

Udskriftsdato: 19. december 2025

SKR nr 9574 af 18/12/2020 (Gældende)

Styresignal om tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri omstrukturering begrundet i efterfølgende væsentlige ændringer

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1896547

Styresignal om tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri omstrukturering begrundet i efterfølgende væsentlige ændringer

SKM2020. 534. SKTST

1. Sammenfatning

Skattestyrelsen beskriver i styresignalet sin forståelse af Højesterets dom i SKM2018. 590. HR, hvor Højesteret fandt, at SKAT ikke kunne tilbagekalde en tilladelse til skattefri tilførsel af aktiver.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at dommen ikke er udtryk for en underkendelse af Skattestyrelsens praksis, men at tilladelsen til skattefri tilførsel af aktiver på baggrund af en konkret bevisbedømmelse ikke fandtes at kunne tilbagekaldes, idet tilførslen af aktiver måtte anses for forretningsmæssigt begrundet. Dommen er dermed et fortolkningsbidrag til, hvad der kan lægges vægt på, når det vurderes, om en tilladelse til en skattefri omstrukturering kan tilbagekaldes.

I styresignalet præciseres desuden Skattestyrelsens praksis for tilbagekaldelse af tilladelser til skattefri omstrukturering som følge af efterfølgende ændringer i de forhold, der ligger til grund for tilladelsen.

Det præciseres, at tilbagekaldelse kun kan ske, hvis det efter en konkret vurdering af samtlige relevante omstændigheder vurderes, at hovedformålet eller et af hovedformålene med omstruktureringen er skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Det præciseres desuden, at der skelnes mellem for det første ændringer, der indtræffer mellem tilladelsestidspunktet og tidspunktet for gennemførelse af omstruktureringen og for det andet ændringer, der indtræffer efter, at omstruktureringen er gennemført.

I styresignalet beskrives endelig en præcisering af praksis vedrørende tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri omstrukturering med anmeldelsesvilkår begrundet i efterfølgende væsentlige ændringer i de forhold, der ligger til grund for tilladelsen.

Højesterets dom har fået Skattestyrelsen til at genoverveje Den juridiske vejlednings beskrivelse af, hvornår en tilladelse til skattefri omstrukturering kan tilbagekaldes, herunder betydningen af et anmeldelsesvilkårs indhold for adgangen til at tilbagekalde en tilladelse til skattefri omstrukturering.

Skattestyrelsen præciserer med dette styresignal, at efterfølgende væsentlige ændringer ikke i sig selv medfører tilbagekaldelse af en tilladelse til skattefri omstrukturering, hvor der er stillet anmeldelsesvilkår.

Efterfølgende væsentlige ændringer i de forhold, der ligger til grund for tilladelsen, udgør derimod et indicium/et bevismoment, som er relevant, ved vurderingen af det egentlige formål med den oprindelige omstrukturering.

2. Baggrund og problemstilling

Det har vist sig, at der er et behov for at præcisere Skattestyrelsens praksis for at tilbagekalde tilladelser til skattefri omstrukturering, når der sker efterfølgende væsentlige ændringer af forhold og omstændigheder omkring omstruktureringen. Behovet for en præcisering er yderligere aktualiseret af Højesterets dom i SKM2018. 590. HR.

Skattestyrelsen præciserer derfor i dette styresignal

1. Skattestyrelsens forståelse af SKM2018. 590. HR,

2. Praksis for tilbagekaldelse af tilladelser til skattefri omstrukturering som følge af efterfølgende væsentlige ændringer, hvor der ikke er anmeldelsesvilkår, og
3. Praksis om tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri omstrukturering med anmeldelsesvilkår begrundet i efterfølgende væsentlige ændringer i de forhold, der ligger til grund for tilladelsen.

Ad 1 Skattestyrelsens forståelse af SKM2018. 590. HR

I Højesterets dom, SKM2018. 590. HR, fandt Højesteret, at en tilladelse til en skattefri tilførsel af aktiver ikke kunne tilbagekaldes, idet tilførslen måtte anses for forretningsmæssigt begrundet. Der har vist sig at være et behov for, at Skattestyrelsen på baggrund heraf præciserer sin praksis for tilbagekaldelse af tilladelser til skattefri omstrukturering.

Ad 2 Praksis for tilbagekaldelse af tilladelser til skattefri omstrukturering som følge af efterfølgende væsentlige ændringer

Hjemlen til at tilbagekalde en tilladelse til skattefri omstrukturering findes i fusionsskattedirektivet art. 15, stk. 1, litra a. Herudover er der en uskreven retsgrundsætning om tilbagekaldelse af forvaltnings-afgørelser, som er beskrevet i Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit A. A. 5.3. Ifølge dette afsnit kan en afgørelse tilbagekaldes efter, at afgørelsen er kommet frem til modtageren, hvis der enten er tale om urigtige forudsætninger for afgørelsen, eller der er tale om bristende forudsætninger for afgørelsen.

Da der har vist sig at være tvivl om, i hvilke situationer Skattestyrelsen kan tilbagekalde en tilladelse til skattefri omstrukturering, præciseres praksis i dette styresignal.

Ad 3. Praksis om tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri omstrukturering med anmeldelsesvilkår begrundet i efterfølgende væsentlige ændringer i de forhold, der ligger til grund for tilladelsen.

Efter praksis stiller Skattestyrelsen almindeligvis vilkår, om at væsentlige ændringer i de forhold, som ligger til grund for en tilladelse til skattefri aktieombytning, skattefri tilførsel af aktiver eller skattefri spaltning, inden for 3 år efter gennemførelsen, skal meddeles til Skattestyrelsen (anmeldelsesvilkår).

Når der anmeldes ændringer i de forhold og omstændigheder, der ligger til grund for tilladelsen, foretager Skattestyrelsen i alle tilfælde en konkret vurdering af, om ændringerne er forenelige med den oprindelige tilladelse, eller om ændringerne fører til, at tilladelsen bortfalder.

Udgangspunktet for vurderingen er, at en tilladelse til skattefri omstrukturering opretholdes, hvis de ændrede forhold ikke havde været til hinder for en tilladelse, hvis de havde været kendt/aktuelle på tidspunktet for den oprindelige ansøgning.

En tekst i Den juridiske vejledning C. D. 6.3.6.2 om efterfølgende ændringer har vist sig at give anledning til tvivl, og Skattestyrelsen vil derfor justere teksten.

Skattestyrelsen finder på den baggrund anledning til at præcisere praksis på området. Præciseringen gælder udover sager om skattefri aktieombytning tilsvarende i sager om skattefri tilførsel af aktiver og i sager om skattefri spaltning.

3. Regelgrundlaget

De danske regler om skattefrie omstruktureringer hviler på fusionsskattedirektivet 2009/133/EF.

Fusionsskattedirektivet omfatter grænseoverskridende omstruktureringer. Ved implementeringen i dansk ret blev også adgangen til at foretage nationale omstruktureringer omfattet.

Fusionsskattedirektivet er implementeret i dansk ret i aktieavancebeskatningsloven og fusionsskatteloven, som giver ret til at gennemføre skattefri omstruktureringer uden beskatning af aktionærer og selskaber på omstruktureringstidspunktet, hvis lovens objektive betingelser er opfyldt. Det er desuden et krav, at parternes subjektive hovedformål med transaktionen ikke er skatteunddragelse eller skatteundgåelse. Ligningslovens § 3 finder anvendelse på skattefrie omstruktureringer, uanset om den gennemføres med tilladelse eller ej.

