

Kommentarer til udvalgte afgørelser Aktieombytning: udbytte eller aktieavance? – nogle bemærkninger om omgåelse mv. (SKM2020.98.SR og SKM2019.232.SR)

Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

1. Indledning

Noget af det første, man præsenterer de studerende for, når man underviser i skatteret, er legalitetsprincippet i Grundlovens § 43: skat kræver hjemmel!

Før de studerende sætter sig ind i auditoriet til første lektion i skatteret, har nogle af dem imidlertid måske allerede gjort sig tanker om skat. Nogle vil måske skønne på, at adgangen til auditoriet ikke er betinget af en forudgående betaling, derved at uddannelse som bekendt er finansieret af skatterne her i landet – “vi betaler vores skat med glæde”, kan disse studerende sige til hinanden på vej ind i auditoriet. Andre, mere kynisk anlagte, har måske tænkt, at det er rart med skattefinansieret undervisning, navnlig når skatten er betalt af nogle andre – “vi betaler vores skat med penge, og så forsvinder glæden tilmed”, kan disse studerende så vrisse indbyrdes.

Fælles for de studerende gælder imidlertid, at når første lektion er overstået, så ved de (ideelt set i hvert fald), at en indtægt er skattefri, med mindre man positivt kan påvise hjemmel til at beskatte den. Og da vi her til lands heldigvis ikke lader moralen være udslagsgivende for retsanvendelsen, kan den enkelte studerende da også indrette sin økonomiske tilværelse i overensstemmelse med sin egen holdning til skat: ønsker jeg at betale mest muligt eller mindst muligt? Eneste forudsætning er, at man holder sig inden for lovens grænser.

Imidlertid kan det af og til være vanskeligt at se grænserne og følgelig, om man nu har overtrådt dem eller ej. En del af forklaringen synes at være, at der har bredt sig den opfattelse, at skattehensyn i sig selv ikke bare er moralsk forkastelige, men også at det da må være ulovligt, hvis man kan udnytte skattelovgivningen til egen fordel. Jeg vil redegøre for dette synspunkt i lyset af to nyere skatterådsafgørelser, SKM2020.98.SR og SKM2019.232.SR, med afsæt i førstnævnte, jf. afsnit 2 og 3.

I lyset af de to afgørelser vil jeg endvidere redegøre for den måde, omgåelse generelt behandles på i dansk skatteret. Jeg vil i den forbindelse forsøge at imødegå den opfattelse, der tilsyneladende har bredt sig, nemlig at der i dansk ret skulle eksistere en dommerskab omgængelsesklause, jf. SKM2016.16.HR (Færødommen), jf. afsnit 4.

2. SKM2020.98.SR – faktum

En fysisk person (spørger), havde for mere end 10 år siden forladt Danmark og bosat sig i Y-land. Han var indehaver et selskab (X), som var beliggende i en EU-medlemsstat. X ejede 100 pct. af anparterne i et dansk anpartsselskab (A). A ejede flertallet af anparterne i to andre danske anpartsselskaber (M og B).

Det blev oplyst, at “[s]elskaberne [var] gået sammen med en række andre virksomheder i andre lande i samme branche”, og at M ApS i den forbindelse havde solgt alle anparterne i to andre danske anpartsselskaber – F og D – til et udenlandsk selskab. Det blev også oplyst, at den fælles virksomhed blev “drevet videre i Z Group ApS og datterselskaber”.

I forbindelse med sammenlægningen blev der etableret et nyt fælles hovedkvarter, og spørger blev ansat som direktør i Z Group ApS. Han ønskede derfor at flytte hjem til Danmark.

Af forskellige årsager ønskede spørger i forbindelse med tilbageflytningen at etablere en dansk holdingstruktur. En sådan skulle tilvejebringes ved at overdrage aktierne i X til et nystiftet dansk anpartsselskab mod vederlag bestående i del aktier, dels et rentebærende gældsbrev. Det var også hensigten, at X skulle likvideres, hvilket dog efter det oplyste var en “kompleks og langvarig proces”.

Spørger forudsatte – hvilket også var en del af anmodningen om det bindende svar – at X i forbindelse med spørgers tilbageflytning til Danmark ville få ledelsens sæde i Danmark og følgelig blive skattepligtig her til landet, jf. SEL § 1, stk. 6. X ville også være hjemmehørende her i landet i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og den EU-medlemsstat, hvori X vart indregistreret. Spørger havde i den forbindelse oplyst at X (forudsat selskabet skulle anses for hjemmehørende i Danmark efter SEL § 1, stk. 6 og dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 4, stk. 3) ikke vil blive udsat for exitbeskatning i fraflytningslandet, og at der ikke ville blive indeholdt udbytteskat af likvidationsprovenuet fra X. Denne oplysning om manglende fraflytningsbeskatning af X synes at antyde et yderligere motiv til ombytningen, som imidlertid ikke blev oplyst direkte i forbindelse med anmodningen om det bindende svar, nemlig at spørger ved ombytningen sandsynligvis kunne få opsparede midler i X ud til sig selv, uden at skulle udbetale udbytte.

Spørger havde anmodet om et bindende svar på 3 spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørger er fuldt skattepligtig til Danmark fra og med den xx.xx 20xx i henhold til kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at X er fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til selskabsskatteloven § 1, stk. 6 og artikel 4, stk.3, i dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og X-land, fra det tidspunkt, hvor spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at spørger kan overdrage 100% af sine aktier i X til et af ham nystiftet dansk anpartsselskab og modtage betaling delvist i aktier og delvist mod et gældsbrev, uden at denne betaling i andet end aktier skal beskattes som udbytte?

Skatterådet svarede i overensstemmelse med spørgers opfattelse (og Skattestyrelsens indstilling) ja til alle spørgsmålene.

3. Nærmere om Skatterådets afgørelse

3.1. Spørgsmål 1 og 2

Skatterådets svar på spørgsmål 1 og 2 forekommer helt ukontroversielle.

Hvad angik spørgsmålet om indtræden af fuld skattepligt for spørger selv, jf. spørgsmål 1, var det oplyst, at spørger først havde lejet en lejlighed her i landet og senere købt en lejlighed. Dermed havde spørger utvivlsomt rådighed over en helårsbolig, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Endvidere ville spørger i medfør af arbejdet som direktør i Z Group ApS tage ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Spørger havde hidtil boet i Y-land, hvor han fortsat ejede en bolig. Idet Danmark imidlertid ikke havde en

dobbeltbeskatningsoverenskomst med Y-land, var det ikke nødvendigt at overveje, om spørger også skulle anses for hjemmehørende i Danmark efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, herunder en evt. dobbeltdomicilklause, jf. art. 4, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Hvad angik svaret på spørgsmål 2 var det oplyst, at direktionen i X bestod af spørger og af et administrationsselskab, som også var hjemmehørende i samme land som X. Administrationsselskabet varetog alene rutinemæssigt arbejde, regnskaber og selvangivelse blev udarbejdet af et eksternt revisionsfirma, som skulle godkendes af spørger. Alle beslutninger om selskabets virksomhed og om selskabets forhold blev truffet af spørger.

