



HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 20. december 2023

Sag BS-19139/2023-HJR
(1. afdeling)

A,
B
og
Boet efter C ved D
(advokat Thomas Frøbert for alle)

mod

Skatteministeriet
(advokat Mattias Chor)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 14. afdeling den 17. marts 2023 (BS-38385/2019-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Hanne Schmidt, Lars Hjortnæs, Jan Schans Christensen, Kristian Korfits Nielsen og Peter Mørk Thomsen.

Påstande

Appellanterne, A og B, har nedlagt påstand om, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at anfordringslån dateret den 2. marts 2012 oprindelig på 2.500.000 kr., mellemregning pr. 1. januar 2012 oprindelig på 833.693 kr., mellemregning pr. 1. januar 2012 oprindelig på 2.788.802 kr. og lån oprindelig på 200.000 kr., alle med E som debitor, ikke kan anses for hævet over hæverækkefølgen, jf. virksomhedsskattelovens § 5, stk. 1, fra Bs og As virksomhedsordninger i indkomståret 2013 eller senere.

A og B har desuden nedlagt påstand om, at sagen hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen med henblik på foretagelse af konsekvensændringer for

indkomståret 2013 og efterfølgende indkomstår foranlediget af, at de fordringer, der er nævnt ovenfor, udgår af Bs og As virksomhedsordninger.

Appellanten, Boet efter C ved D, har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at gældsbevægelse af 2. september 2008 oprindelig på 2.500.000 kr., gældsbevægelse af 3. september 2008 oprindelig på 2.200.000 kr. og gældsbevægelse af 3. september 2008 oprindelig på 2.238.539 kr., alle med G som debitor, samt mellemregning af 31. december 2001 oprindelig på 1.340.892 kr. med H som debitor ikke kan anses for hævet over hæverækkefølgen, jf. virksomhedsskattelovens § 5, stk. 1, fra Cs virksomhedsordning i 2012 eller senere.

Boet efter C har desuden nedlagt påstand om, at sagen hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen med henblik på foretagelse af konsekvensændringer for indkomståret 2012 og efterfølgende indkomstår foranlediget af, at de fordringer, der er nævnt ovenfor, udgår af Cs virksomhedsordning.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse med den ændring, at Skatteministeriet tillægges sagsomkostninger for landsretten.

Anbringender

A, B og Boet efter C ved D har anført supplerende bl.a., at deres synspunkt om, at sælgerkreditterne er aktiver, der fortsat kan indgå i deres respektive virksomhedsordninger, er frafaldet for Højesteret. Sagen for Højesteret angår derfor alene, om der er hjemmel til at anse sælgerkreditterne for hævet i medfør af virksomhedsordningens hæverækkefølge i 2012 (vedrørende C) og 2013 (vedrørende A og B).

Den beskatning, som Skatteministeriet ønsker at gennemføre i henholdsvis 2012 og 2013, vedrører sælgerkreditter, der alle er ydet forud for udløbet af den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1. En af sælgerkreditterne er ydet så langt tilbage som i 2001.

Der er ikke i genoptagelsesreglerne i skatteforvaltningslovens § 26 hjemmel til, at skattemyndighederne kan beskatte et opsparat overskud i virksomhedsordningen som følge af dispositioner foretaget forud for den ordinære ansættelsesfrist. En sådan adgang kræver særlig hjemmel.

Hvis Skatteministeriets synspunkt følges, vil beskatningen af sælgerkreditterne ske i et vilkårligt indkomstår, som er uden sammenhæng med, hvornår sælgerkreditterne blev ydet. Der er ikke hjemmel til at beskatte en sådan "stipuleret" hævning. Det er alene de beløb, som den skattepligtige faktisk har overført til privatøkonomien i løbet af året, som kan beskattes som en hævning, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 4, og § 5. Det ville samtidig få den betydning, at der på dette område ikke gælder nogen frist for, hvornår skattemyndighederne kan

genoptage en skatteansættelse og anse et givent aktiv for hævet i medfør af hæverækkefølgen. Det vil desuden kunne føre til en højere beskatning, end hvis beskatningen skete i de år, hvor sælgerkreditterne blev ydet.

Det er muligt at korrigere indskudskontoen med virkning fra henholdsvis 2012 og 2013 og på denne måde sikre skattemyndighedernes interesser.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at skattemyndighederne har været berettiget til at ændre Cs skatteansættelse for indkomståret 2012 og As og Bs skatteansættelser for indkomståret 2013 ved at overføre lån, der er ydet til deres børn, og som uretmæssigt er medtaget i deres virksomhedsordninger, til deres respektive privatøkonomier.

Ved skattemyndighedernes afgørelser blev det bestemt, at lånene skulle anses for overført fra virksomhedsordningerne til appellanternes privatøkonomier i det tidligste af de indkomstår, som skattemyndighederne havde hjemmel til at genoptage, dvs. det første år inden for den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1. De udlån, der blev anset for overført fra virksomhedsordningerne til deres privatøkonomier, var dermed de udlån, der eksisterede i det første år inden for den ordinære genoptagelsesfrist. Den omstændighed, at det alene var de lån, der eksisterede i det første år inden for den ordinære genoptagelsesfrist, som blev anset for overført fra virksomhedsordningerne til deres privatøkonomier, viser, at skattemyndighedernes afgørelser er i overensstemmelse med genoptagelsesreglerne.

At et aktiv er medtaget i virksomhedsordningen giver ikke noget retskrav på, at aktivet forbliver i virksomhedsordningen, selv om det ikke er muligt at genoptage indkomståret, hvor aktivet første gang blev medtaget. At overførselsåret i dette tilfælde bliver et andet og senere indkomstår end det år, hvor det enkelte lån blev ydet, skyldes alene, at appellanterne ikke har ageret i overensstemmelse med virksomhedsskatteoven, og at genoptagelsesreglerne hindrer en fuldstændig korrektion.