Fusionsskattedirektivet er ved en række afgørelser fortolket af EU-Domstolen. EU-Domstolens praksis vedrørende fortolkningen af direktivet ligger til grund for dansk praksis, herunder tilbagekaldelsespraksis.

Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 1, 1.-3. pkt.:

Ved ombytning af aktier har aktionærerne i det erhvervede selskab adgang til beskatning efter reglerne i fusionsskattelovens §§ 9 og 11, når såvel det erhvervende som det erhvervede selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, eller er selskaber, som svarer til danske aktie- eller anpartsselskaber, men som er hjemmehørende i lande uden for EU. Som fusionsdato anses i denne sammenhæng datoen for aktieombytningen. Anvendelse af reglerne i 1. pkt. er betinget af, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen.

Fusionsskattelovens § 15 a, stk. 1, 1.-3. pkt.

Ved spaltning af et selskab har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed. Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen og kan foreskrive, at der specifikt udarbejdes dokumenter, der skal indsendes inden for de frister, der er nævnt i § 6, stk. 3, eller § 6, stk. 4.

Fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1, 1.-3. pkt.

Ved tilførsel af aktiver har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 d, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed. Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen og kan foreskrive, at der specifikt udarbejdes dokumenter, der skal indsendes inden for de frister, der er nævnt i § 6, stk. 3, eller § 6, stk. 4.

Ligningslovens § 3

Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal foretages på baggrund af det reelle arrangement eller serie af arrangementer, hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer efter stk. 1.

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse for andre deltagere i arrangementerne eller serierne af arrangementer, når deltagerne er skattepligtige omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller dødsboskatelovens § 1, stk. 2.

Stk. 5. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 6. Stk. 1-4 har forrang i forhold til stk. 5 ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU.

Stk. 7. Told- og skatteforvaltningen skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse. Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anvendelsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og anses for afbrudt ved told- og skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse.

Fusionsskattedirektiv 2009/ 133EF, artikel 15, stk. 1, litra a,:

1. En medlemsstat kan nægte at anvende eller kan tilbagekalde anvendelsen af alle eller af enkelte bestemmelser i artikel 4-14, hvis en af de i artikel 1 nævnte transaktioner:

a) som hovedformål eller et af hovedformålene har skatteunddragelse eller skatteundgåelse; forholder det sig sådan, at transaktionen ikke foretages af gyldige forretningsmæssige årsager som f. eks. omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, som deltager i transaktionen, kan der være grund til at formode, at hovedformålet, eller et af hovedformålene med transaktionen er skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit A. A. 5.3 Tilbagekaldelse i bebyrdende retning

(...)

Hovedregel

Hvis en anmodning har resulteret i en afgørelse, der giver helt eller delvist medhold, kan Skatteforvaltningen som hovedregel ikke ændre afgørelsen i bebyrdende retning på det samme afgørelsesgrundlag, når afgørelsen er nået frem til modtageren.

(...)

Undtagelser

Som en generel undtagelse kan en afgørelse tilbagekaldes i tiden, indtil afgørelsen er kommet frem til modtageren. Efter dette tidspunkt kan tilbagekaldelse eller ændring i bebyrdende retning ske med respekt af gældende frist- og forældelsesregler, hvis der er tale om

- urigtige forudsætninger for afgørelsen, eller
- bristende forudsætninger for afgørelsen.

(...)

Tilbagekaldelse som følge af urigtige forudsætninger

Er afgørelsens indhold urigtigt som følge af omstændigheder, der forelå allerede på tidspunktet for afgørelsen, kan den tilbagekaldes eller ændres i bebyrdende retning, og normalt med virkning bagud, hvis:

A Svig/ond tro

Borgeren/virksomheden har handlet svigagtigt eller har burdet indse, at myndigheden var i en vildfarelse, da afgørelsen blev truffet. Tilsvarende kan en afgørelse tilbagekaldes, hvis det faktiske grundlag for afgørelsen har været urigtigt, og dette ikke kan tilregnes afgørelsesmyndigheden som en fejl.

B Afgørelsen er ulovlig/mangler hjemmel

Hvis en afgørelse lider af en retlig mangel, fx ikke har hjemmel i loven, er afgørelsen som udgangspunkt ugyldig, med mindre der foreligger særlige omstændigheder, der taler imod. Sådanne omstændigheder kan eksempelvis være god tro, berettigede forventninger, værdispild og indretningssynspunkter.

Hvis tilbagekaldelsen af en ulovlig afgørelse medfører et direkte tab for borgeren/virksomheden, kan der eventuelt blive tale om erstatningsansvar for Skatteforvaltningen, hvis det må lægges til grund, at Skatteforvaltningen har begået ansvarspådragende fejl.

Eksempel

En tilladelse til tilførsel af aktiver kunne tilbagekaldes, fordi den var givet uden hjemmel i loven. Se SKM2009. 484. HR.

Eksempel

Landsskatteretten fandt ikke, at SKAT havde været berettiget til at tilbagekalde afgørelser om forrentning af tilbagebetalingsbeløb til uddannelsesinstitutioner. Landsskatteretten fandt, at SKAT måtte bære risikoen for, at man havde udbetalt renter i henhold til repræsentantens beregninger uden at kontrollere disse. Endelig fandt Landsskatteretten ikke, at udbetalingen af de pågældende renter var i strid med loven, hvorfor afgørelsen heller ikke kunne annulleres. Se SKM2016. 320. LSR.

C Afgørelsen har vedvarende betydning

Afgørelsen har vedvarende betydning for borgeren/virksomheden og er urigtig uden at være ulovlig eller blevet til ved svig/vildfarelse.

I sådanne tilfælde kan afgørelsen ændres i bebyrdende retning med fremtidig virkning. Ændring forudsætter, at Skatteforvaltningen giver et passende varsel, der giver borgeren/virksomheden mulighed for at tilpasse sig ændringen. Hvad der skal anses for et passende varsel, afhænger af en konkret vurdering. Jo mere definitivt borgeren/virksomheden har disponeret på grundlag af den oprindelige afgørelse, desto længere skal varslingen være.

(...)

Tilbagekaldelse som følge af bristende forudsætninger

Det drejer sig om tilfælde, hvor der i tiden efter afgørelsen er indtruffet omstændigheder, der forrykker grundlaget for afgørelsen. Udgangspunktet vil være, at tilbagekaldelsen/ændringen kun kan ske med fremtidig virkning. Dette kan dog fraviges, hvis afgørelsen er betinget af, at en oprindelig forudsætning ikke senere bortfalder. I givet fald kan tilbagekaldelse ske med virkning bagud. Se SKM2011. 501. HR.

Bristende forudsætninger kan medføre tilbagekaldelse i følgende situationer:

- Ny lovgivning, der ændrer forudsætningerne for afgørelsen med fremtidig virkning
- Ændret domspraksis og ændret administrativ praksis, der ændrer forudsætningerne for afgørelsen med fremtidig virkning.
- Borgeren/virksomheden overholder ikke nærmere vilkår, forbehold eller betingelser, der er fastsat i forbindelse med afgørelsen. Fastsættelse af sådanne vilkår, forbehold eller betingelser kræver normalt særlig hjemmel.
- Borgerens/virksomhedens egne faktiske omstændigheder har ændret sig, således at grundlaget for den oprindelige afgørelse er ændret med den konsekvens, at afgørelsen kan ændres med fremtidig virkning.

Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit C. D. 6.3.6.2 Hvilke ændringer kan medføre, at tilladelsen bortfalder?

(...)