Skattestyrelsen lagde til grund, at spørger var den primære beslutningstager i selskabet og traf alle væsentlige beslutninger vedrørende selskabets forhold og i relation til selskabets aktiebesiddelse mv. Spørger blev derfor anset for at udgøre ledelsen af selskabet, og da spørger ville udøve sine beføjelser i Danmark, var dette ensbetydende med, at ledelsens sæde var i Danmark. X blev følgelig skattepligtig her til landet, jf. SEL § 1, stk. 6.

3.2. Spørgsmål 3

3.2.1. Baggrunden for spørgsmålet og transaktionerne samt SKM2019.232.SR

Hvor svarene på spørgsmål 1 og 2 forekom helt oplagte og givetvis blot var medtaget for fuldstændighedens skyld, forekommer den egentlige årsag til anmodning om et bindende svar at være spørgsmål 3.

Spørger ønskede at overdrage sine aktier i X til et nystiftet dansk anpartsselskab. Som vederlag skulle spørger modtage dels anparter, dels et gældsbrief.

Ved spørges genindtræden i fuld dansk skattepligt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1 (spørgsmål 1), skulle der samtidig ske værdiansættelse af spørgers aktiver og passiver, som hidtil ikke havde været omfattet af dansk beskatning, jf. KSL § 9. For aktierne i X skulle værdiansættelse ske i henhold til den særlige regel i ABL § 37, hvorefter aktierne skulle anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

Det blev oplyst, at spørger ønskede at gennemføre en skattepligtig aktieombytning. Da aktierne i X imidlertid i henhold til ABL § 37 skulle anses for anskaffet til handelsværdien på tilbageflytningstidspunktet, ville den skattepligtige gevinst ved overdragelse af aktierne alene bestå i en evt. værdistigning på aktierne fra tilbageflytningstidspunktet og indtil ombytningstidspunktet, jf. ABL §§ 7, 12 og 26, stk. 2. Det måtte på den baggrund antages, at der ville være tale om en skattepligtig gevinst af en beskeden størrelse.

De forhold, der havde udløst behovet for spørgsmål 3, havde en betydelig lighed med faktum i skatterådsafgørelsen SKM2019.232.SR, som ligeledes omhandlede en skatteyder, der efter at være flyttet tilbage til Danmark ønskede at gennemføre en skattepligtig aktieombytning af aktierne i et udenlandsk holdingselskab mod at få anparter i et dansk anpartsselskab og et kortsigtet lån eller et gældsbrief. Spørger havde bedt om en bekræftelse på, at overdragelsen skulle beskattes som avance og ikke som udbytte, hvilket Skatterådet bekræftede.

Grundet ligheden mellem de to sager blev resultatet i SKM2019.232.SR lagt til grund ved besvarelsen af spørgsmål 3.

3.2.2. Dansk rets regler om omkvalifikation til udbytte

Formålet med spørgsmål 3 var navnlig af få bekræftet, at aktieombytningen nu også ville blive anset for afståelse af aktier i skattemæssig henseende og dermed *ikke* som en udbytteudlodning.

I dansk ret eksisterer der således en lang række værnsregler, som har til formål at omkvalificere en gevinst ved afståelse af aktier til udbytte i skattemæssig henseende. Ligningslovens § 16 B om tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab er et klassisk eksempel, men skattelovgivningen indeholder også andre sådanne regler om skattemæssig omkvalifikation. I sagen havde skatteyderen konkret henvist til FUSL § 9 og SEL § 2 D og samtidig redegjort for, at bestemmelserne ikke fandt anvendelse.

Hvad angik bestemmelsen i FUSL § 9 følger det heraf, at udligningssummen omfattet af FUSL § 2, stk. 1, skal anses som udbytte, såfremt aktionæren eller fysiske eller juridiske personer, hvormed aktionæren har en forbindelse som omhandlet i LL § 2, efter omstruktureringen ejer aktier m.v. i et af de indskydende eller modtagende selskaber eller i selskaber, som er koncernforbundne med de nævnte selskaber, jf. LL § 2. Den del af vederlaget for aktierne i X, som ikke ville bestå i anparter i det nystiftede anpartsselskab, ville i henhold til FUSL § 9 skulle beskattes som udbytte. Fusionsskatteovens § 9 finder imidlertid alene anvendelse ved en *skattefri* aktieombytning, jf. ABL § 36, stk. 1. Når spørger ønskede at gennemføre en *skattepligtig* aktieombytning, var det en konsekvens, at FUSL § 9 ikke ville finde anvendelse, og udligningssummen ville med andre ord ikke blive omkvalificeret til udbytte efter FUSL § 9.

Der næst redegjorde spørger for SEL § 2 D, hvorefter vederlag i andet end aktier i forbindelse med overdragelse af aktier i et selskab til et andet koncernforbundet selskab skal anses for udbytte. Det følger af bestemmelsens ordlyd, jf. SEL § 2 D, stk. 1, at den finder anvendelse på "juridiske personer", som overdrager aktier mv. Ved en juridisk person forstås i den forbindelse selskaber mv. med skatteretsevne ("selvstændige skattesubjekter") samt selskaber og foreninger mv., der efter danske skatteregler ikke udgør selvstændige skattesubjekter, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt, jf. SEL § 2 D, stk. 5, 2. pkt. Da spørger som bekendt var en fysisk person, fandt bestemmelsen følgelig ikke anvendelse på ham. Spørger havde i den forbindelse gjort gældende, at der ikke var grundlag for at fortolke SEL § 2 D udvidende, således at bestemmelsen til trods for dens ordlyd fandt anvendelse på spørger som en fysisk person. Spørger gjorde gældende, at Skatteministeriet allerede ved gennemførelsen af SEL § 2 D havde været opmærksom på, at dispositioner, som bestemmelsen skulle imødegå, tilsvarende kunne medføre en skattemæssig fordel for fysiske personer. Alligevel havde man ikke gennemført tilsvarende regler for fysiske personer, jf. dog straks nedenfor. Dermed var det udelukket at fortolke SEL § 2 D ud over dens ordlyd. Den samme konklusion var Skatterådet allerede nået i SKM2019.232.SR og tilsvarende blev derfor lagt til grund i SKM2020.98.SR.

Idet spørger valgte udtrykkeligt at redegøre for, at SEL § 2 D ikke fandt anvendelse på ham som en fysisk person, var det vel forventeligt, at spørger også havde redegjort for anvendelsesområdet for bestemmelsen svarende til SEL § 2 D, som rent faktisk finder anvendelse på fysiske personer, nemlig KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 5.-8. punktum. Dette gjorde spørger imidlertid ikke, men det må dog hævdes at der ikke var tale om nogen unndladelssynd. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, 5.-8. punktum, ville nemlig lige så lidt som FUSL § 9 og SEL § 2 D finde anvendelse på forholdet, idet KSL § 2 i sin helhed som bekendt kun finder anvendelse på fysiske personer, som ikke er omfattet af KSL § 1. Ombytningen skulle netop først gennemføres på et tidspunkt, hvor spørger var blevet hjemmehørende i Danmark, jf. KSL § 1, hvilket altså udelukkede anvendelsen af reglen om omkvalificering i KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 5.-8. punktum.