Hæverækkefølgen angivet i virksomhedsskatteovens § 5, stk. 1, nr. 1-5, skal følges. Hvis ikke der kan ske beskatning, vil det indebære, at appellanterne ikke blot får en likviditetsmæssig fordel ved at yde lån med lavt beskattede virksomhedsmidler, men at de tillige kan modtage lavt beskattede virksomhedsmidler uden yderligere beskatning. En sådan retsstilling er uforenelig med virksomhedsskatteovens regler.

En indskudskonto afspejler de værdier, som den skattepligtige har overført til virksomheden. Der er ingen holdepunkter for, at de skete udlån har karakter af indskud i deres respektive virksomheder. Der er derfor intet at korrigere på deres indskudskonti.

Højesterets begrundelse og resultat

C samt B og A drev selvstændige erhvervsvirksomheder med landbrug. De anvendte hver især virksomhedsordningen i virksomhedsskatteloven på indkomst fra deres virksomheder.

C drev sin virksomhed fra to landbrugsejendomme, X-gård og Y-gård.

I 2001 overdrog C 20 % af landbrugsejendommen X-gård til sin datter, H. Der opstod i forbindelse med overdragelsen en fordring, hvorefter H skyldte C 1.340.892 kr. Fordringen blev som mellemregning aktiveret som et tilgodehavende (udlån) i virksomheden. I indkomståret 2012 var udlånet fortsat medtaget som et aktiv i virksomheden med en saldo på 745.363 kr.

I 2008 overdrog C 80 % af landbrugsejendommen Y-gård til sin søn, G. Som en del af overdragelsessummen blev der oprettet tre gældsbreve vedrørende udlån på i alt ca. 6,9 mio. kr. med C som kreditor og G som debitor. I indkomståret 2012 var tilgodehavenderne (udlånene) fortsat medtaget som aktiver i virksomheden. Det fremgår ikke af oplysningerne i sagen, om der er afdraget på lånene, men i skattemyndighedernes afgørelse af 29. juni 2016 er tilgodehavenderne medtaget i virksomhedsordningen for 2012 med i alt ca. 6,7 mio. kr.

Ved denne afgørelse forhøjede skattemyndighederne Cs personlige indkomst for bl.a. 2012 som følge af, at de tilgodehavender, som var opstået i forbindelse med afståelsen af landbrugsvirksomhed til hans børn, blev anset som hævet i virksomhedsordningen.

B og A overdrog i 2012 halvdelen af deres landbrugsejendom og halvdelen af virksomhedens mink og minkskind til deres søn, E. Som en del af overdragelsessummens berigtigelse ydede B og A et lån på 2,5 mio. kr. til sønnen. Overdragelsessummen blev i øvrigt berigtiget ved bl.a. lån på 833.693 kr. og 5.728.716 kr., der som mellemregning blev aktiveret som et tilgodehavende i virksomheden. Herudover blev der i 2011 ydet et lån på 200.000 kr. til sønnen. I indkomståret 2013 var tilgodehavenderne medtaget som aktiver i virksomheden med en saldo på ca. 6,3 mio. kr.

Skattemyndighederne traf den 17. marts 2017 afgørelser om forhøjelse af Bs og As personlige indkomst for 2013 som følge af, at de tilgodehavender, som var opstået i forbindelse med den delvise afståelse af landbrugsvirksomheden til deres søn, blev anset som hævet i virksomhedsordningerne.

For Højesteret er der enighed om, at de nævnte udlån ikke kunne indgå i Cs, Bs og As virksomhedsordninger.

Sagen angår for Højesteret herefter alene, om skattemyndighederne som følge af navnlig genoptagelsesreglen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, er afskåret fra at ændre Cs, Bs og As skatteansættelser for 2012 henholdsvis 2013 som sket.

Som anført af landsretten har C, B og A valgt at benytte virksomhedsordningen i alle de relevante indkomstår, og indkomsten for disse år har herefter alene været undergivet den foreløbige beskatning, som virksomhedsordningen indebærer.

C medtog i indkomståret 2012 fortsat de omhandlede udlån med aktuel saldo som aktiver i virksomheden, og det samme gjorde B og A i indkomståret 2013. Dette skete, selv om udlånene på intet tidspunkt kunne indgå i deres virksomhedsordninger. Det er en konsekvens heraf, at udlånene skulle udgå af ordningerne, uanset hvornår lånene var blevet ydet.

Da der efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, tidligst kunne ske genoptagelse af skatteansættelserne i indkomstårene 2012 (C) og 2013 (B og A), tiltræder Højesteret, at skattemyndighederne har været berettiget til at anse udlånene for hævet i virksomhedsordningerne i disse indkomstår.

Det, som appellanterne har anført om muligheden for korrektion af deres indskudskonti, kan ikke føre til et andet resultat, allerede fordi det må lægges til grund, at udlånene ikke har karakter af indskud i deres respektive virksomheder.

Konklusion og sagsomkostninger

Højesteret stadfæster dommen.

Om sagens omkostninger bemærker Højesteret, at der under de foreliggende omstændigheder ikke kan lægges vægt på, at skattemyndighederne ikke tidligere har grebet korrigerende ind over for de omhandlede udlån. Højesteret finder imidlertid, at der henset til sagens principielle karakter og vidererækkende betydning er grundlag for at ophæve sagens omkostninger, så ingen part skal betale sagsomkostninger for landsret eller Højesteret til den anden part.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for Højesteret til den anden part.