Ændringer der kan medføre, at tilladelsen bortfalder

Når der anmeldes ændringer i de forhold og omstændigheder, der ligger til grund for tilladelsen, foretager Skattestyrelsen en prøvelse af, om ændringerne stemmer overens med den oprindelige tilladelse, eller om ændringerne strider mod de hensyn og overvejelser, der lå til grund for tilladelsen.

Udgangspunktet er, at en tilladelse til skattefri aktieombytning opretholdes, hvis de ændrede forhold ikke havde været til hinder for en tilladelse, hvis de havde været kendt/aktuelle på tidspunktet for den oprindelige ansøgning. En række dispositioner kan skabe tvivl om opretholdelse af den oprindelige tilladelse.

Hvis det vurderes, at den efterfølgende ændring i sig selv vil medføre en omgåelse af skattelovgivningen, eller at ændringen ikke harmonerer med det oprindelige formål med tilladelsen, vil den skattepligtige modtage en afgørelse herom. Når den skattepligtige har fået en sådan afgørelse, vil ombytningen blive anset for skattepligtig, hvis ændringen alligevel gennemføres.

(...)

I alle tilfælde afhænger det af en konkret vurdering af samtlige relevante omstændigheder, om et forhold har en sådan karakter, at det skal medføre, at ombytningen skal anses som skattepligtig.

(...)

Salg af driftsselskabsaktierne

Efterfølges en skattefri aktieombytning forholdsvis hurtigt af et salg af de ombyttede aktier (eller nogle af disse), kan dette skabe en formodning for skatteundgåelse eller - unddragelse. En sådan formodning opstår, hvor der relativt kort tid efter en ombytning realiseres en gevinst ved salg af aktier, der uden den forudgående ombytning ville have medført en ikke ubetydelig beskatning. Den nærmere baggrund for salget må dog undergives en konkret vurdering. (...)

SKM2019. 401. LSR

SKATs afgørelse om at anse en skattefri aktieombytning som en skattepligtig afståelse af aktier som følge af en tilbagekaldelse af tilladelsen til den skattefrie aktieombytning var omfattet af den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. SKAT var berettiget til at tilbagekalde tilladelsen til skattefri aktieombytning og efterfølgende ophørsspaltning af det ved aktieombytningen nystiftede

selskab, idet efterfølgende ændringer i de forhold, der lå til grund for tilladelsen, ikke blev anmeldt til SKAT. De efterfølgende ændringer bestod i en ekstraordinær stor udlodning af udbytte samt en væsentlig større aktieoverdragelse end anmeldt til og godkendt af SKAT.

SKM2018. 590. HR

Sagen angik om SKAT kunne tilbagekalde en tilladelse til, at selskabet H1 kunne foretage en skattefri tilførsel af aktiver til et nyoprettet selskab, som selskabet H1 ejede sammen med et andet selskab G2.

Højesterets flertal (3-2) fandt, at tilladelsen ikke kunne tilbagekaldes, idet tilførslen af aktiver måtte anses for forretningsmæssigt begrundet. Endvidere fandt Højesteret, at SKAT allerede på tidspunktet for udstedelse af tilladelsen var bekendt med, at selskabet G2 havde en købsoption, hvorefter det kunne købe selskab H1's aktier i det fælles selskab i tilfælde af en børsnotering. Landsretten var kommet til det modsatte resultat.

SKM2011. 501. HR

Appellanten fik i juni 1999 tilladelse til skattefrit at tilføre aktiver til et datterselskab (H1. 1 A/S) under stiftelse, jf. fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2. I juli 1999 blev der foretaget en kapitalforhøjelse i H1. 1 A/S, hvor G1 Inc. indskød kapital i henhold til en betinget aftale herom fra maj 1999. Den 23. december 1999 besluttede generalforsamlingen i H1. 1 A/S at udlodde ca. 19 mio. kr. til appellanten. H1. 1 A/S havde ifølge regnskabet for selskabets første regnskabsår et resultat på ca. 1,8 mio. kr.

Sagen drejede sig om, hvorvidt skattemyndighederne med rette havde tilbagekaldt den meddelte tilladelse til skattefri tilførsel af aktiver med den begrundelse, at udlodningen skulle anses for et kontant vederlag for den foretagne aktivtilførsel i strid med fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2, 1. pkt.

På baggrund af samtlige omstændigheder i den foreliggende sag lagde Højesteret til grund, at der mellem appellanten og G1 Inc. bindende var aftalt en samlet plan for dels forløbet af den planlagte skattefri tilførsel af aktiver til H1. 1 A/S, dels den efterfølgende kapitaltilførsel til dette selskab. Det indgik i det aftalte forløb, at en del af vederlaget til appellanten for tilførslen af aktiver til datterselskabet under stiftelse skulle betales ved udlodning fra datterselskabet af en del af den indskudte kapital.

Ligningsrådets tilladelse af 3. juni 1999 til skattefri tilførsel af aktiver kunne herefter ikke være meddelt med hjemmel i fusionsskattelovens § 15 c, og skattemyndighederne var derfor som udgangspunkt berettigede til at tilbagekalde den. Der forelå ikke sådanne særlige omstændigheder, som kunne begrunde en fravigelse af dette udgangspunkt, idet Højesteret navnlig fastslog, at skattemyndighederne ikke på grundlag af de for myndighederne afgivne oplysninger havde haft grundlag for at antage, at en del af den tilførte kapital umiddelbart efterfølgende skulle benyttes til udlodning til appellanten.

Skattemyndighedernes afgørelse om at tilbagekalde tilladelsen til skattefri tilførsel af aktiver var ikke mangelfuldt begrundet, og afgørelsen om tilbagekaldelse led heller ikke i øvrigt af mangler, der kunne medføre, at afgørelsen var ugyldig.

Skattemyndighederne havde ikke tilsidesat sine pligter til at undersøge sagen og vejlede skatteyderen, og Højesteret tiltrådte derfor, at Skatteministeriet var frifundet for en påstand om erstatning.

SKM2007. 807. DEP

Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle i en sag, hvor der ellers var givet afslag på tilladelse til skattefri aktieombytning og efterfølgende ophørsspaltning. Ministeriet kommenterer sagen.

SKM2003. 399. DEP

Skatteministeriet har - efter en konkret bevisbedømmelse - ved retsforlig i landsretten anerkendt, at indgåelsen af en optionsaftale i den konkrete situation ikke gav grundlag for tilbagekaldelse af den oprindelige tilladelse til skattefri aktieombytning.

EU-domstolens praksis:

Af dommen i sag C-28/95, A. Leur Bloem fremgår, at vurderingen af, om hovedformålet eller et af hovedformålene med aktieombytningen var skatteunddragelse eller skatteundgåelse, må foretages under hensyn til alle omstændigheder i sagen, se præmis 41. Såfremt transaktionen ikke er foretaget ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, skaber det en formodning for skatteunddragelse eller skatteundgåelse, se præmis 40. EU-Domstolens nyere praksis bekræfter de centrale præmisser i sag C-28/95, A. Leur Bloem, præmis 40 og 41.

Sag C-321/05, Hans Markus Kofoed, vedrørte spørgsmålet om et udbetalt udbytte skulle indgå i beregningen af den kontante udligningssum, således at denne sum udgjorde mere end 10 %, hvorefter de objektive betingelser for skattefri ombytning af aktier, efter den daværende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 13 ikke længere var opfyldt. Spørgsmålet om tilbagekaldelse var ikke forelagt EU-Domstolen. EU-Domstolen anfører, at der i sagen foreligger indicier, som eventuelt kunne begrunde tilbagekaldelse, herunder manglen på en konkret forretningsmæssig begrundelse for ombytningen, ligesom den nære tidsmæssige sammenhæng mellem aktieombytningen og den efterfølgende udbytteudlodning kan udgøre et indicium for, at hovedformålet eller et af hovedformålene med aktieombytningen har været skatteunddragelse eller skatteundgåelse, jf. præmis 39 sammenholdt med punkt 59 i generaladvokatens forslag til afgørelse.