3.2.3. Omkvalifikation på andet grundlag

Efter således at have konstateret, at der ikke var hjemmel til at omkvalificere vederlaget til udbytte i FUSL § 9 og SEL § 2 D (og KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 5.-8. punktum), var spørgsmålet efterfølgende, om der på andet grundlag kunne ske omkvalifikation til udbytte. Efter spørgers opfattelse kunne omkvalificering potentielt være en følge af den generelle omgælsesregel i LL § 3, stk. 1-2, som i medfør af LL § 3, stk. 4 også finder anvendelse på fysiske personer.

Endvidere kunne omkvalificering efter spørgers opfattelse komme på tale i medfør af "domstolspraksis om tilsidesættelse", jf. SKM2016.16. HR (Færø-dommen).

Vedrørende begge forhold henviste spørger til, at Skatterådet allerede havde accepteret en tilsvarende aktieombytning uden at finde anledning til at omkvalificere afståelsen af aktier til udbytte, jf. SKM2019.232.SR.(1)

I SKM2019.232.SR havde Skatterådet vedr. brugen af "domstolspraksis om tilsidesættelse" henvist til, at denne praksis ikke kunne finde anvendelse på et område, hvor lovgiver allerede havde gennemført værnsregler.(2)

Vedr. LL § 3 havde Skatterådet i SKM2019.232.SR valgt at afvise, at bestemmelsen fandt anvendelse, *allerede fordi* de transaktioner, der var til bedømmelse, ikke medførte en fordel i et selskab, jf. LL § 3, stk. 1-2. Når fordelene alene tilfalder en fysisk person, er anvendelsen af LL § 3 altså udelukket.

I SKM2020.98.SR lagde Skattestyrelsen i indstillingen til Skatterådet til grund, at den konkrete sag havde en sådan lighed med SKM2019.232.SR, at resultatet måtte være det samme, nemlig at der ikke var hjemmel til at omkvalificere til udbytte. Skattestyrelsen indstillede derfor til Skatterådet, at spørgsmål 3 skulle besvares med ja, hvilket Skatterådet tiltrådte uden videre.

4. Kommentarer

4.1. Skattehensyn og det civile retlige udgangspunkt

SKM2020.98.SR illustrerer til fulde (sammen med SKM2019.232.SR), hvor vanskeligt det er for skatteyderne at navigere i det danske skattesystem – et system, hvor skatteyderne på en og samme tid skal navigere mellem meget detaljerede og teknisk komplicerede værnsregler, en generel omgælsesklausul i LL § 3, stk. 1-4, og en (påstået) dommerskabt omgælsesklausul, jf. Færø-dommen (SKM2016.16.HR).

Samtidig er SKM2019.232.SR og SKM2020.98.SR illustrativ for det meget nervøse klima, der hersker for tiden i rådgivningsbranchen. Begge sager vedrørte en skatteyder, der var flyttet til Danmark, og som ønskede at overdrage sine aktier i ét selskab til et andet. Ingen af de særlige værnsregler om omkvalificering i dansk ret, jf. ovenfor i afsnit 3.2.2, ville efter deres ordlyd finde anvendelse, og resultatet var dermed, at overdragelsen kunne gennemføres på en sådan måde, at transaktionen givetvis var skattefri eller nok i hvert fald tæt på. For spørger (eller nok nærmere dennes rådgiver) har dette fået alle alarmklokker til at ringe: det må være for godt til at være sandt! For – helt naturligt og med stor grundighed – at dække sig ind, giver man sig så til at overveje alle tænkelige (og utænkelige) muligheder for, at der alligevel skal ske omkvalificering, men når alligevel tilbage til det næsten utrolige udgangspunkt: Ombytningen kunne gennemføres uden nævneværdige skattemæssige konsekvenser.

Det er i den forbindelse godt at minde sig selv om nogle holdepunkter for den skatteretlige retsanvendelse.

Det første holdepunkt er, at det står enhver frit for inden for lovgivningens rammer at nedbringe sin skattebetaling mest muligt.

Flere teoretikere i ind- og udland har gennem tiden formuleret dette synspunkt;(3) men fremhæves her skal forhenværende højesteretsdommer Jørgen Nørgaard:(4)

“For en domstol som Højesteret, der ser mange andre sager end skattesager, er det lettere at holde fast i, at det som udgangspunkt er helt legitimt at lade en dispositions foretagelse være styret af ønsket om at opnå en skattemæssig fordel. Der er intet forkert i, at en virksomhedsleder anser skat som en omkostning, det gælder om at holde nede på linie med alle andre omkostninger – en anden synsvinkel kan tværtimod være ansvarspådragende.”

I tråd hermed er synspunktet tilkendegivet af den nuværende højesteretsdommer Jon Stokholm:(5)

“Det hører med til forsvarlig erhvervsmæssig drift at tilrettelægge sine dispositioner, så man betaler mindst muligt i skat, og den omstændighed, at en bestemt økonomisk disposition er styrret af ønsket om at opnå en skattefordel kan ikke i sig selv udvide beskatningsretten” (fremhævet af forfatteren).

Udgangspunktet er altså klart. Det står enhver frit for at inddrage skattehensyn ved planlægning af sine dispositioner, så længe lovgivningen overholdes. Det kan endog hævdes, at der i visse tilfælde eksisterer en pligt til at tage skattemæssige hensyn, og at det kan være erstatningspådragende ikke at rådgive om skattemæssigt gunstige muligheder.(6)

Et andet holdepunkt for den skatteretlige retsanvendelse er, at civilretten må anses for styrende for skatteretten, med mindre der er grundlag for noget andet, jf. herved navnlig Højesterets udtalelse i SKM2004.297.HR (Johnson Holding).(7) I sagen havde skatteyderen stiftet et holdingselskab og ønskede fradrag for revisor- og advokatudgifter afholdt til stiftelsen, jf. dagældende LL § 8 J. Han blev imidlertid nægtet fradrag med henvisning til, at etableringen af et holdingselskab ikke var etablering af en "erhvervsvirksomhed", som var en betingelse for fradrag efter bestemmelsen. Aktiebesiddelse var uden for tilfælde af næring ifølge Kammeradvokaten ikke erhvervsmæssig virksomhed. Der var derimod "tale om almindelig formueforvaltning". Højesterets flertal (3-2) afgjorde dog sagen til skatteyderens fordel:

“Ifølge aktieselskabslovens § 1, stk. 1, og anpartsselskabslovens § 1, stk. 1, skal aktie- og anpartsselskaber være erhvervsdrivende, og det er i selskabsretten anerkendt, at kravet herom er opfyldt også for så vidt angår selskaber, hvis virksomhed alene består i at besidde aktier eller anparter i et eller flere datterselskaber. Udgangspunktet må på denne baggrund være, at sådanne moderselskaber også anses for erhvervsdrivende ved anvendelsen af de skatteretlige regler.

Da der hverken i ordlyden af ligningslovens § 8 J, i forarbejderne til bestemmelsen eller i oplysningerne om selskabets virksomhed er holdepunkter for et modsat resultat, må etableringen af Johnson Holding ApS herefter anses for en etablering af en erhvervsvirksomhed, således at selskabet i medfør af bestemmelsen kan fradrage udgifter til advokat og revisor afholdt i forbindelse med etableringen.”

