



Dansk Forening for EU-skatteret
16.6. 2020
Refleksjoner over GAAR efter de
første 18 måneder

LL § 3

- BEPS => ATAD-implementering
- Introduktion af en general omgåelsesregel i dansk skatteret, som sigter mod nationale og internationale situationer.
 - Skal supplere øvrige specifikke værnsregler.
- Baggrund:
 - Hidtil ikke nogen lovfæstet omgåelses- eller misbrugsklausul.
 - Tendens baseret på SKM 2016.16 H TAKS.

LL § 3

- Kumulative betingelser:
 - Arrangementer eller serier af arrangementer.
 - 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 retningslinjer:**
 - Fraværet af retningslinjer er bemærkelsesværdigt og urimeligt.
 - Præventiv retsikkerhed.
 - Vil LL § 3 føre til forsøg på udvidelse af SAARs?
 - Vil LL § 3 føre til at flere dispositioner tilsidesættes end efter hidtidig praksis?

- **Vejledning fra Skatteministeren:**
 - Beklageligvis har skatteministeren ikke anerkendt det store behov for klare retningslinjer.
 - De fleste øvrige af ovenstående spørgsmål blev besvaret med, at der vil være tale om en konkret vurdering af den enkelte disposition.

- **DOG:**
 - Vanskeligt at forestille sig underkendelse af hidtidig retspraksis som værende i strid med hensigten.
 - Fortsat muligt at indrette sig mest muligt optimalt i skattemæssig henseende.
 - Men ikke ved at skabe kunstige illusioner om en given handling.
 - Det må fortsat være muligt for skatteyder, at slutte modsætningsvis fra værnsregler.

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 ikke kan 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 armlængdepriser og -vilkår
 - En fravigelse fra armlængde vilkår kan udgøre misbrug, men ikke nødvendigvis hvis denne fravigelse ikke er begrundet i skattemæssig 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.

LL § 3 – EUD's indvirkning

- Skatteydere var allerede forud for LL § 3 afskåret fra at støtte ret på EU-retten i tilfælde af misbrug.
- GAAR går videre og medfører ikke blot, at skatteyder ej heller kan støtte ret på nationale skatteregler m.v., men ydermere, at der skal ses bort fra disse ved skatteopgørelsen.
- Således en væsentlig forskel i retsvirkningerne af henholdsvis den EU-retlige misbrugsdoktrin og ATAD GAAR/LL § 3.

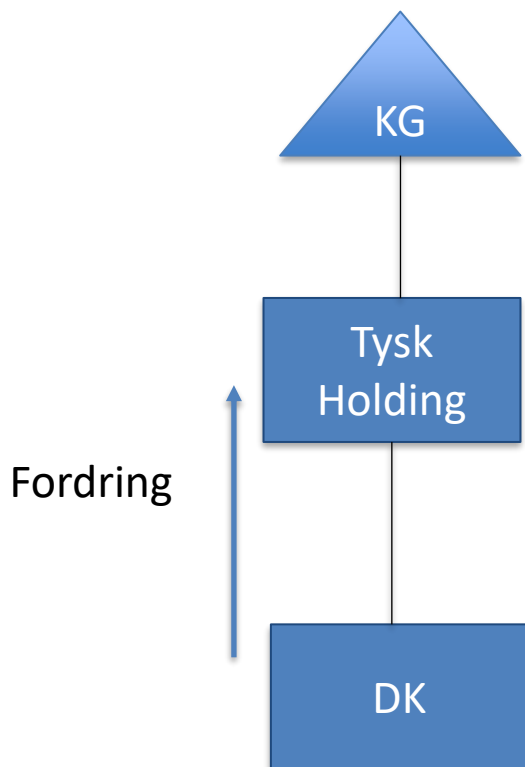
Praksis om GAAR

SKM 2019.349 SR – Udlodning af fordring til Tysk holdingselskab

- Første afgørelse efter ny GAAR
- Begrænset skattepligt af udlodning in natura
- Holding = beneficial owner