Af dommen i sag C-352/08, Modehuis A Zwijnenburg, præmis 44-46, følger det, at tilbagekaldelsesadgangen efter fusionsskattedirektivets artikel 15, stk. 1, litra a, skal fortolkes indskrænkende under hensyntagen til dens ordlyd, dens formål og den sammenhæng, hvori den indgår, og at medlemsstaterne kun undtagelsesvis kan inddrage adgangen til at anvende fusionsskattedirektivet. Det fremgår endvidere, at skattemyndighederne ved vurderingen af, om en påtænkt disposition har skatteunddragelse eller skatteundgåelse som formål, ikke kan anvende forud fastsatte, generelle kriterier, men skal foretage en samlet undersøgelse af den konkrete transaktion.

Af dommen i sag C-126/10, Foggia, fremgår, at der i forbindelse med den samlede undersøgelse skal tages hensyn til de forhold, som forelå på "tidspunktet for fusionen", jf. præmis 38. Det fremgår endvidere af præmis 49, at der skal foretages en afvejning mellem forretningsmæssige begrundelser for omstruktureringen og de skattemæssige fordel ved arrangementet, da "Ved systematisk at antage, at en besparelse i de strukturelle omkostninger som følge af en nedsættelse af de administrative omkostninger og forvaltningsomkostningerne udgør en forsvarlig økonomisk betragtning uden at tage hensyn til andre formål med den påtænkte transaktion, og særligt de skattemæssige fordele, vil bestemmelsen i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 være frataget hele sit formål, som består i at bevare medlemsstaternes finansielle interesser, idet det i overensstemmelse med niende betragtning til direktivet fastsættes, at medlemsstaterne bør have mulighed for at kunne afslå at anvende direktivets bestemmelser i tilfælde af skattesvig eller skatteunddragelse."

4. Skattestyrelsens opfattelse

Det er muligt at foretage en skattefri omstrukturering enten med tilladelse (det subjektive system), eller uden tilladelse (det objektive system). Hvis der søges om tilladelse til en skattefri omstrukturering, foretager Skattestyrelsen en konkret vurdering af, om hovedformålet eller et af hovedformålene med omstruktureringen er skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Hvor der kan foreligge en risiko for, at hovedformålet med en skattefri omstrukturering er skatteunddragelse eller skatteundgåelse, skal Skattestyrelsen foretage en konkret vurdering af, om der er en forretningsmæssig begrundelse for omstruktureringen. Den konkrete vurdering og eksempler på, hvad der indgår i denne vurdering er beskrevet i Den juridiske vejledning C. D. 6.1.4, D. C. 6.2.5.1 og i C. D. 6.3.4.

Hvis der ikke er nogen forretningsmæssig begrundelse og skatteundgåelse er hovedformålet eller et af hovedformålene, gives der afslag på anmodningen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at hvis der ikke er en forretningsmæssig begrundelse for en omstrukturering, må omstruktureringen formodes at være skattemæssigt begrundet, når der er en skattemæssig fordel ved den.

I SKM2007. 807. DEP har Skatteministeriet redegjort nærmere herfor. Kommentaren er givet i forlængelse af SKM2007. 806. LSR, hvor ministeriet tog bekræftende til genmæle. Af SKM2007. 807. DEP følger, at *"Er parterne ikke i stand til i rimelig grad at konkretisere eller sandsynliggøre, at de påberåbte forretningsmæssige hensyn er reelle, samtidig med at den selskabsmæssige omstrukturering faktisk har skattemæssige fordele, må det antages, at de sidstnævnte hensyn har været hovedformålet eller et af hovedformålene bag ønsket om omstruktureringen. Det er ikke tilstrækkeligt, at parterne blot påberåber sig hensyn, der i praksis er anerkendt som gyldige forretningsmæssige hensyn. Det må under alle omstændigheder kræves, at disse hensyn konkretiseres og underbygges."*

Hvis der er en forretningsmæssig begrundelse for omstruktureringen, skal der foretages en samlet konkret afvejning mellem den forretningsmæssige begrundelse og skattefordelene med henblik på overvejelsen af, om der skal gives tilladelse eller afslag på anmodningen. Se Foggia-dommen i C-126/10. Det skal således vurderes, om skatteunddragelse eller skatteundgåelse er hovedformålet eller et af hovedformålene med omstruktureringen. Hvis der gives afslag på anmodningen, vil skatteyderen være henvist til at benytte det objektive system.

Hvis der gives tilladelse, fordi der er en forretningsmæssig begrundelse, men der er risiko for skatteundgåelse, bør der stilles vilkår for tilladelsen vedrørende den potentielle skatteundgåelse. Herved kan Skattestyrelsen reagere som følge af bristende forudsætninger, hvis det efterfølgende viser sig, at det reelle hovedformål (eller et af dem) var skatteundgåelse. I praksis stiller Skattestyrelsen almindeligvis vilkår for tilladelsen.

Ad 1. Skattestyrelsens forståelse af SKM2018. 590. HR

Højesterets begrundelse

I SKM2018. 590. HR fandt Højesteret, at en tilladelse til en skattefri tilførsel af aktiver ikke kunne tilbagekaldes, idet tilførslen af aktiver måtte anses for forretningsmæssigt begrundet. Endvidere fandt Højesteret, at SKAT allerede på tidspunktet for udstedelse af tilladelsen var bekendt med, at selskabet G2 havde en købsoption, hvorefter det kunne købe selskab H1's aktier i det fælles selskab i tilfælde af en børsnotering.

Højesteret lagde især vægt på, at den selskabsretlige effektuering af tilførslen af aktiver til G2 den 1. september 2010 skete med henblik på at gennemføre den bindende aftale om bl.a. tilførsel af aktiver, som G1 og H1 havde indgået den 18. december 2009.

G1's købsoption blev den 9. december 2009 oplyst til SKAT. Det blev bl.a. oplyst for SKAT, at G1 kunne udnytte optionen når som helst, herunder som et led i en børsnotering af G1. Højesteret fandt, at SKAT måtte antages at have været opmærksom på, at en børsnotering kunne blive aktuel også kort tid

efter meddelelsen af tilladelsen til skattefri tilførsel af aktiver, selv om repræsentanten havde givet udtryk for, at der ikke aktuelt var tale om planer om en børsnotering. Højesteret fandt, at de oplysninger, som repræsentanten gav SKAT, ikke gav SKAT grundlag for at antage, at børsnotering ikke kunne ske inden for kortere tid.

Efter det anførte fandt Højesteret, at samarbejdet mellem G1 og H1 og tilførslen af aktiver til G2, som beskrevet i tilladelsen, måtte anses for forretningsmæssigt begrundet.

I marts 2010 indgik G1 et letter of engagement med tre investeringsbanker. Højesteret fandt, at der den 9. april 2010, da H1 første gang blev orienteret om planerne om børsnotering alene var tale om undersøgelser af mulighederne for børsnotering. Børsnoteringen fandt sted den 5. oktober 2010, og H1 afstod sine aktier i G2 som led i børsnoteringen.