Sammenfattende må det således hævdes, at skatteyderne inden for lovgivningens rammer frit kan tilrettelægge deres dispositioner med henblik på at betale mindst muligt i skat. De aftaler, skatteyderne indgår med hinanden i medfør af aftalefriheden, må respekteres i skatteretlig henseende, også selvom aftalerne er tilrettelagt med henblik på at spare skat. Beskatningen skal med andre ord som udgangspunkt ske i overensstemmelse med den civile retlige ramme, som skatteyderne selv har valgt.

I det lys er der intet opsigtsvækkende ved hverken SKM2019.232.SR eller SKM2020.98.SR. Skatteyderen flyttede til Danmark og overdrog efter hjemkomsten aktier i et selskab til et andet selskab. Overdragelsen (og dens skattemæssige

konsekvenser) måtte i overensstemmelse med det civilretlige udgangspunkt respekteres skatteretligt. Skatteyderen kunne i den forbindelse have gjort sig særlig umage for at komme til at betale skat. Han kunne have gennemført overdragelsen, før han vendte hjem til Danmark. I så fald havde transaktionen udløst en beskatning, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 5.-8. punktum. Han kunne også have valgt at gennemføre overdragelsen som en skattefri aktieombytning, jf. ABL § 36. Dette havde også udløst en beskatning, jf. FUSL § 9. Stillet over for tre alternativer valgte skatteyderen herefter ikke overraskende det af de tre, der medførte den laveste skattebetaling.

Når der alligevel kunne opstå tvivl om retsanvendelsen i de to sager, skyldtes det det lille forbehold, der knytter sig til udgangspunktet om, at civilretten er styrende for skatteretten. I henhold til SKM2004.297. HR var civilrettens styring af skatteretten alene udgangspunktet, som imidlertid kunne fraviges, hvis der var holdepunkter for noget andet i lovens ordlyd, dens forarbejder eller i oplysningerne om selskabets virksomhed. I den forbindelse måtte det overvejes, om en påviselig omgælseshensigt kunne udvide beskatningen, hvilket blev et helt centralt moment i de to afgørelser.

4.2. Lovfortolkning, omgælseshensigt og en dommerskabte omgælsesklausul?

Når de lovfæstede værnsregler ikke kunne medføre en omkvalifikation til udbytte, forudsatte spørger i såvel SKM2020.98.SR som SKM2019.232.SR, at transaktionen evt. kunne anfægtes på baggrund af "domstolspraksis om tilsidesættelse", jf. SKM2016.16.HR (Færødommen).

Færø-dommen omhandlede aktionærerne i et færøsk holdingselskab (H1), som i 2005 solgte deres aktier til et nystiftet selskab (H2). Aktionærerne ejede H2 i samme indbyrdes forhold, som de havde ejet H1. Med virkning fra den 1. januar 2006 blev det besluttet af fusionere H1 og H2 med førstnævnte selskab som det fortsættende, hvormed den oprindelige ejerstruktur var reetableret. Spørgsmålet, som Højesteret skulle tage stilling til, var, om afståelse af aktierne i skattemæssig henseende skulle beskattes som en aktieavance, eller om en del af afståelsessummen (den del, som ikke var blevet finansieret ved et apportindskud) skattemæssigt skulle beskattes som udbytte. Forskellen var, at en aktieavance for aktionærerne ville være skattefri, da aktionærerne havde ejet aktierne i mere end 3 år, hvorimod udbyttet ville være skattepligtigt. Højesteret afgjorde sagen til myndighedernes fordel. Højesteret konstaterede i sin dom indledningsvis, at aktionærerne havde undladt at udbetale udbytte fra H1 til sig selv i en årrække, og at aktionærerne ønskede at få de opsparede midler udbetalt uden at skulle svare skat og uden at opgive kontrollen med selskabet og de underliggende datterselskaber. Om H2, herunder om det lån, H2 havde optaget for at finansiere købet af aktierne i H1 lagde Højesteret vægt på, at der ingen aktuelle eller konkret planer var for om økonomisk aktivitet i selskabet, og at der heller ikke var planer for, hvordan selskabets gæld skulle afvikles. På den baggrund konkluderede Højesteret:

"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[.]"

Den måde, som spørger i såvel SKM2019.232.SR som SKM2020.98. SR inddrog Færø-dommen på, tyder på, at det er en generel opfattelse – godt hjulpet på vej af Skatteministeriets udtalelser i en række lovbemærkninger – at Højesteret med Færø-

dommen har etableret en egentlig domstolsskabt omgælsesklausul.(8)

Tilhængere af "realitetsgrundsætningen", vil måske her påpege, at der intet nyt er i det forfægtede synspunkt, idet realitetsgrundsætningen netop er udtryk for en domstolsskabt omgælsesklausul, eller med Jan Pedersens ord: "*en ulovreguleret domstolsbestemt generalklausul*".(9) Her må man dog have sig for øje, at den "praksisskabet generalklausul, jf. Færø-dommen" ifølge Skatteministeriet har et andet anvendelsesområde end det, der sædvanligvis kan indpasses under "realitetsgrundsætningen". I de almindelige bemærkningerne til lovforslag nr. L 28 af 3. oktober 2018 (pkt. 2.3.2.) redegøres der for mulighederne for at bekæmpe misbrug før gennemførelsen af den lovfæstede generalklausul i LL § 3. Det påpeges, at der ikke findes "*en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning*", men at Højesteret dog har sanktioneret tilsidesættelse af ellers gyldige dispositioner i særlige tilfælde ved Færø-dommen. Umiddelbart efter hedder det i bemærkningerne, loc.cit.

"*Herudover findes der (rets)praksis om, at beskatningen sker efter, at der er foretaget en bedømmelse af, hvad der faktisk er sket. Det betyder, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes, således at beskatningen i stedet foretages efter den modstående realitet. Dansk skatteret er altså grundlæggende på linje med internationalt gældende principper om "substance over form".*"

Det er altså klart, at den "dommerskabte omgælsesklausul", som ifølge Skatteministeriet kan udledes af SKM2016.16.HR, dækker over noget andet end "realitetsgrundsætningen".(10)

Uanset anvendelsesområdet må det imidlertid hævdes, at synspunktet om, at Højesteret med SKM2016.16.HR har etableret en domstolsskabt omgælsesklausul, er ganske kontroversiel.(11) Endvidere må det hævdes, at der næppe er grundlag for at drage en så vidtgående konklusion af Færø-dommen. I mere end 100 år har det været det almindelige synspunkt i dansk ret – ikke kun på skatterettens område, men helt generelt – at man på den ene side har anerkendt, at en omgælseshensigt med vekslende styrke kan inddrages ved fortolkningen af lovgivningen, samtidig med at man har vendt sig mod synspunktet om, at dette skulle være udtryk for en domstolsskabt omgælsesklausul.(12)