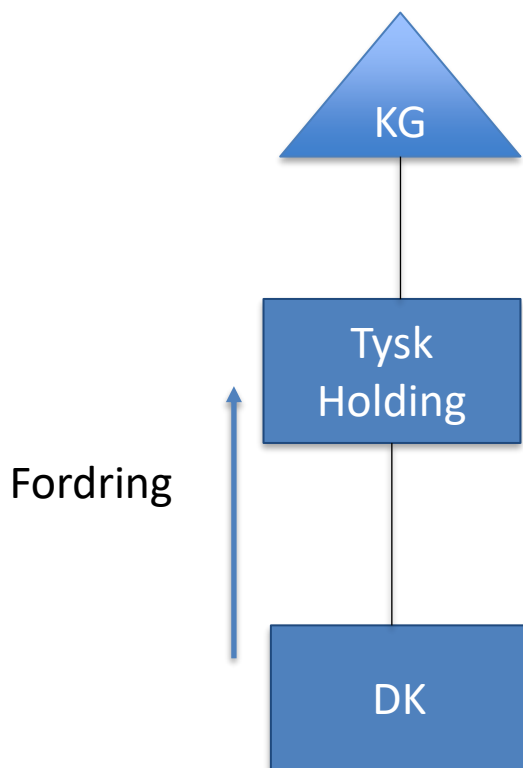
GAAR testen fra SR

- *Arrangement?*
- *Skattefordel*
 - Frafald af dansk kildeskat iht M/D-direktivet
- *Væsentligste formål at opnå fordel som strider mod formålet og hensigten med skatteretten*
 - Oplyst formål at strømline koncern.
 - Samlet vurdering, at ét af de væsentligste formål er at opnå en skattemæssig fordel
 - Udlodning til beskyttet enhed i Tyskland og fremtidige udbytter fra overtagne datterselskab kan ske uden om DK.



Praksis om GAAR

SKM 2019.349 SR – Udlodning af fordring til Tysk holdingselskab

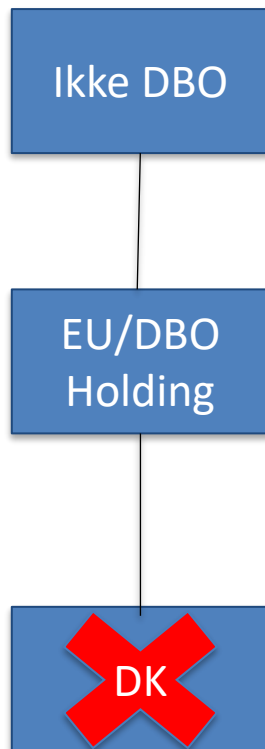


- *Arrangementet ikke reelt*
 - Holdepunkter fra EUD beneficial ownership domme
 - Ansatte i Holding og disses arbejdsopgaver – etablering er reel, og der er velbegrundede årsager til at eje udenlandske aktier via Holding
 - Vægt på ansvar for kontrol og styring og rådighed over kapitalen samt egne ansatte der udøver denne råden – løbende geninvestering af udloddet overskud fra D/S – understøtter de kommercielle årsager til at opretholde Holding.

- Kommentar: GAAR vurdering af almindelige udlodninger fra DK til tysk moderselskab – hvad kommer næst?

Praksis om GAAR

SKM 2019.413 SR: Likvidation af Dansk holdingselskab – Forudgående indsættelse af nyt holdingselskab i EU/DBO-land



- Dansk holding likvideres efter en intern omstrukturering – datterselskaber ejes herefter fra EU/DBO holding.
- Faktum ikke klart oplyst i referat (måske indgår trust og off-shoreselskaber)
- EU/DBO-holding er beneficial owner

GAAR testen fra SR

- *Arrangement*
 - Fjernelse af selskab i land, hvor DBO ikke finder anvendelse og indsættelse af Holding i EU/DBO-land
- *Skattefordel*
 - Tidligere ejer beliggende i land, hvor DBO ikke finder anvendelse – bagvedliggende ejer er tilsyneladende beliggende i ikke-DBO land
 - Fordel ved at indsætte selskab i EU-DBO stat.

Praksis om GAAR

SKM 2019.413 SR: Likvidation af Dansk holdingselskab – Forudgående indsættelse af nyt holdingselskab i EU/DBO-land