Højesteret fandt, at de nævnte forhold og øvrige begivenheder, der fandt sted i tiden efter den 18. december 2009 ikke ændrede på bedømmelsen af formålet med samarbejdet og tilførslen af aktiver som forretningsmæssigt begrundet. Det forhold, at der gik nogen tid mellem parternes aftale af 18. december 2009 og den selskabsretlige effektuering af tilførslen af aktiver den 1. september 2010 ændrede ikke på vurderingen.

Efter en samlet bedømmelse fandt Højesteret herefter, at transaktionen ikke som hovedformål eller som et af hovedformålene havde skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Skattestyrelsens forståelse

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Højesterets dom ikke er en underkendelse af Skattestyrelsens praksis for tilbagekaldelse af tilladelser til skattefri omstrukturering. Det er praksis, at tilbagekaldelse sker efter en samlet bedømmelse af den konkrete transaktion. Denne praksis er bekræftet med Højesterets dom.

Det forhold, at Højesteret især lagde vægt på, at den selskabsretlige effektuering af tilførslen af aktiver skete med henblik på at gennemføre den bindende aftale, der var indgået mellem G1 og H1, skal efter Skattestyrelsens opfattelse indgå ved fremtidige vurderinger af, om en tilladelse til skattefri omstrukturering kan tilbagekaldes.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Højesterets dom ikke er udtryk for, at begivenheder mellem tidspunktet for meddelelse af tilladelsen og gennemførelse af omstruktureringen ikke kan få betydning for bedømmelsen af formålet med omstruktureringen.

I SKM2018. 590. HR ansås de begivenheder, der indtraf mellem tilladelsen og gennemførelsen, ikke at ændre på bedømmelsen af formålet med samarbejdet og tilførslen af aktiver. Højesteret fandt, at det var oplyst for SKAT, at der var en køboption, som kunne udnyttes når som helst. Højesterets dom må derfor fortolkes sådan, at udnyttelsen af køboptionen ikke var en efterfølgende omstændighed, som kunne begrunde en tilbagekaldelse. Derudover fandt Højesteret, at børsnoteringen først endeligt var besluttet den 5. oktober 2010, og at det derfor ikke før dette tidspunkt var sikkert, at den ville blive gennemført. På dette tidspunkt var omstruktureringen gennemført selskabsretligt.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en myndigheds mulighed for at tilbagekalde en afgørelse som følge af bristende forudsætninger svækkes, hvis myndigheden kunne have taget det forhold, som begrunder tilbagekaldelsen, i betragtning ved udstedelsen af afgørelsen, når forholdet er blevet oplyst til myndigheden i forbindelse med tilladelsessagen.

Højesterets dom må læses sådan, at der ved fremtidige vurderinger ikke skal lægges vægt på oplysninger om, at der ikke aktuelt er planer om fx en børsnotering, hvis der i øvrigt er grundlag for at antage, at fx

en børsnotering vil kunne ske inden for kortere tid. Et sådant forhold må i stedet tages i betragtning ved udstedelsen af afgørelsen, og bør derfor medføre et anmeldelsesvilkår.

Et anmeldelsesvilkår gør det muligt for Skattestyrelsen senere at vurdere, om et stillet vilkår er brudt, og dermed om der er tale om bristende forudsætninger. Hvis der ikke stilles anmeldelsesvilkår, mister Skattestyrelsen muligheden for at påberåbe sig bristende forudsætninger i en tilbagekaldelse, når forudsætninger først brister efter gennemførslen af omstruktureringen. Det er derfor vigtigt, at Skattestyrelsen gør opmærksom på de forudsætninger, som en tilladelse gives under.

Anmeldelsesvilkårets rolle er give skatteforvaltningen en mulighed for at oplyse, hvilke forhold, der udgør afgørende forudsætninger for tilladelsen. Hvis disse forudsætninger brister, efter at tilladelsen er givet, har Skattestyrelsen mulighed for at foretage en ny, samlet bedømmelse af omstruktureringen. Hvis den samlede bedømmelse viser, at der er tale om skatteunddragelse eller skatteundgåelse, kan tilladelsen tilbagekaldes.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2018. 590. HR indeholder ovennævnte fortolkningsbidrag til vurderingen af lignende situationer.

Praksis er, at der som hovedregel stilles et anmeldelsesvilkår, og denne praksis skal fortsætte.

Ad 2. Praksis for tilbagekaldelse af tilladelser til skattefri omstrukturering som følge af efterfølgende ændringer, hvor der ikke er anmeldelsesvilkår

En medlemsstat kan nægte at anvende eller kan tilbagekalde anvendelse af alle eller enkelte dele af bestemmelserne i fusionsskattedirektivets art. 4-14, jf. fusionsskattedirektivets art. 15, stk. 1, litra a. Denne artikel fastslår, at en tilladelse kan tilbagekaldes, hvis transaktionen som hovedformål eller et af hovedformålene har skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Fusionsskattedirektivet er implementeret i aktieavancebeskatningsloven og i fusionsskatteoven, der giver mulighed for at opnå tilladelse til skattefri aktieombytning, spaltning eller tilførsel af aktiver. Der kan som nævnt stilles vilkår for tilladelsen (anmeldelsesvilkår). I det følgende antages det, at ændringen ikke er omfattet af et vilkår for tilladelsen, med mindre det specifikt er anført.

Herudover er der i dansk ret en uskreven retsgrundsætning om, at en myndighed i visse situationer kan tilbagekalde en forvaltningsafgørelse som følge af enten urigtige eller bristende forudsætninger, jf. Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit A. A. 5.3.

Det har væsentlig betydning for Skattestyrelsens vurdering af muligheden for at tilbagekalde en tilladelse til skattefri omstrukturering som følge af bristende forudsætninger, om der foreligger nye oplysninger i sagen.

Der er således normalt ikke adgang til at tilbagekalde en begunstigende afgørelse på baggrund af en ren omvurdering af faktiske oplysninger, som forelå for myndigheden, da den traf sin oprindelige afgørelse.

Skattestyrelsen bærer bevisbyrden for, at der er et tilstrækkeligt grundlag for tilbagekaldelsen. Skattestyrelsen skal derfor undersøge nye faktiske oplysninger grundigt, så det sikres, at en eventuel tilbagekaldelse sker på et tilstrækkeligt grundlag.

Skattestyrelsens mulighed for at tilbagekalde en tilladelse som følge af bristende forudsætninger svækkes endvidere, hvis Skattestyrelsen kunne have taget det forhold, som begrunder tilbagekaldelsen, i betragtning ved udstedelsen af afgørelsen, idet forholdet er blevet oplyst i forbindelse med tilladelsessagen.

Muligheden for at tilbagekalde en tilladelse til skattefri omstrukturering kan benyttes af Skattestyrelsen, hvis der er tale om skatteunddragelse eller skatteundgåelse. Der kan dog også være tale om en omstrukturering, som er en del af et større arrangement, hvor det vil give mening at anvende ligningslovens § 3 på det samlede arrangement i stedet for at tilbagekalde en tilladelse til skattefri omstrukturering, der indgår som et element i det samlede arrangement.

Det vil sige, at der udover muligheden for at tilbagekalde en tilladelse til skattefri omstrukturering, også er en mulighed for at tilsidesætte et samlet arrangement efter ligningslovens § 3. En tilbagekaldelse skal ikke forelægges Skatterådet, men det skal en afgørelse efter ligningslovens § 3, jf. ligningslovens § 3, stk. 7.