Det traditionelle synspunkt har været (og er), at omgælsesproblemet i dansk ret har måttet løses ved almindelig lovfortolkning, således at den omstændighed, at der foreligger en "omgælseshensigt", kun indgår som én blandt mange andre faktorer i fortolkningsprocessen – i særlige tilfælde dog med betydelig vægt.(13) Kan det påvises, at skatteyderen ved sine dispositioner har til hensigt at omgå skattelovgivningen, anerkendes det, at lovreglerne gives "en vis elasticitet" og kan fortolkes endog meget udvidende.(14)

Ole Bjørn har formuleret synspunkt rammende på den måde, at "*når en skatteudnyttelseshensigt er åbenbar og udgør det eneste eller i hvert fald klart det væsentligste motiv til dispositionen, kan denne tilsidesættes ud fra en bredere og mindre explicit formuleret antagelse om, hvad der må antages at have været lovgiverens hensigt med de pågældende lovregler.*"(15) Synspunktet blev tilkendegivet i en kommentar til TfS 1998, 99 H (Henrik Norland) omhandlede en skatteyder, der havde indskudt privat gæld i virksomhedsskatteordningen. Ved at indskyde privat gæld i virksomhedsskatteordningen ved årets udgang og udtage gælden inden årets udløb, kunne skatteyderen undgå en rentekorrektion efter de dagældende regler. Højesteret fandt det berettiget, henset til formålet med virksomhedsskatteoven og til, at sagsøgerens dispositioner må opfattes som et klart misbrug(16) af

virksomhedsskatteloven, at skattemyndighederne havde tilsidesat arrangementet.(17)

I tilslutning til Ole Bjørns opfattelse anfører Aage Michelsen, at denne opfattelse af omgåelsesproblemet ikke udelukker, *“at omgåelsessynspunktet i visse tilfælde får en så fremtrædende plads ved lovfortolkningen, at det måske forekommer noget anstrengt at tale om almindelig lovfortolkning, hvilket imidlertid ikke er det samme som, at der gælder en ulovfæstet omgåelsesklausul”*.(18) Når synspunktet – som i øvrigt også flugter med Thøger Nielsens opfattelse – ikke kan anses for at være ensbetydende med, at der på skatterettens område (eller andre områder for den sags skyld), gælder en domstolsskabt omgåelsesklausul, skyldes det, at enhver sag må bedømmes ud fra dens *“egne ejendommeligheder”*.(19) og at omgåelsesspørgsmålet altid må løses når det opstår fra sag til sag.(20) Der er dermed ikke grundlag for at opstille en egentlig omgåelsesklausul, og det ses da heller ikke, at domstolene begrunder et resultat med direkte henvisning til omgåelse. Endvidere må det hævdes, at det ville være særdeles ukarakteristisk for domstolene, herunder navnlig Højesteret, hvis der med overlæg var blevet udviklet en omgåelsesdoktrin på skatterettens område. Sædvanligvis siges det om de danske dommere, at de finder ret – de opfinder ikke ret.(21)

Når en disposition klart er båret af omgåelseshensyn, får dette forhold betydning ved retsanvendelsen, derved at den eller de lovbestemmelser, skatteyderen forsøger at omgå, fortolkes udvidende. Dette sker som allerede nævnt ifølge Ole Bjørn, loc.cit, ud fra en *“bredere og mindre explicit formuleret antagelse om, hvad der må antages at have været lovgiverens hensigt med de pågældende lovregler”*. Der er med andre ord tale om en formålsfortolkning, således at domstolene antageligvis vil gribe ind over for skatteyderens dispositioner, hvis hovedmotiv er omgåelse. Indgriben bygger som det ses dog på en forudsætning om, at lovgiver ville have grebet ind over for den pågældende disposition, hvis omgåelsesmuligheden havde været lovgiver bekendt.

Det vil derfor få afgørende betydning i sådanne situationer, hvis det kan påvises, at lovgiver havde undladt at reagere på en erkendt omgåelsesmulighed. I et sådan tilfælde må det være udelukket for domstolene at gribe ind og *“redde”* skattemyndighederne.

Synspunktet har støtte i SKM2006.769.HR (Finwell) omhandlede overdragelse af et selskab. Det overdragende selskab (sælger) solgte aktier tilbage til det udstedende selskab (det overdragede selskab), hvormed afståelsessummen blev anset for at være udbytte, jf. LL § 16 B. Udbyttet var skattefrit for sælger, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2. Tilbagekøbet blev ikke finansieret med de frie reserver, men med et kapitalindskud foretaget af det købende selskab ved en nytægning af aktier i selskabet. Uden kapitalindskuddet fra det købende selskab ville det ikke have været muligt at gennemføre tilbagekøbet af den simple årsag, at det overdragede selskab ikke rådede over tilstrækkelige midler til at købe aktierne tilbage. Årsagen til, at overdragelsen skete som beskrevet, var, at et direkte salg af aktierne fra køber til sælger ville have udløst beskatning af avancen hos sælger efter den dagældende 3 års-regel i ABL § 2, stk. 1. Metoden med tilbagesalg kombineret med en kapitalforhøjelse havde dermed alene til formål at undgå beskatning efter 3 års-reglen. Højesterets flertal (5-2) afgjorde sagen til skatteyderens fordel og fandt, at der ikke var grundlag for at nægte at anerkende, at afståelsessummen ved tilbagesalget skulle anses for udbytte omfattet af LL § 16 B, stk. 1, og dermed skattefrit efter SEL § 13, stk. 1, nr. 2. Det for skatteyderen gunstige resultat ved transaktionen var en følge af den asymmetriske behandling af udbytter og aktieavancer. Det var under sagens behandling blevet klart, at lovgiver i hvert fald siden 1998 havde været bevidst om, at

denne asymmetri kunne medføre skattetænkning, men uden at gribe ind. I et sådan tilfælde kan det ikke være den dømmende magts opgave at lukke hullet for lovgivningsmagten. Dette ville med Aage Michelsens ord være udtryk for en forkert kompetencefordeling mellem den dømmende og den lovgivende magt.(22)

Til belysning af det samme forhold – nu blot med omvendt fortegn – kan SKM2014.422.HR (TopDanmark I) og SKM2018.305.HR (Top-Danmark II) fremhæves. I sagerne var der i en koncern gennemført nogle modsatrettede valutaterminsforretninger, hvis eneste formål i henhold til Højesteret (der betegnede ordningen som et *“skattearrangement”*) var at skabe et fradragsberettiget tab. Højesteret fandt, at arrangementet var uden nævneværdig økonomisk risiko og ganske savnede forretningsmæssig begrundelse. Resultatet blev, at skattemyndighederne var berettiget til at se bort fra tabene i skattemæssig henseende og dermed nægte fradrag. I modsætning til Finwell-dommen var der i TopDanmark-dommene intet, der antydede, at lovgivningsmagten havde forholdt sig passivt til en omgåelsesmulighed, hvilket kan være en årsag til, at TopDanmark-dommene faldt anderledes ud end Finwell-dommen.(23)

Sammenfattende kan det siges, at når lovgivningsmagten har undladt at reagere på en omgåelsesmulighed (et *“skattehul”*), må denne passivitet være ensbetydende med, at skatteyderne lovligt kan udnytte *“omgåelsesmuligheden”*. Det vil i et sådant tilfælde ikke være domstolens opgave at lukke hullet. Er der omvendt tale om, at skatteyderens dispositioner alene er motiveret af at opnå en skattefordel ved at udnytte en omgåelsesmulighed, som er lovgivningsmagten ubekendt, vil domstolene foretage en mere intensiv prøvelse af forholdet og potentielt gribe korrigerende ind.