Ikke DBO

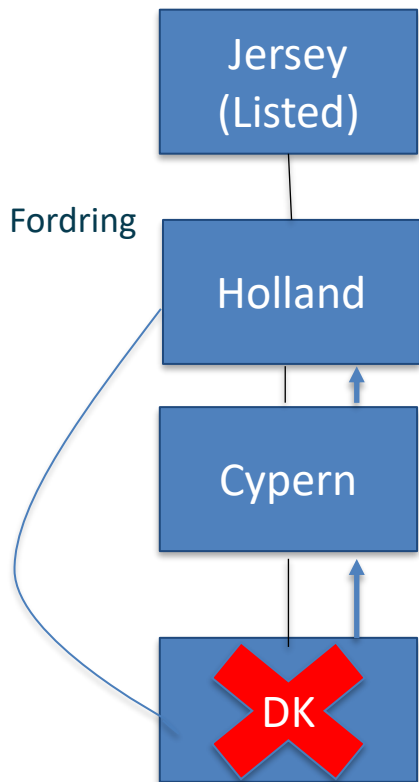
EU/DBO
Holding

DK

- *Væsentligste formål at opnå fordel som strider mod formålet og hensigten med skatteretten*
 - Hovedformål kan være, at indskyde Holding inden likvidation – dermed formål at udnytte M/D-direktiv eller DBO.
- *Arrangementet ikke reelt*
 - Simplificere koncernstruktur af strategiske og forretningsmæssige årsager.
 - Ikke uddybet eller dokumenteret.
 - Omkostningsbesparelser
 - Hvilke og hvorfor billigere med nyt Holdingselskab – omkostninger skal modregnes i besparelsen?
 - Der foreligger forretningsmæssige begrundelser for at anvende Holding, men ikke hvorfor dette skal indskydes inden DK likvideres?
 - C-126/10 Foggia som princip: Den forretningsmæssige årsag skal være proportional i forhold til den opnåede skattefordel.
 - Mister skatteaktiv – men ingen driftsindtjening
- Konsekvens: Kildeskat på likvidationsudlodningen – som om sket til bagvedliggende aktionærer

Praksis om GAAR

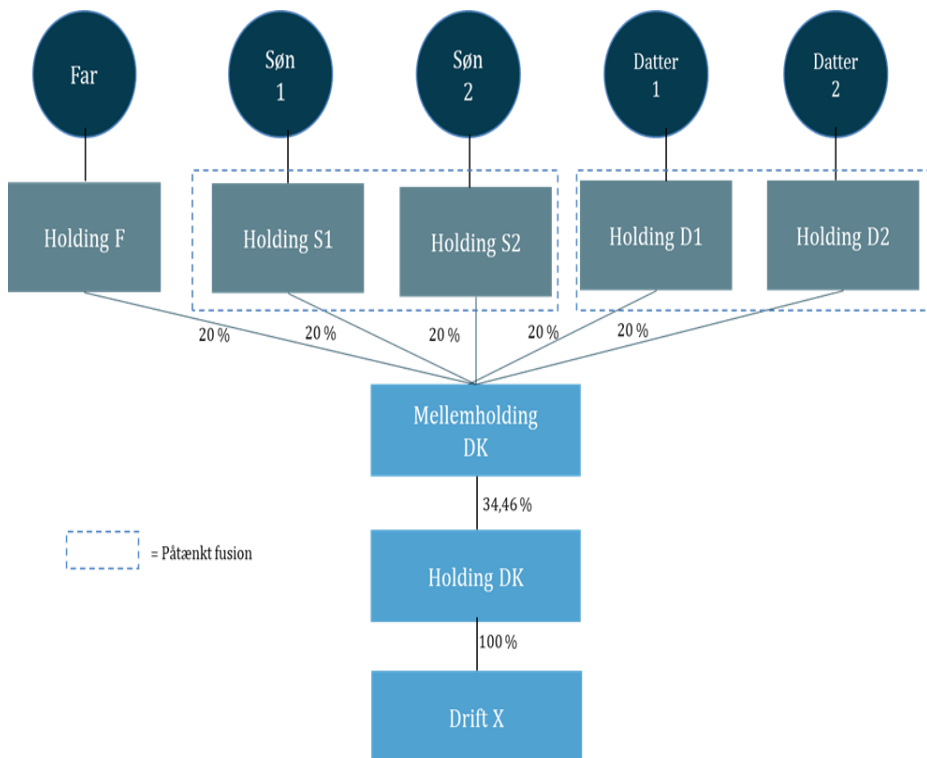
SKM 2020.205 SR: Udlodning af fordring via Cypern og ophør ved konfusion



- *Begrænset skattepligt ved udlodning af fordring som ophører ved konfusion*
- *Fokus på beneficial ownership*
 - *Afgørende om udbytte bliver videreudloddet?*
 - *Er ikke tilfældet grundet konfusion*
 - *Cypern ikke indskudt holding, idet Holland også kan opnår skattefrihed.*
- **GAAR:**
 - *Skattefordel*
 - *Ikke fordel ved Cypern og Holland, men hvis sammenlignes med Jersey*
 - *Hovedformål og realitet*
 - *Godtgjort at ønske om likvidere danske holdingselskaber, som ikke tjener noget formål og at samle datterselskaber under Holland*
 - *Holland udøver reel virksomhed med administration og styring af koncernens ejendomsbesiddelser.*