Samlet vurdering af den konkrete transaktion

Det følger af EU-Domstolens praksis, at der skal foretages en samlet vurdering af den konkrete transaktion i forbindelse med tilbagekaldelse af tilladelsen til skattefri omstrukturering. Det følger endvidere af EU-Domstolens praksis, at medlemsstaterne kun undtagelsesvis og i særlige tilfælde kan inddrage adgangen til at anvende fusionsskattedirektivets bestemmelser, og at en transaktion, der bygger på flere formål, hvori skattemæssige betragtninger kan indgå, kan udgøre en forsvarlig økonomisk betragtning, hvis de skattemæssige betragtninger ikke er fremherskende i forbindelse med den pågældende transaktion. Se fx dommene i sagerne C-352/08 Modehuis A Zwijnenburg, præmis 45, og C-125/10 Foggia, præmis 35

Endvidere følger det af dommen i sag C-321/05, Hans Markus Kofoed, at efterfølgende forhold, som et hurtigt salg, kan udgøre et indicium for, at hovedformålet eller et af hovedformålene har været skatteunddragelse eller skatteundgåelse, jf. præmis 39 sammenholdt med punkt 59 i generaladvokatens forslag til afgørelse.

Af Skatteministeriets kommentar til et forlig (SKM2003. 399. DEP) fremgår, at ministeriet under retssagen var enig i, at det centrale bevistema i sager om tilbagekaldelse, om skatteunddragelse, herunder skatteudskydelse, er hovedformålet eller et af hovedformålene med den oprindelige omstrukturering. Ministeriet var endvidere enig i, at omstændighederne i forbindelse med efterfølgende dispositioner kan have betydning som "bevismomenter i relation til spørgsmålet om det egentlige formål med den oprindelige aktieombytning".

Skatteministeriet anførte i tilknytning hertil, at anmeldelsesvilkåret ikke blev praktiseret på den måde, at en væsentlig ændring som for eksempel salg af holdingselskabets aktier i driftsselskabet altid medførte tilbagekaldelse af tilladelsen til skattefri aktieombytning, men at muligheden for en dispensation på grundlag af en konkret vurdering af omstændighederne i den enkelte sag hele tiden har været til stede. Anmeldelsesvilkåret er således udtryk for, at skattemyndighederne sikrer sig, at der i overensstemmelse med fusionsskattedirektivet og EU-domstolens praksis, foretages en konkret vurdering, hver gang der er tale om salg eller andre væsentlige ændringer inden for 3 år efter gennemførelse af aktieombytningen.

Ved vurderingen, af om en skattefri omstrukturering har skatteunddragelse eller skatteundgåelse som hovedformål eller som et af hovedformålene, må der ses på både det kendskab, som det indskydende selskab har haft og på det kendskab og de hensigter, som det modtagende selskab har haft. Det bør indgå i vurderingen, om det indskydende og det modtagende selskab er koncernforbundne. Når det modtagende og det indskydende selskab er koncernforbundne, kender de hinandens hensigter. Det var ikke tilfældet i SKM2018. 590. HR, hvor der ikke var koncernforbindelse mellem det indskydende og det modtagende selskab.

Der må også ses på, hvilket kendskab selskabernes aktionærer, samt direkte og indirekte kontrollerende parter har haft. Her kan det også have en betydning, hvilket kendskab aktionærerne i det indskydende selskab har til hensigten hos det modtagende selskab.

Både det indskydende og det modtagende selskab vil have en fordel af at foretage en skattefri omstrukturering som følge af, at det modtagende selskab succederer i det indskydende selskabs anskaffelsessum. Det er det indskydende selskab, der umiddelbart opnår en skattemæssig fordel ved at anvende fusionsskattelovens regler. Men det modtagende selskab vil også have en fordel ved transaktionen, da den skattefri omstrukturering muliggør et køb før skat, fordi skattebetalingen er udskudt. Fordelen ved skatteudskydelsen vil blive delt mellem det indskydende selskab og det modtagende selskab på baggrund af parternes forhandlingsstyrke. Disse forhold indgår i Skattestyrelsens vurdering af, om en tilladelse til skattefri omstrukturering skal tilbagekaldes, da de er med til at belyse, hvad der er omstruktureringens formål.

Efterfølgende ændringer

Når der gives en tilladelse til at foretage en skattefri omstrukturering, kan der være forskel på det tidspunkt, hvor tilladelsen gives, og det tidspunkt, hvor omstruktureringen gennemføres. Når Skattestyrelsen vurderer, om der er grundlag for at give tilladelse til en skattefri omstrukturering, sker det på baggrund af ansøgningens oplysninger om de forretningsmæssige årsager, og sagens faktiske omstændigheder.

Det udelukker dog ikke, at der fra tidspunktet, hvor tilladelsen gives, til tilladelsen faktisk udnyttes, indtræder ændringer i de årsager, der blev oplyst i forbindelse med anmodningen om tilladelse og formålet med omstruktureringen.

Af EU-domstolens dom i sag C-126/10, Foggia, fremgår, at der i forbindelse med den samlede undersøgelse skal tages hensyn til de forhold, som forelå på "tidspunktet for fusionen". Spørgsmålet, om hvornår tidspunktet for omstruktureringens gennemførelse anses at være, er dog ikke problematiseret i dommen, så EU-domstolens dom indeholder ikke en udtrykkelig stillingtagen til spørgsmålet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at begivenheder efter vedtagelsen ikke i sig selv fører til tilbagekaldelse. Sådanne begivenheder kan udgøre bevismomenter i den samlede konkrete vurdering, og de kan kun skabe en formodning for, at hovedformålet eller et af hovedformålene med den oprindelige transaktion har været skatteunddragelse eller skatteundgåelse. Der kan være tale om omstændigheder, der skaber en formodning for, at der har foreligget urigtige forudsætninger for tilladelsen, jf. Den juridiske vejledning 2020-1 A. A. 5.3.

Der foretages en samlet vurdering af den konkrete transaktion i forbindelse med tilbagekaldelse af tilladelsen til skattefri omstrukturering.

I domspraksis er der ikke taget klar stilling til, i hvilket omfang begivenheder mellem tilladelsestidspunktet og gennemførelsestidspunktet kan medføre tilbagekaldelse.

I SKM2018. 590. HR var der ikke grundlag for i den konkrete situation at tilbagekalde tilladelsen som følge af begivenheder eller forhold indtruffet i denne periode. Dommen medfører dog ikke, at Skattestyrelsen er afskåret fra at tilbagekalde en tilladelse på baggrund af begivenheder indtruffet i denne periode.

Det fremgår af dommen, at der ved vurderingen af, om en omstrukturering er forretningsmæssigt begrundet, lægges vægt på forholdene på aftaletidspunktet. Højesterets dom udelukker dog ikke, at efterfølgende begivenheder kan have indflydelse på, om omstruktureringen er forretningsmæssigt begrundet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at begivenheder, der indebærer ændringer i forhold til det, der var oplyst på tilladelsestidspunktet, dvs. begivenheder, der indtræffer i perioden mellem tilladelsestidspunktet og gennemførelsestidspunktet, ikke i sig selv medfører en tilbagekaldelse som følge af bristende forudsætninger. Der skal altid foretages en samlet vurdering af, om den konkrete transaktion som hovedformål eller som et af hovedformålene har haft skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Bristende forudsætninger

Når der er tale om bristende forudsætninger, afhænger muligheden for at tilbagekalde en tilladelse til skattefri omstrukturering i høj grad, af om forudsætningerne for tilladelsen brister før eller efter, at omstruktureringen er gennemført.