Et spørgsmål er i den forbindelse, hvilken betydning det har, at der på et givent område er gennemført detaljerede værnregler. Når de danske domstole – som hævdede – forsøger at løse *“omgåelsesproblemet”* under anvendelse af udvidende fortolkning, må dette forudsætte, at det rent faktisk også er muligt at fortolke den konkrete bestemmelse udvidende, hvilket igen forudsætter, at lovgivningen er holdt i nogenlunde generelle vendinger.(24) Anderledes forholder det sig med værnregler rettet mod bestemte omgåelsesmuligheder. Med udformningen af sådanne værnregler har lovgiver jo netop forholdt sig til, hvad der skal være ulovlig, hvilket samtidig må være en accept af, at det, der falder uden for værnreglen, er lovligt. Jo mere detaljeret en værnregel er udformet, jo mindre plads overlades der derfor domstolene til at gribe ind over for dispositioner, som har til hensigt at omgå værnreglerne. Når den lovgivende magt aktivt, præcist og detaljeret har udstukket rammerne for beskatning, må dette tilsige en bogstavnær fortolkning af lovgivningen. Hvis lovgivningsmagten derimod kunne forvente, at domstolene vil gribe ind over for en utilstrækkelig udformet værnregel, ville dette være ensbetydende med, at den lovgivende magt havde lagt det i hænderne på den dømmende magt at vurdere, om en værnregel havde et tilstrækkeligt omfang eller ej.(25) Dette ville efter min opfattelse være udtryk for en forkert kompetencefordeling mellem den lovgivende og den dømmende magt, og en sådan retstilstand må have formodningen imod sig.(26)

Synspunktet har støtte i SKM2003.487.HR (Overhold). Sagen omhandlede et selskabs køb af et underskudselskab. Selskabet blev omdannet til et anpartsselskab og der blev gennemført en udvidelse af anpartskapitalen med 120 mio. kr., der blev tilvejebragt ved et lån i selskabets moderselskab. Kapitaludvidelsen blev straks videreudlånt til et andet koncernforbundet selskab, der anvendte beløbet til køb af aktier. Alle transaktioner fandt sted samme dag. Anpartsselskabet modtog den samme rentebetaling, som selskabet ydede for lånet hos moderselskabet. Den valgte fremgangsmåde

var begrundet i et ønske om at etablere en ordening, hvorved anpartsselskabet kunne udnytte adgangen til at fremføre tidligere års underskud til modregning i renteindtægter i medfør af undtagelsesbestemmelsen i dagældende LL § 15, stk. 7, nr. 3. Uden ordningen ville underskuddet ikke kunne fremføres til modregning af anpartsselskabet. I sagen, som faldt ud til skatteyderens fordel, udtalte Højesteret, at ordningen måtte "karakteriseres som en lovlig udnyttelse af den udtrykkelige undtagelse for finansielle underskudsselskaber." (27) Når lovgiver således har udstukket rammerne, må skatteyderne lovligt kunne indrette sig herpå.

4.3. Omgåelse, SKM2020.98.SR og SKM2019.232 – nogle afsluttende bemærkninger

I SKM2019.232.SR overvejede Skattestyrelsen i sin indstilling dels, om der var grundlag for en udvidende fortolkning af SEL § 2 D, således at den i sagen omhandlede avance efter denne bestemmelse kunne omkvalificeres til udbytte, dels om "praksis om tilsidesættelse, herunder SKM2016.16.HR (Færø-dommen) kunne finde anvendelse." (28) Konkret fandt Skattestyrelsen dog ikke anledning til dette, hvilket Skatterådet tiltrådte uden videre. SKM2020.98.SR fik ikke overraskende et tilsvarende udfald.

Hvad angik inddragelsen af Færø-dommen henviste Skattestyrelsen til, at denne "praksis om tilsidesættelser" ikke kunne finde anvendelse i et tilfælde, hvor lovgiver allerede havde indsat værnsregler, som blot ikke fandt anvendelse i den konkrete situation. Hvad angik muligheden for at fortolke SEL § 2 D udvidende påpegede Skattestyrelsen, at lovgiver var opmærksom på, at de transaktioner, som kunne give juridiske personer en skattemæssig fordel, og som SEL § 2 D havde til formål at udelukke, tilsvarende kunne give fysiske personer en skattemæssig fordel. Alligevel havde lovgiver valgt ikke at gennemføre en tilsvarende værnsregel for fysiske personer, i det omfang den fysiske person var hjemmehørende i Danmark. Værnsreglen i KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 5.-8. pkt., som svarer til reglen i SEL § 2 D, gælder kun for begrænset skattepligtige. Lovgiver havde dermed accepteret, at fysiske personer kunne spekulere i at opnå denne fordel, og derfor var det – i overensstemmelse med princippet i SKM2006.479.HR (Finwell), jf. ovenfor – udelukket at fortolke SEL § 2 D udvidende.

Efter min opfattelse kan der ikke udsættes noget på resultatet, men begrundelsen kalder dog på nogle kritiske bemærkninger.

For det første synes Skattestyrelsens indstilling at være præget af forestillingen om, at Færø-dommen kan tages til indtægt for, at der eksisterer en selvstændig domstolsskabt omgængesklausul, som selvstændigt giver grundlag for at tilsidesætte skatteyderens arrangement. Som jeg har redegjort for ovenfor, er dette næppe udtryk for gældende ret.

For det andet forekommer det besynderligt, at det findes nødvendigt med en nærmere undersøgelse af, om SEL § 2 D kunne fortolkes udvidende. Som der er redegjort for ovenfor, er det ganske vist den "traditionelle" opfattelse i dansk ret – hvilket det har været i mere end 100 år – at omgængelsesproblemet løses ved at fortolke lovbestemmelser udvidende. Endvidere er det også i overensstemmelse med opfattelsen i dansk ret, at udvidende fortolkning ikke kan finde sted, når det kan påvises, at lovgiver ved sin passivitet har accepteret muligheden for at opnå en skattefordel, jf. SKM2006.479.HR.

Alligevel må det hævdes, at hele eksercitsen med at nå frem til konklusionen om, at SEL § 2 D alligevel ikke kan finde anvendelse som følge af en udvidende fortolkning, forekommer ganske unødvendig. Dette skyldes det simple forhold, at der på intet tidspunkt skabes bare en antydning belæg for at hævde, at skatteyderen ved sine dispositioner havde til hensigt at "omgå" bestemte skatteregler eller for den sags skyld "misbruge"

lovgivningen. Skatteyderen flyttede simpelthen blot tilbage til Danmark og afstod sine aktier ved en skattepligtig aktieombytning. Dette udløste konkret ingen (nævneværdig) skat.

