad er det reelle arrangement?
 - Hvem der i realiteten modtager en betaling?
 - Hvad der er modtaget?
 - På hvilket tidspunkt betalingen modtages?
 - Bortseelse fra uretmæssigt opnået fordel (rentefradrag, kvalifikation etc.).

LL § 3 – Generelle spørgsmål

- Fraværet af retningslinjer
- Vil LL § 3 føre til forsøg på udvidelse af SAARs?
- Vil LL § 3 føre til at flere dispositioner tilsidesættes end efter hidtidig praksis?
- Kan man forestille sig underkendelse af hidtidig retspraksis som værende i strid med formålet og hensigten?



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

EU-domstolens indvirkning

LL § 3 – EUD's indvirkning

- Betydningen af EU-domstolens misbrugsdoktrin for GAAR'en?
 - ATAD GAAR'en rejser en række meget principielle og interessante problemstillinger
 - Kodifikation eller inspiration?
 - EU-domstolen forventes at fortolke i overensstemmelse med sin egen generelle misbrugs-praksis.
 - Danske retsanvendende instanser kan ikke bortse fra EU-domstolens tidligere eller senere praksis vedrørende den generelle misbrugsdoktrin ved fortolkningen og anvendelsen af LL § 3.
 - Er en eventuel kobling dynamisk eller en statisk?
 - Mest sandsynligt en dynamisk fortolkning.
 - Hvilke dele af EU-domstolens praksis der kan spille ind?
 - Etablering af en hensigt om at opnå en skattebesparelse (udelukkende mv. – øvrige formål må ikke være marginale)
 - Etablering af kunstighed eller manglende realitet

LL § 3 – EUD's indvirkning

- Kan praksis fra EUD udstikke rammer for forståelsen af ATAD GAAR i forhold til, hvilke typer af dispositioner der kan forventes anerkendt eller underkendt?
- Konkrete forhold som kan udledes af EUD's misbrugsdoktrin?
 - Sager om lokalisering i andre jurisdiktioner af skattemæssige årsager
 - Tax location shopping (etablering i lavskattelande) udgør ikke misbrug, hvis der blot består en reel etablering.
 - Gennemstrømningsbetalinger i holdingselskabs-strukturer
 - Der må foretages en konkret misbrugsvurdering af den enkelte (gennemstrømnings)transaktion, som kan indebære, at der foreligger et misbrug.
 - Afvigelser fra armslængdepriser og -vilkår
 - En fravigelse fra armslængde vilkår kan udgøre misbrug, men ikke nødvendigvis, hvis denne fravigelse ikke er begrundet i skattemæssige hensyn.
 - Opnåelse af dobbelt fradrag og andre mismatches
 - Et mismatch udgør ikke i sig selv misbrug, men kan i tilfælde af rent kunstige arrangementer udgøre et sådant.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Aktuelle problemstillinger

LL § 3 – Aktuelle problemstillinger

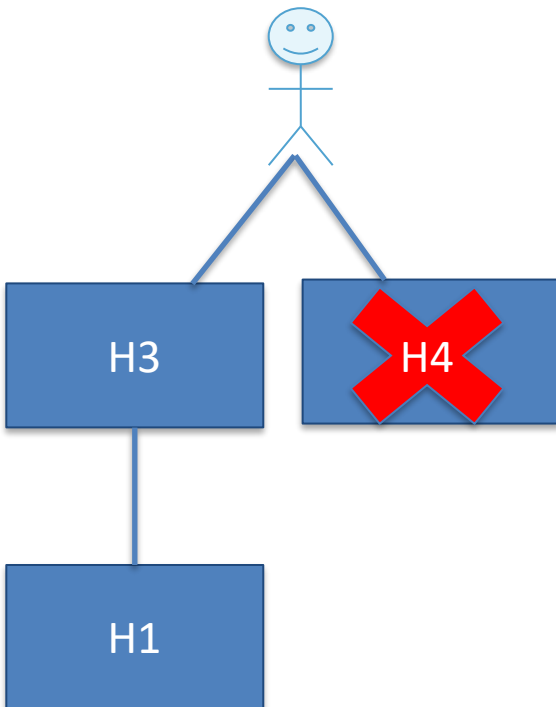
- Hvor stor valgfrihed har skatteyderne i valget mellem forskellige alternativer?
- Burde fortsat være muligt at indrette sig mest muligt optimalt i skattemæssig henseende.
- ATAD præmis 11:
 - *"Within the Union, GAARs should be applied to arrangements that are not genuine: otherwise, the taxpayer should have the right to choose the most tax efficient structure for its commercial affairs"*