Ændringer mellem tilladelsestidspunktet og gennemførelsestidspunktet kan indebære, at de oplysninger om den forretningsmæssige begrundelse, der oprindeligt blev givet, ikke længere er relevante. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ændringer i grundlaget for at gennemføre en skattefri omstrukturering mellem tilladelsestidspunktet og gennemførelsestidspunktet efter en konkret vurdering kan føre til tilbagekaldelse. Tilbagekaldelse kan ske, hvis det vurderes, at der på gennemførelsestidspunktet ikke længere foreligger en forretningsmæssig begrundelse for omstruktureringen, og hvis det vurderes, at formålet med at gennemføre omstruktureringen nu er skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Det kan fx være tilfældet, hvis en virksomhed på tilladelsestidspunktet ønsker at udskille en virksomhedsgren med henblik på opkøb af konkurrerende virksomheder, og man derfor får en tilladelse på dette grundlag. Hvis virksomheden efterfølgende - inden gennemførelsen - skifter mening, så virksomheden nu ønsker at udskille virksomhedsgrenen med henblik på at sælge den, så kan en tilladelse meddelt på det første grundlag tilbagekaldes ud fra en samlet konkret vurdering, hvis denne konkrete vurdering fører til, at hovedformålet eller et af hovedformålene på gennemførelsestidspunktet er skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Skatteyderen skal derfor i sådanne tilfælde, hvor formålet med en påtænkt skattefri omstrukturering ændrer sig, indsende en ny anmodning om tilladelse til skattefri omstrukturering på det nye grundlag. Skattestyrelsen vil herefter foretage en ny konkret vurdering af omstruktureringen på det nye grundlag (formål). Det vil også være tilfældet, hvis Skattestyrelsen har tilbagekaldt en tilladelse til skattefri omstrukturering, og ansøgeren indsender en ny anmodning.

Der kan her sondres mellem de to situationer:

I den ene situation indsender ansøger på eget initiativ en ny ansøgning, fordi ansøger selv har erkendt, at den oprindelige tilladelse ikke længere gælder. Skattestyrelsen vil her træffe afgørelse på baggrund af de nye oplysninger.

I den anden situation indsender ansøger, som følge af Skattestyrelsens tilbagekaldelse af den oprindelige tilladelse, en ny ansøgning om tilladelse til skattefri omstrukturering. Når man ansøger, skal der være tale om en ny ansøgning med nye oplysninger, og ikke blot en gentagelse af den samme ansøgning. Foreligger der ikke nye oplysninger, vil Skattestyrelsen meddele afslag.

Hvis der foreligger nye oplysninger i forhold til de oplysninger, der indgik i afgørelsen om tilbagekaldelse, vil disse nye oplysninger også indgå i en ny afgørelse.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2020-2 A. A. 5.3, at i tilfælde, hvor der i tiden efter afgørelsen er indtruffet omstændigheder, der forrykker grundlaget for afgørelsen, vil tilbagekaldelse som udgangspunkt kun kunne ske "med fremtidig virkning". Dette kan dog fraviges, hvis afgørelsen er betinget af, at en oprindelig forudsætning ikke senere bortfalder. At en afgørelse kun kan tilbagekaldes "med fremtidig

virkning" opfatter Skattestyrelsen, således at tilladelser til skattefri omstrukturering som udgangspunkt kun kan tilbagekaldes som følge af bristende forudsætninger, inden omstruktureringen gennemføres.

Den juridiske vejledning nævner, at tilbagekaldelse kan ske, hvis borgeren/ virksomheden ikke overholder nærmere vilkår.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at i relation til tilladelser til skattefri omstrukturering kan tilbagekaldelse ske bagud i tid, hvis et stillet vilkår ikke overholdes. Tilbagekaldelse kan dog kun ske efter en ny samlet vurdering af, om hovedformålet eller et af hovedformålene i den konkrete situation er skatteunddragelse eller skatteundgåelse. (Se mere under ad 3 nedenfor). Der kan med fordel stilles anmeldelsesvilkår, der er målrettet en konkret bekymring som fx et efterfølgende salg, men tilbagekaldelse kræver altid, at der foretages en samlet vurdering.

Den juridiske vejledning nævner også den situation, at borgerens/ virksomhedens egne faktiske omstændigheder har ændret sig, således at grundlaget for den oprindelige afgørelse er ændret med den konsekvens, at afgørelsen ændres "med fremtidig virkning". I relation til tilladelser til skattefri omstrukturering betyder "med fremtidig virkning", at ændringer i virksomhedens egne faktiske omstændigheder kun kan medføre en tilbagekaldelse, hvis ændringerne sker inden gennemførelsestidspunktet.

I situationer, hvor der er tale om bristende forudsætninger, er det tidspunktet for den selskabsretlige gennemførelse af omstruktureringen, der udgør grænsen for, om ændringer i borgerens/ virksomhedens egne faktiske forhold kan medføre, at en tilladelse til skattefri omstrukturering kan tilbagekaldes.

Ændringer i borgerens/ virksomhedens egne faktiske forhold efter gennemførelsestidspunktet kan kun indgå som bevismomenter i den samlede konkrete vurdering af, om der forelå urigtige forudsætninger, medmindre der er stillet vilkår for tilladelsen. Sådanne ændringer vil efter omstændighederne kunne dokumentere eller sandsynliggøre, at der forelå urigtige forudsætninger på det tidspunkt, da tilladelsen blev givet. Se nedenfor.

I SKM2018. 590. HR giver Højesteret ikke udtryk for, at ændringer i omstændighederne, der opstår i perioden mellem tilladelsestidspunktet og gennemførelsestidspunktet, aldrig kan have betydning. Det var alene vurderingen, at de ikke havde det i den konkrete sag.

Hvis Skattestyrelsen på tilladelsestidspunktet vidste eller burde vide, at der fx var planer om en børsnotering, og Skattestyrelsen ikke lagde vægt på dette forhold ved at stille vilkår om børsnoteringen, kan en børsnotering efter gennemførelsestidspunktet for omstruktureringen ikke være en bristende forudsætning. Hvis Skattestyrelsen i en sådan situation skal kunne påberåbe sig bristende forudsætninger på baggrund af forhold, der indtræder efter gennemførelsestidspunktet, er det et krav, at der er stillet anmeldelsesvilkår.

Hvis der derimod sker en børsnotering inden gennemførelsestidspunktet, og det ikke var oplyst, at der var planer herom, da tilladelsen blev givet, kan børsnoteringen potentielt være en bristet forudsætning. Den vil indgå som et bevismoment i forhold til hensigten med omstruktureringen, da tilladelsen blev givet.

Hvis der i tiden efter en afgørelse er indtruffet omstændigheder, der forrykker grundlaget for afgørelsen, vil udgangspunktet som nævnt være, at tilbagekaldelsen kun kan ske med fremtidig virkning. Dette kan dog fraviges, hvis afgørelsen er betinget af, at en oprindelig forudsætning ikke senere bortfalder, jf. Den juridiske vejledning 2020-2 A. A. 5.3. Derfor er det særlig vigtigt, at Skattestyrelsen overvejer, om der skal stilles særlige vilkår, når der gives en tilladelse.

Det bør i forbindelse med tilladelsen overvejes at stille vilkår om, at det skal anmeldes, hvis de forventede datoer for omstruktureringens gennemførelse rykkes.

Opsummering

En tilladelse til skattefri omstrukturering kan som udgangspunkt ikke tilbagekaldes som følge af bristende forudsætninger (ændringer i borgerens/virksomhedens egne faktiske omstændigheder) efter, at omstrukturen er gennemført, når der ikke er stillet vilkår for tilladelsen.

