





Hvor langt rækker en skattemæssig tilsidesættelse?

Alle læsere kender til, at skattemyndighederne og domstolene i nogle tilfælde kan tilsidesætte en disposition. Men hvor langt rækker en sådan tilsidesættelse egentlig? Dette er temaet for denne klumme.

Baggrund

Der findes overordnet ikke nogen omgængelseslære i domstolspraksis. Som følge af dommen i SKM 2016.16 H TAKS, hævder Skatteministeriet, at grænserne for skatteplanlægning har rykket sig, og at der findes en generel omgængelseslære. I sagen havde aktionærerne i et færøsk holdingselskab (Selskab 1) solgt alle deres aktier i Selskab 1 til et nyetableret holdingselskab (Selskab 2), hvilket var ejet af de samme aktionærer i samme forhold. Af købesummen på 250 mio. kr. blev 97,5 mio. kr. indskudt i Selskab 2 som apportindskud, og af de resterende 152,5 mio. kr. blev 55 mio. kr. betalt kontant i 2005, og der blev indgået en låneafteale om de resterende 97,5 mio. kr., som skulle afdrages over 10 år. Den kontante udbetaling på 55 mio. kr. blev finansieret ved et banklån på 40 mio. kr. og ved et lån fra Selskab 1 på 15 mio. kr.

Efter forløbet af 1 år fusionerede de to selskaber, hvorefter ejerskabet til Selskab 1 var præcis det samme som før salget, men således at aktionærerne havde modtaget betaling for deres aktier i Selskab 1. TAKS (de færøske skattemyndigheder) havde behandlet salgssummen for aktierne som skattepligtige udbytter, men aktionærerne selv anså transaktionen som noget, der udløste skattefri aktieavancer – begge dele i henhold til færøske skatteregler.

TAKS var af den opfattelse, at de 152,5 mio. kr. (salgssummen eksklusiv apportindskuddet) skulle beskattes som udbytte, hvorimod aktionærerne mente, at der var tale om en skattefri afståelsesavance.

Højesterets vurdering var følgende:

”Efter den færøske kapitalgevinstskattelovs § 1, stk. 2, anses som udbytte alt, som et selskab udlodder til aktionærer, andelshavere og lignende. Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, jf. lagtingslovforslag nr. 31/2002 af 29. oktober 2002,

at alle finansielle fordele skal anses som udbytte, blot der er tale om udlodninger, som tilkommer aktionærerne i deres egenskab af aktionærer.

Efter bevisførelsen lægger Højesteret til grund, at aktionærerne i H1 Holding i mange år ikke havde fået udbetalt udbytte fra selskabet, hvor der var opsparet betydelige værdier. Aktionærerne ønskede at få disse værdier ud til sig selv, men de ønskede samtidig ikke at afgive ejendomsretten til H1 Holding til andre. Resultatet blev, at aktionærerne etablerede H2 Holding og overdrog deres aktier til dette selskab. Aktionærerne ejede herefter som nævnt H2 Holding med samme ejerandele, som de havde ejet H1 Holding.

Der var ingen aktuel eller konkret planlagt økonomisk aktivitet i H2 Holding, og der var heller ingen oplyste konkrete planer for, hvordan selskabets gæld i forbindelse med aktieerhvervelsen skulle afvikles.

Højesteret finder under de foreliggende omstændigheder, at etableringen af H2 Holding og overdragelsen af aktierne hertil ikke havde nogen forretningsmæssig begrundelse. Formålet med disse transaktioner må derimod anses at have været at tilvejebringe en ordning, hvorefter de midler, der var opsparet i H1 Holding, kunne overføres til aktionærerne uden udbyttebeskatning efter kapitalgevinstskattelovens § 9, stk. 1. Dette understøttes af fusionen i 2006 mellem H2 Holding og H1 Holding, som

blev begrundet med, at det var uhensigtsmæssigt, at aktionærerne ejede et holdingselskab (H2 Holding), som ejede et andet holdingselskab (H1 Holding). Fusionen indebar som nævnt, at H2 Holding ophørte med at eksistere, og at aktionærerne på ny ejede samme andel i H1 Holding som tidligere, men til forskel fra tidligere havde H1 Holding nu overtaget H2 Holdings forpligtelser, herunder til at betale resten af beløbet på de 152,5 mio. kr. til aktionærerne.