Der eksisterer vel ingen fast omgængelsesdefinition i dansk ret, men sædvanligvis defineres begrebet således, at det dækker det forhold, at "to eller flere parter ved indgåelse af aftale forsøger at komme uden om et i en præceptiv lov indeholdt forbud ved at lade aftalen fremtræde i en skikkelse, der ikke er omfattet af lovens ord (men vel af dens ånd)". (29) Omgængelse beskrives til tider endvidere på den måde, at skatteyderen "går en omvej" for at opnå et skattemæssigt gavnligt resultat. (30) I såvel SKM2020.98.SR som i SKM2019.232.SR var der imidlertid ikke tale om, at skatteyderen gik en omvej. Skatteyderen gik derimod den lige vej og opnåede dermed et skattemæssigt gunstigt resultat. Helt tilsvarende er det vanskeligt at se, hvordan aftalen (mellem spørger og det nystiftede danske anpartsselskab) skulle fremtræde i en skikkelse, som var omfattet af lovens ånd, men ikke dens ordlyd. Igen: skatteyderen kunne vælge mellem at overdrage sine aktier skattepligtigt eller skattefrit, og han kunne vælge at overdrage dem før han vendte hjem til Danmark eller efter hjemkomsten. Ved at vælge en skattepligtig overdragelse efter hjemkomsten opnåede skatteyderen det for ham mest gunstige resultat. At der træffes et valg, der er skattemæssigt gunstigere end andre, kan vel ikke med mening siges at være i strid med lovens ånd. En sidste overvejelse kunne være, om skatteyderen med sine transaktioner havde til hensigt at undgå ("omgå") reglerne om beskatning af udbytte. Ved at overdrage aktierne i X til det nystiftede danske anpartsselskab, fik han selskabets opsparede midler ud til sig selv uden beskatning. Et alternativ til at få midlerne ud havde været at udlodde midlerne som udbytte, hvilket ville have medført en beskatning. Man skal dog her være opmærksom på flere ting. For det først var midlerne i X opsparat på et tidspunkt, hvor hverken X eller spørger var skattepligtig til Danmark. For det andet kunne spørger i den forbindelse uden videre have undgået dansk beskatning i forbindelse med en udbytteudlodning – nemlig ved at udlodde udbytte til sig selv før hjemkomsten til Danmark. I dette lys forekommer det helt eksorbitant at hævde, at spørger med sine dispositioner havde til hensigt at omgå de danske regler om udbyttebeskatning.

Som læser får man da også opfattelsen af, at alene fordi aktierne kunne afstås uden (nævneværdig) beskatning i Danmark, måtte dette forhold i sig selv afføde mistanken om en mulig omgængelse med tilsvarende utilsigtede konsekvenser. En læsning af de to afgørelser synes med andre ord tilsige, at skattehensyn i sig selv er blevet odiose – altså helt modsat af det udtrykkelige synspunkt hos hele to højesteretsdommere, jf. ovenfor i afsnit 4.1.

Om omgængelsestemaet i de to sager blev introduceret af en – helt forståelig – nervøs rådgiver, som ønskede at afdække en risiko på vegne af sin klient, eller af en nidkær medarbejder ved Skattestyrelsen eller måske af parterne i fællesskab, kan der kun gisnes om. De to sager er imidlertid vidnesbyrd om det klima, der hersker for tiden i dansk skatteret – og efterhånden har gjort det i nogle år: angsten for, at det, der står i ens skattelovsamling, alligevel ikke gælder, hvis der opnås en skattemæssig fordel. En angst, der måske navnlig har fået næring siden introduktionen af LL § 3 i 2015.

En god kollega skrev i et defensorat for ideen om at gennemføre en omgængesklausul i dansk ret, at en ulovfæstet omgængesklausul alligevel lurede som djævelen i skyggerne, og at den af retssikkerhedsmæssige hensyn burde "tages ved hornene og slæbes helt ud af skyggen og frem til fri beskuelse". (31) Man kan nu efterfølgende spørge sig selv, om konsekvensen ikke snarere har været, at skatteyderne er blevet bange for deres egen skygge. Og man kan også spørge sig selv, om ikke LL § 3 og Skatteministeriets

pludselige henvisning til en “praksisskabt omgåelsesklausul, jf. indgyde denne frygt i skatteyderne.
Færø-dommen” i en række forarbejder netop har til formål, at