LL § 3 – Aktuelle problemstillinger

- Anvendelsesområdet - Anvendelse for fysiske personer
 - Forudsat at finde anvendelse, hvor også fysiske personer indgår i et arrangement som en afsmittende effekt ved et samlet misbrug.
 - Hvad, hvis der alene indgår fysisk personer?
 - LL § 3 finder ikke finde anvendelse i denne henseende.
 - Hvem skal opnå skattefordelen – juridisk eller fysisk person?
 - Formentlig skal samme person opnå skattefordel som kan opnå tilsidesættelsen – dvs. den juridiske person.

LL § 3 – Aktuelle problemstillinger

Likvidation af investeringsselskab efter skattefri omstrukturering - SKM2020.293 SR



Faktum

- Eneanpartshaver ønskede at bevare driftsaktiviteten i selskabet, men ønskede overskudslikviditeten overført til denne personligt.
- Steps
 - Holdingdannelse (H2) ved en skattefri anpartsombytning.
 - Udloddes 50 mio. kr. fra H1 til H2.
 - H2 ophørsspaltes til H3 og H4, hvor H4 (som besad kontanterne) på et tidspunkt skulle likvideres.
- Spaltningen kunne ske skattefrit og påvirkede ikke anpartsombytningen. Dog omfattet af LL § 3.
- Koncernstrukturen efter den planlagte likvidation af H4, ville være identisk med den struktur, der var før spaltningen af H2.

Tilsidesættes efter LL § 3

- Fysisk person opnår skattefordel (avance ctr .udbytte)