På den anførte baggrund finder Højesteret efter en helhedsvurdering, at det beløb på i alt 152,5 mio. kr., der tilkom aktionærerne, ikke skal bedømmes som en skattefri afståelsesavance, men skattemæssigt skal anses for udbytte, jf. kapitalgevinstskattelovens § 9, stk. 1, jf. § 1, stk. 2.

Højesteret tager herefter TAKS' påstand til følge."

TAKS-dommens betydning

Dommen fortolkes særdeles vidtgående hos Skatteministeriet, herunder i mindst tre efterfølgende lovforslag. Her forsøges retspraksis beskrevet som et universalmiddel mod en række situationer, eller i hvert tilfælde sås der tvivl om anerkendelsen heraf i situationer, hvor skatteyder har struktureret sig uden om anvendelsesområdet for eksisterende regler, men uden på nogen måde at bringe dispositionens realitet i tvivl. En sådan tilgang er en klar nyskabelse, som reelt næppe er korrekt, og som næppe loyalt udlægger, hvad Højesteret har tænkt med TAKS-dommen.

Det skal således holdes for øje, at dommen vedrører interne færøske skatteregler, og at det hertil kommer, at der ikke fandtes specifikke værnsregler til modvirkning af den omhandlede situation i henhold til færøsk ret (modsat tilfældet i Danmark, hvor der findes en uoverstigelig mængde konkrete værnsregler). Det var tillige klart, at aktionærerne tydeligt forsøgte at omgå den færøske udbyttebeskatning, uden at dette medfører en ændring af slutresultatet af transaktionerne.

Såfremt den vidtgående udlægning af dommen var korrekt (og det mener jeg ikke, den er), ville dette tillige overflødiggøre LL § 3 og andre værnsregler samt i realiteten give myndighederne mulighed for at fortolke værnsregler udvidende, således at der ikke er behov for lovændringer i tilfælde af, at visse uforudsete dispositioner falder uden for sådanne værnsreglers anvendelsesområde.

Det ses tillige af kammeradvokatens procedure i SKM 2017.276 V (vedrørende et insolvent dødsbo, som er blevet insolvent ved afdødes gældsætning af ejendomme kort forinden dødstidspunktet), at det forsøges at udstrække SKM 2016.16 H og SKM 2014.422 H til begge at udgøre grundlaget for en

domstolsskabt omgåelsesklausul. Det nævnes således eksplicit i proceduren, at konstruktionen skal tilsidesættes, idet der er tale om en omgåelse af reglerne på statskassens bekostning. Vestre Landsrets dom er befriende læsning, idet følgende udtales:

"Det må efter forklaringerne lægges til grund, at hensigten med de dispositioner, som A foretog før sin død den 21. februar 2009, var at nedbringe boets aktiver og nettoformue til under grænsen for indkomstskat, der følger af dødsboskattelovens § 6. Salget af ejendommene i boperioden medførte imidlertid, at boet blev insolvent. Skifteretten afsagde på SKATs foranledning den 18. februar 2013 kendelse om insolvent bobestyrerbehandling efter dødsboskiftelovens § 69. Denne kendelse blev ikke kæret.

Det forhold, at dispositionerne er foretaget med det sigte at undgå beskatning, medfører ikke i sig selv, at de kan tilsidesættes i skatteretlig henseende.

De dispositioner, som A foretog forud for sin død, var alle hver for sig civilretligt gyldige. Lånene blev optaget på helt almindelige vilkår, og der blev stillet sædvanlig sikkerhed. Der blev oprettet ægtepagt, som blev tinglyst, og gavebreve samt betalt gaveafgift. Gaverne blev ved skifterettens kendelse af 11. oktober 2011 ikke anset som dødslejegaver. Denne kendelse blev ikke kæret.