- (1) SKM2019.232.SR er kommenteret af Kim Wind Andersen i SO 2019, s. 109 ff.
- (2) Dette svarer for så vidt til den opfattelse, jeg har tilkendegivet i SR-Skat 2018, s. 255 ff., jf. herved Kim Wind Andersen i SO 2019, s. 109 ff.
- (3) Jf. Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg. 2019, s. 131 f.
- (4) Jf. Jørgen Nørgaard i Juristen 2001/2 s. 65 ff.
- (5) Jf. Jon Stokholm, Højesterets funktion som domstol på skatteområdet i Peter Magid m.fl. (red.), Højesteret – 350 år, 2011, s. 388.
- (6) Jf. atter synspunktet hos Jørgen Nørgaard, loc.cit. Se også Finn Thomsen i SO 1981, s. 315 ff. og Robert Koch-Nielsen i SO 1982, s. 10 ff., begge om en utrykt østre landsretsdom af 20. marts 1981, hvor en advokat blev pålagt erstatningsansvar for ikke at have rådgivet om en (lovlig) mulighed for at undgå skat af gevinst ved afståelse af en fast ejendom i forbindelse med en bodeling. Se endvidere Erik Werlauff i TfS 2001, 608.
- (7) Jf. tilsvarende Nikolaj Vinther og Erik Werlauff i UfR 2004B, s. 298 ff., Ole Bjørn i SR-Skat 2004, s. 258 ff., Anders Bjørn i RR 2004 SM 236, og Inge Langhave Jeppesen i SO 2005, s. 331 ff. Smlg. Jakob Bundgaard, Skatteret & civilret, 2005, s. 77 ff.
- (8) Jf. udtrykkeligt bemærkningerne til lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018, pkt. 2.9.2. og i samme retning lovforslag nr. L 28 af 3. oktober 2018, pkt. 2.3.2. Se også Jakob Bundgaard i SU 2018, 173.
- (9) Jf. Jan Pedersen, Skatteudnyttelse, 1989, s. 335.
- (10) Det citerede udsagn er for så vidt ukontroversielt. Der er vel nogenlunde konsensus i dansk ret om, at domstolene ikke er bundet af skatteyderens valgte form, men bedømmer en sag ud fra dens realiteter jf. herved blot eksempelvis Isi Foighel i RR 1990/5 s. 60 ff., I. A. Strobel i SR-Skat 1991, s. 77 ff., Erik Werlauff, Realitet i selskabs- og skatteretten – om realitetsgrundsætningens berettigelse og begrænsninger i Malene Kerzel (red.), Festskrift til Jan Pedersen, 2011, s. 459 ff. og Aage Michelsen, Misbrug og omgåelse i dansk indkomstskatteret – oversigt over retsudviklingen og bud på den fremtidige retsudvikling, i Jakob Bundgaard m.fl., (red.), Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 135 ff. Om man ønsker at beskrive dette forhold på den måde, at domstolene fortolker skattelovgivningen på samme måde som anden lovgivning, derved at man ikke bedømmer en sag på dens formelle grundlag, men på sagens realiteter, eller om man ser det som udtryk for, at der gælder en “realitetsgrundsætning”, må – med højesteretsdommer Jon Stokholms ord – være “en smagssag”, jf. Jon Stokholm, Højesterets funktion som domstol på skatteområdet i Peter Magid m.fl. (red.), Højesteret – 350 år, 2011, s. 391.
- (11) Det har tidligere været omdiskuteret, om Højesteret med “rentefikseringsdommen”, TfS 1998, 199 (Bagenkop Gullestrup Nielsen), havde skabt en omgåelsesklause, jf. hertil Erik Overgaard i TfS 1998, 207, Michael Svanholm i TfS 1998, 249, Ole Bjørn i SR-Skat 1998, s. 141 ff., Malene Kerzel, Hovedaktionærdispositioner – i skatteretlig belysning, 2000, s. 175 ff., Aage Michelsen, Højesterets betydning for skatteretten i de seneste 10 år i Torsten Iversen m.fl. (red.), Hyldestskrift til Jørgen Nørgaard, 2003, s. 235 ff. og Jakob Bundgaard, Skatteret & civilret, 2006, s. 460 ff. Det ses imidlertid ikke, at en omgåelsesdoktrin har materialiseret sig i Højesterets praksis i årene efter 1998.
- (12) Jf. allerede Julius Lassen i UfR 1890B, s. 609 ff. som endda antyder, at synspunktet allerede på dette tidspunkt var almindeligt accepteret i teorien: *“Det hidtil om Lovens Omgaaelse Udviklede, der i Virkeligheden kun gaar ud paa, at Dommeren ogsaa overfor Forbudslove ikke er bunden til en Bogstavfortolkning, men at han ogsaa her skal udfinde og anvende Lovens sande Mening, vil vel nu til Dags næppe blive bestridt”*. Se også Henry Ussing, Aftaler, 1950, s. 233. Se på skatterettens område Robert Koch-Nielsen i UfR 1971B, s. 103 ff., Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, 1965, s. 35 f., samme i Tidsskrift for Rettsvitenskap (TfR) 1963, s. 375 f., Jens Feilberg Jørgensen, Omgåelse af Retsregler, 1966, s. 143 f., I. A. Strobel i UfR 1976B, s. 16 ff., Jan Pedersen, Skatteudnyttelse, 1989, s. 261, Jakob Bundgaard, Skatteret & Civilret, 2006, s. 460 ff. (med yderligere henvisninger i note 182) og Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg. 2019, s. 139 ff.
- (13) Jf. Aage Michelsen i SO 1984, s. 96 ff. og samme, Misbrug og omgåelse i dansk indkomstskatteret – oversigt over retsudviklingen og bud på den fremtidige retsudvikling, i Jakob Bundgaard m.fl., (red.), Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 137 med note 2.
- (14) Robert Koch-Nielsen i UfR 1971B, s. 103 ff. og Aage Michelsen i SO 1984, s. 96 ff.
- (15) Jf. Ole Bjørn i SR-Skat 1998, s. 75 ff.
- (16) Man kan i den forbindelse overveje, om der er forskel på “misbrug” og “omgåelse”. Spørgsmålet om en evt. forskel på de to begreber har så vidt det ses hidtil ikke haft nogen betydning i dansk praksis. Henset til, at domstolene ikke (efter min opfattelse) har udviklet en egentlig omgåelsesklause, men derimod tillægger omgåelselementet vægt ved lovforklaringen, gør det vel næppe nogen forskel, om skatteyderen har til hensigt at misbruge en rettighed, eller om skatteyderen forsøger at omgå en retsregel. Resultatet bliver det samme. Misbrugsbegrebet er analyseret af Jakob Bundgaard, Skatteret & civilret, 2006, s. 467 ff.
- (17) Transaktioner af denne art vil nu udløse en rentekorrektion, jf. VSL § 11, stk. 2.
- (18) Jf. Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udgave 2019, s. 140 (jeg fremstår som forfatter til synspunktet i 18. udgave, men ophavsmanden til synspunktet er Aage Michelsen, jf. Lærebog om indkomstskat, 18. udgave 2017, s. 136.)
- (19) Jf. Thøger Nielsen i TfR 1963, s. 378 og tilsvarende Jens Feilberg Jørgensen, Omgåelse af retsregler, 1966, s. 107 f. Se også Mogens Glistrup, Skatteret, 1957, s. 8.
- (20) Jf. i denne retning Jon Stokholm, Højesterets funktion som domstol på skatteområdet i Peter Magid m.fl. (red.), Højesteret – 350 år, 2011, s. 385.
- (21) Jf. om domstolens retsskabende virke Torben Jensen i UfR 1990B, s. 441 ff. (s. 444 med yderligere henvisninger).
- (22) Jf. Aage Michelsen i RR 2007 SM 3 ff. med tilslutning fra Jakob Bundgaard og Arne Møllin Ottesen i RR 2007/4 s. 32 ff. og ligeledes Jon Stokholm, Højesterets funktion som domstol på skatteområdet i Peter Magid m.fl. (red.), Højesteret – 350 år, 2011, s. 361 f. Om dommen se også Ole Bjørn i SR-Skat 2007, s. 12 ff.
- (23) Jf. Ann Rask Vang og Thomas Booker i TfS 2014, 473.
- (24) Jf. i samme retning Robert Koch-Nielsen i U 1971B. s. 103 ff. (112).
- (25) Dette forekommer endvidere retspolitisk u hensigtsmæssigt. Som påvist af den svenske jurist Dag Helmers i disputatsen Kringgående av skattelag – Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt, 1956, er den bedste måde at undgå omgåelse af skattelovgivning på en “omhyggelig affattelse af loven”, jf. herved Thøger Nielsen i TfR 1963, s. 378.
- (26) Jf. Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2018, s. 255 ff.
- (27) Jf. om dommen Hans Severin Hansen (som førte sagen for skatteyderen) i TfS 2004, 88 og Aage Michelsen i RR 2004 SM 2 ff.
- (28) Anvendelse af LL § 3 blev ligeledes overvejet, men blev afvist på grund af en “teknikalitet”, jf. ovenfor i afsnit 3.2.3. Uanset denne “teknikalitet”, nemlig at transaktionen ikke medførte en skattemæssig fordel for et selskab (men kun for spøger), var transaktionen dog næppe blevet tilsidesat med henvisning til LL § 3.
- (29) Her citeret fra Jakob Bundgaard, Skatteret & Civilret, 2006, s. 462, note 186. Om begrebet se også Julius Lassen i UfR 1890B, s. 609 ff. (617), Robert Koch-Nielsen i UfR 1971B, s. 103 ff. og Jan Pedersen, Skatteudnyttelse, 1989, s. 264.
- (30) Jf. Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 17. udg. 2017, s. 137.
- (31) Jf. Dennis Ramsdahl Jensen, Misbrugsprincippet – Djæveln i skyggerne, i Jakob Bundgaard m.fl. (red.), Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, 2015, s. 53 ff.