LL § 3 – Aktuelle problemstillinger

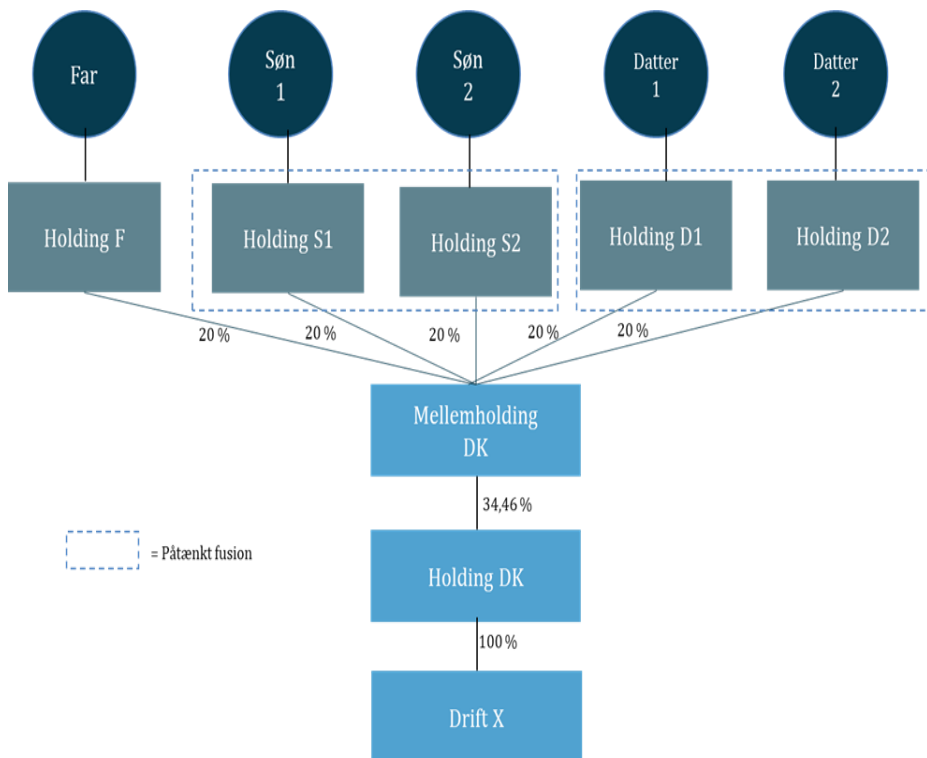
- Hvad er en skattefordel?
 - Fradrag, succession, netto/bruttobeskatning, periodisering, DBO/direktiv-beskyttelse, undgåelse af kildeskat
 - Fiktive og teoretiske skattefordele (se fx SKM.2021.30SR)
 - Må hævdes, at LL § 3 kun omfatter konkrete økonomiske fordele
 - Kan man opnå en skattefordel gennem en undladelse?
 - Sammenligningsgrundlaget?
 - Hvad ville resultatet have været i fraværet af arrangementet?
 - Kontrafaktisk benchmark
 - Andre dispositioner som i substansen minder om den planlagte transaktion.
 - SKM 2021.30.SR: Sammenlignes likvidation ctr. fusion.

LL § 3 – Aktuelle problemstillinger

- I strid med formålet og hensigten med skatteretten?
 - Rentefradrag ved debt push down (placering af gæld ved driftsaktiviteter) - SKM2020.521.SR
 - Kan misbrug statuere gennem anvendelse af objektive regler?
 - Fx 10% ejerskab
 - Undgåelse af reglen om "omvendte juletræer"
 - Handlinger før ikrafttræden af ny lovgivning?
- Modsætningsslutning fra konkrete værnsregler (GAAR vs. SAARs)?

LL § 3 – Aktuelle problemstillinger

SKM 2020.39 SR Undgåelse af mellemholdingreglen ved fusion



Fusion af børns Holding - Spørgsmål om SAAR vs. GAAR.
SR:

- Arrangement?
 - Fusioner udgør et arrangement som omfattet af LL § 3.
- Hovedformålet
 - Dispositionen har til formål at undgå skattepligt på fremtidige udbytter fra Holding DK A/S for alle frem holdingselskaber.
- Skattefordel?
 - Ved det blotte forhold, at juletræsreglen ikke fandt anvendelse.
- Formålet med skatteretten?
 - Opfyldelsen af objektive kriterier er ikke udtryk for misbrug af reglerne.
 - Udgangspunktet er, at en skatteyder har ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur
 - En skatteyder har ret til at anvende de skattemæssige regler, der medfører en skattefordel for skatteyder, uden at fordelene i sig selv medfører, at der foreligger et misbrug.

LL § 3 – Aktuelle problemstillinger

- Manglende realitet?

- Forventet at EUD vil inddrage EUD misbrugsdoktrinen.
- Fokus på skattefordele, som ikke kan forklares i andre hensyn
 - Der skal formentlig opnås egentlige kommercielle fordele.
 - Klar dokumentation for besparelser eller investeringer. og krav om geografisk tilknytning.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Take aways

Take-aways

- De bredere perspektiver
- Hvad blev frygtet?
 - Retssikkerhed
 - Elastik og overdreven anvendelse – hvordan er det gået?
 - Selvcensur hos rådgivere og virksomheder? Hvor er vi havnet henne på frygtbarometret?
 - Markante ændringer i retstilstanden?
- Begrænset antal principielle spørgsmål afgjort



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Tak for opmærksomheden!