Under disse omstændigheder lægges det til grund, at dispositionerne medførte en reel formueforskydning og var forbundet med en reel risiko for A.

På denne baggrund er dødsboet efter A ikke skattepligtigt, og landsretten tager derfor dødsboets frifindelsespåstand til følge."

Rækkevidden af en tilsidesættelse

Efter den første Højesteretsdom i 2015 skete der siden det, at aktionærerne efter omkvalifikationen fra avance til udbytte anmodede om et bindende svar på, hvorvidt Højesterets dom indebærer, at aktierne slet ikke anses for afstået i skatteretlig forstand. Dette ville betyde, at aktierne fortsat skulle anses for at være anskaffet før 16. november 2001, således at aktionærernes avance frem til 2006, grundet en særlig overgangsregel i den færøske kapitalgevinstbeskatningslov, ville være skattefri ved et eventuelt fremtidigt salg.

TAKS besvarede dette benægtende, men aktionærerne fik medhold ved klagenævnet, ved Retten på Færøerne og i Østre Landsret. Højesteret gav derimod TAKS medhold.

TAKS hævdede, at det forhold, at der var sket tilsidesættelse, ikke medførte, at der var hjemme til at underkende de civilretlige salg af aktionærernes aktier i G1. Dermed kunne overgangsreglen ikke finde anvendelse.

Aktionærerne var derimod af den opfattelse, at der ikke var grundlag for den inkonsekvens, at TAKS på den ene side underkendte transaktionen og på den anden side fastholdt, at der var sket et salg i 2005, når spørgsmålet drejede sig om overgangsreglen.

Højesteret fandt, at der ikke var grundlag for at anse den civilretlige disposition (selve aktiesalget) der lå til grund for den omkvalificerede betaling, for omfattet af omkvalifikationen. Det udtaltes, at de skatteretlige regler eller grundsætninger ikke i øvrigt kan føre til andet resultat.

Hvad viser denne dom? Den viser måske, at man ikke kan regne med, at en skatteretlig tilsidesættelse er generel og således har betydning i alle andre skatteretlige henseender.

Dommen kan også konkret udtrykke, at aktionærerne i denne sag ikke vandt meget sympati hos Højesteret og derfor ej heller skulle kunne få en skattemæssig fordel ud af deres oprindelige omgåelse.

Mig bekendt har Højesteret ikke tidligere udtalt sig om en lignende problemstilling. Det er derfor sandsynligt, at domstolen i sager vedrørende tilsidesættelser efter en konkret realitetsbedømmelse efter dansk ret vil komme frem til, at en sådan tilsidesættelse ikke har betydning ud over det konkrete forhold, der er til pådømmelse.

Derimod er det vel lidt mere tvivlsomt, hvorledes retsstillingen er for tilsidesættelser, der sker i henhold til den generelle omgælsesklausul. Her hedder det som bekendt, at de skattepligtige ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, hvis betingelserne herfor er opfyldt. I denne henseende er det endnu uafklaret, hvad der skal træde i stedet for det tilsidesatte, men også, om tilsidesættelsen gælder generelt i andre henseender. I forarbejderne angives ganske få retningslinjer, men baseret herpå er det min forståelse af reglen, at denne alene har en snæver betydning, hvorefter den konkret uretmæssigt opnåede fordel rulles tilbage. X

“Hvad viser denne dom?
Den viser måske, at man
ikke kan regne med, at en
skatteretlig tilsidesættelse
er generel og således har
betydning i alle andre skat-
teretlige henseender.”



Det skal således holdes for øje, at dommen vedrører interne Færøske skatteregler, og at det hertil kommer, at der ikke fandtes specifikke værnsregler til modvirkning af den omhandlede situation i henhold til Færøsk ret