Praksis om GAAR

SKM 2020.39 SR Undgåelse af mellemholdingreglen ved fusion

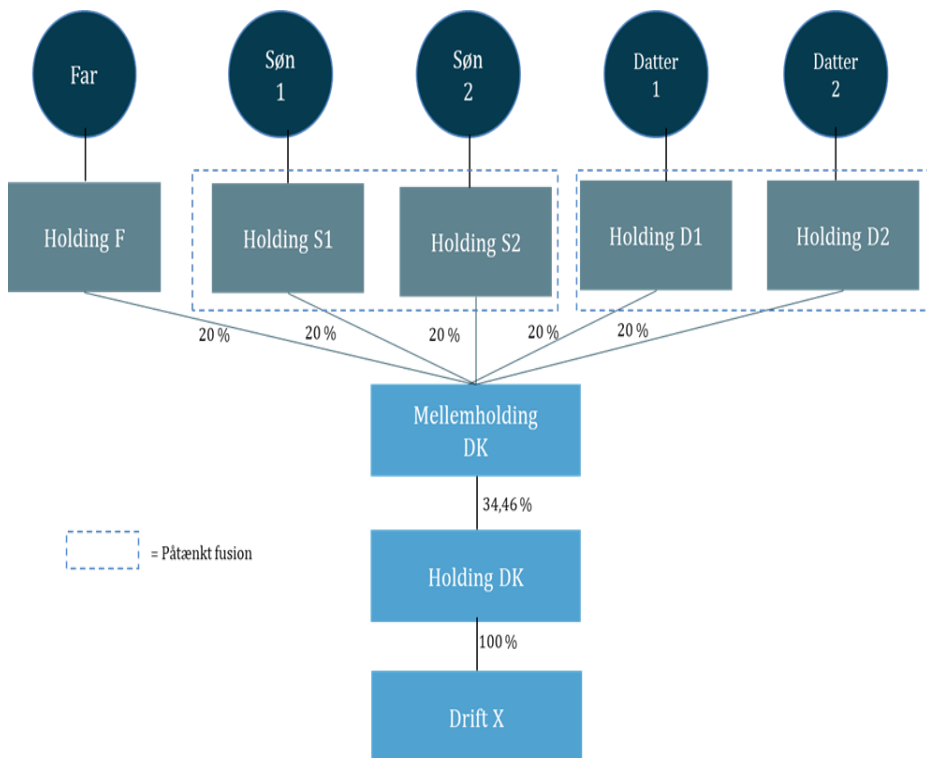


Betingelserne for at bringe i mellemholdingreglen i anvendelse er som følger:

- 1) Mellemholdingselskabets primære funktion er ejerskab af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier.
- 2) Mellemholdingselskabet udøver ikke reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen.
- 3) Mellemholdingselskabet ejer ikke hele aktiekapitalen i datterselskabet eller mellemholdingselskabet ejer hele aktiekapitalen i et datterselskab, som ikke er selskabsskattepligtigt eller er fritaget for selskabsskattepligt i Danmark eller udlandet, eller som er hjemmehørende i en stat, hvor den kompetente myndighed ikke skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder.
- 4) Aktierne i mellemholdingselskabet er ikke optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet.
- 5) Mere end 50% af selskabskapitalen i mellemholdingselskabet ejes direkte eller indirekte af danske skattepligtige selskaber m.v., som ikke ville kunne modtage udbytter skattefrit ved direkte ejerskab af aktierne i det enkelte datterselskab.

Praksis om GAAR

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 fordelen i sig selv medfører, at der foreligger et misbrug.

Praksis om GAAR

Tilflytter opnår step up på aktier – efterfulgt af aktieombytning med delvis kontantvederlag (SKM 2019.232 SR og 2020.98 SR)



DK Holding

G1 Ltd.

- Tilflytter - fastsættelse af indgangsværdi
- Efterfølgende skattepligtig aktieombytning
- Betaling med anparter i DK Holding og kontanter eller gældsbrev
- Beskatning af kontantvederlag som aktieavance

- SEL § 2 D og KSL § 2, stk. 1(6) finder ikke anvendelse – men frygt for dette.
- SR:
 - Ikke muligt at udvide anvendelsesområdet for SEL § 2 D ved formålsfortolkning
 - Fordel hos fysisk person – dermed ikke GAAR
 - Ikke basis for at anvende domstolsskabt misbrugsdoktrin – lovgiver har specifikt valgt ikke at lovgive
 - Dermed ikke hjemmel til at omkvalificere aktieavance til udbytte.

Kommentar:

- Åbenlyst korrekt – overdreven frygt.
- Værnsregler skal ikke fortolkes udvidende, klart ud over disses ordlyd - modsætningslutninger

Take-aways

- De bredere perspektiver
- Hvad blev frygtet?
 - Retssikkerhed
 - Elastik og overdreven anvendelse – hvordan er det gået?
 - Selvcensur hos rådgivere og virksomheder?
 - Markante ændringer i retstilstanden?
- Har vi set nogle principielle spørgsmål endnu?



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

JAKOB BUNDGAARD

MANAGING DIRECTOR
PROFESSOR, HONORARY PROFESSOR, M.SC., PH.D.

CORIT ADVISORY P/S
LYNGBY HOVEDGADE 17, 2. SAL
2800 KONGENS LYNGBY
DENMARK

WWW.CORIT-ADVISORY.COM

P: +45 40 42 22 84
E: JB@CORIT.DK