De omstændigheder, der er lagt til grund for tilladelsen, skal være til stede ved gennemførelsen af omstrukturen. Skattestyrelsen vil fremover, når der gives tilladelse til skattefri omstrukturering, i hver enkelt sag vurdere, om der ved tilladelsen, foruden det sædvanlige anmeldelsesvilkår, også skal stilles vilkår, om at de omstændigheder, der ligger til grund for tilladelsen, ikke ændrer sig i tiden mellem tilladelsestidspunktet og gennemførelsestidspunktet.

Urigtige forudsætninger

Der kan også ske tilbagekaldelse af tilladelse til omstrukturering som følge af urigtige forudsætninger, dvs. omstændigheder, der forelå allerede på tilladelsestidspunktet, jf. Den juridiske vejledning 2020-2 A. A. 5.3.

Begivenheder, der indtræffer efter tilladelsestidspunktet, kan også efter en konkret vurdering indgå som bevismomenter i en vurdering af, om formålet med omstrukturen allerede på tilladelsestidspunktet var skatteundgåelse eller skatteunddragelse og om tilladelsen derfor kan tilbagekaldes som følge af urigtige forudsætninger.

Der kan være tale om, at der indtræffer begivenheder, der ikke er i overensstemmelse med det, der forelå oplyst på tilladelsestidspunktet. Der kan også være tale om, at de faktiske forhold viser sig at afvige fra det oprindeligt oplyste. Efter en konkret vurdering kan sådanne begivenheder eller ændringer i forholdene i nogle situationer indikere, at de oplysninger, der blev givet under anmodningens behandling, ikke var korrekte. Dette ses af EU-domstolens afgørelse C-321/05.

I givet fald kan det medføre, at tilladelsen kan tilbagekaldes som følge af urigtige forudsætninger. Omstrukturen vil så medføre beskatning på omstruktureringstidspunktet.

Ugyldige afgørelser

Herudover vil Skattestyrelsen være berettiget til at tilbagekalde ugyldige afgørelser. Det kan fx være tilfældet, hvis en afgørelse lider af en retlig mangel, fx ikke har hjemmel i loven. I givet fald er afgørelsen som udgangspunkt ugyldig, med mindre der foreligger særlige omstændigheder, der taler imod. Sådanne omstændigheder kan eksempelvis være god tro, berettigede forventninger, værdispild og indretningssynspunkter, jf. Den juridiske vejledning 2020-2 A. A. 5.3.

For ugyldige afgørelser er det klare udgangspunkt, at sådanne ikke kan opretholdes, jf. fx SKM2011. 501. HR, hvor Højesteret fandt, at en afgørelse fra Ligningsrådet var ugyldig, og at skattemyndighederne derfor som udgangspunkt havde været berettigede til at tilbagekalde tilladelsen.

Ad 3 Praksis for tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri omstrukturering med anmeldelsesvilkår begrundet i efterfølgende væsentlige ændringer

Det præciseres hermed, at det fortsat er dansk praksis, at bestemmelserne om tilbagekaldelse skal fortolkes således, at efterfølgende ændringer ikke i sig selv kan begrunde tilbagekaldelse af en tilladelse til skattefri omstrukturering.

Efterfølgende væsentlige ændringer kan derimod udgøre bevismomenter (indicier) i den samlede konkrete vurdering af det egentlige formål med den oprindelige omstrukturering, ligesom efterfølgende væsentlige

ændringer kan skabe en formodning for, at hovedformålet eller et af hovedformålene med den oprindelige transaktion har været skatteunddragelse eller skatteundgåelse.

Efterfølgende væsentlige ændringer medfører således ikke i sig selv en tilbagekaldelse. Tilbagekaldelse sker kun, hvis en konkret vurdering fører til, at ændringen bør medføre bortfald af tilladelsen.

Dette var også tilfældet i SKM2019. 401. LSR. Her havde en far og en søn opnået tilladelse til at foretage en skattefri aktieombytning af aktierne i et fælles holdingselskab og en efterfølgende ophørsspaltning af det erhvervende selskab, så faren og sønnen ville få hver sit holdingselskab. Der var stillet anmeldelsesvilkår. Klagerens revisor sendte efterfølgende en forespørgsel til SKAT om, hvorvidt den skattefri omstrukturering fortsat ville kunne tillades efter en eventuel overdragelse af 5-10 % aktier fra farens nye holdingselskab til sønnens holdingselskab. SKAT bekræftede dette. Der blev herefter foretaget en ekstraordinær stor udlodning til farens og sønnens nye holdingselskaber, og der blev overdraget 23 % af aktierne fra farens holdingselskab til sønnens holdingselskab. Disse ændringer blev ikke anmeldt. Udlodningen muliggjorde, at aktierne i det fælles holdingselskab kunne overdrages fra farens holdingselskab til sønnens holdingselskab til en betydelig lavere pris, hvorfor der var taget større hensyn til skatteundgåelse end til driftsøkonomiske hensyn. SKAT var derfor berettiget til at tilbagekalde afgørelsen. Det vil sige, at der blev foretaget en konkret vurdering. Afgørelsen blev ikke kun tilbagekaldt, fordi der ikke var sket anmeldelse.

Dette er i overensstemmelse med Skatteministeriets kommentar i SKM2003. 399. DEP, hvoraf fremgår, at anmeldelsesvilkåret er udtryk for, at skattemyndighederne sikrer sig, at der i overensstemmelse med fusionsskattedirektivet og EU-domstolens praksis foretages en konkret vurdering, hver gang der er tale om salg eller andre væsentlige ændringer inden for 3 år efter aktieombytningen.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2020-12 A. A. 5.3, at bristende forudsætninger kan medføre tilbagekaldelse bl.a. hvis en borger/virksomhed ikke overholder nærmere vilkår, forbehold eller betingelser, der er fastsat i forbindelse med afgørelsen. Fastsættelse af sådanne vilkår, forbehold eller betingelser kræver normalt særlig hjemmel. Denne særlige hjemmel findes i de enkelte bestemmelser om skattefri omstrukturering i henholdsvis fusionsskatteoven og aktieavancebeskatningsloven.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit C. D. 6.3.6.2, at "Hvis det vurderes, at den efterfølgende ændring i sig selv vil medføre omgåelse af skattelovgivningen, eller at ændringen ikke harmonerer med det oprindelige formål med tilladelsen, vil den skattepligtige modtage en afgørelse herom. Når den skattepligtige har fået en sådan afgørelse, vil ombytningen blive anset for skattepligtig, hvis ændringen alligevel gennemføres." (...)

Det har vist sig, at denne sætning i Den juridiske vejledning i praksis har givet anledning til tvivl, om hvorvidt efterfølgende ændringer i sig selv kan medføre, at en tilladelse til skattefri aktieombytning tilbagekaldes. Der kan derfor også være tvivl, om hvorvidt tilladelse til andre former for skattefri omstrukturering kan tilbagekaldes.

Den juridiske vejledning, afsnit 2021-1 C. D. 6.3.6.2 vil blive præciseret på dette punkt.

5. Gyldighed

Der vil blive indarbejdet et resumé af dette styresignal i Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. D. 6.3.6.2., C. D. 6.2.5.2 og i et nyoprettet afsnit. Styresignalet er fortsat gældende og kan ikke anses for ophævet i forbindelse med indarbejdelsen af resuméet i Den juridiske vejledning.

Skatteministeriet, den 18. december 2020

MORTEN BØDSKOV