



RETTEEN I LYNGBY DOM

afsagt den 5. december 2023

Sag BS-9344/2022-LYN

A

(advokat Karsten Thomas Henriksen)

mod

Skatteministeriet

(advokat Tony Sabbah)

Denne afgørelse er truffet dommer Seerup, retspræsident Elisabet Michelsen og dommer Casper Klindt Sølbeck (kst.), førstnævnte som retsformand

Sagens baggrund og parternes påstande

Sagen, der er anlagt den 8. marts 2022, angår en anfægtelse af Landsskatterettens afgørelse af den 9. december 2021 i sag 18-4557, hvorved Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse af 24. maj 2018 om at forhøje A's aktieindkomst for 2014 med 1.400.000 kr. Sagen drejer sig om fortolkning af ligningslovens § 16 E og opgørelsen af aktieindkomst.

A

har nedlagt følgende påstand:

Skatteministeriet skal principalt anerkende, at A's aktieindkomst for 2014 skal nedsættes med 1.400.000 kr., subsidiært med 1.327.904 kr., mere subsidiært med 972.530 kr.

A

har under hovedforhandlingen nedlagt en mest subsidiær påstand om hjemvisning til Landsskatteretten.

Påstandene er opgjort sådan:

Den principale påstand:

Påstanden udgøres af den samlede forhøjelse.

Den subsidiaire påstand

Påstanden udgøres af ^{A's} tilgodehavender i holdingselskabet og ejendomsselskaber ultimo 2014 før overdragelse af ejendommen beliggende
 Adresse 1 2100 København Ø:

Selskab 1 A/S (moderselskab)	972.530
Selskab 2 ApS	36.344
Selskab 3 ApS	319.030
Selskab 4 ApS	0
A's tilgodehavender	
i alt hos sine selskaber:	1.327.904

Den mere subsidiaire påstand

Påstanden udgøres af forhøjelsen reduceret med ^{A's}
 tilgodehavende hos ^{Selskab 1 A/S}

Skatteministeriet har nedlagt påstand om frifindelse.

Dommen indeholder ikke en fuldstændig sagsfremstilling, jf. retsplejelovens § 218 a.

Oplysningerne i sagen

Af Landsskatterettens afgørelse af 9. december 2021 fremgår bl.a.:

"Klager: A
 Klage over: SKATs afgørelse af 24-05-2018
 CPR-nr.: CPR1

Klagepunkt	SKATs afgørelse	Klagerens opfattelse	Lands-skatte-rettens
<u>Indkomståret 2014</u> <u>Aktieindkomst</u> Lån over mellem-regningskonto anset for udbytte	1.400.000 kr.	0 kr.	1.400.000 kr.

...

Faktiske oplysninger

Klageren er hovedaktionær i Selskab 1 A/S . Selskab 1 A/S ejer Selskab 4 ApS , CVR-nr. CVR 1 , (herefter "selskabet"). Klageren stiftede selskabet den 21. december 2005 og har siden stiftelsen været direktør. Selskabets formål er at eje og udleje ejendomme, herunder investering og salg af tjenesteydelser.

Det fremgår af købsaftale af 1. december 2014 mellem klageren og selskabet, at klageren har købt ejendommen Adresse 1 for 1.400.000 kr. kontant af selskabet. Overtagelsesdagen er aftalt til den 30. december 2014. Ifølge købsaftalen var ejendomsvurderingen på 800.000 kr., ejendommen var udlejet på en uopsigelig lejekontrakt og krævede en gennemgående renovering.

Handelsomkostninger, herunder udgifter til tinglysning, skulle ifølge købsaftalen afholdes af klageren. Klageren har underskrevet købsaftalen på vegne af sig selv og på vegne af selskabet.

Det fremgår af www.boliga.dk, at den pågældende ejendom blev solgt ved et almindeligt offentligt salg for 2.810.000 kr. i oktober 2015.

Det fremgår af selskabets årsrapport for 2014, at der var et tilgodehavende hos virksomhedsdeltagere og ledelse på 1.400.000 kr. Tilgodehavendet fremgår af konto 5880, "Tilgodehavender hos virksomhedsdeltagerere og ledelse" pr. 31. december 2014. Det fremgår desuden heraf, at tilgodehavendet blev udlignet ved en privat overførsel fra klageren den 4. november 2015.

Af brev fra Erhvervsstyrelsen sendt til selskabet den 5. oktober 2015 fremgår, at der var foretaget en kontrol af selskabets årsrapport for 2014. I den forbindelse blev det konstateret, at der var et lån til selskabets kapitalejer/ledelse. Erhvervsstyrelsen pålagde derfor selskabets ledelse at forsøge at inddrive lånet, såfremt lånet var ulovligt.

Klageren og selskabets revisor har oplyst ved erklæringer til Erhvervsstyrelsen dateret den 27. oktober 2015, at der efter deres opfattelse ikke længere eksisterede et ulovligt lån pr. 26. oktober 2015.

SKATs afgørelse

SKAT har forhøjet klagerens aktieindkomst i indkomståret 2014 med 1.400.000 kr.

Som begrundelse herfor er følgende anført:

"Af ligningslovens § 16 E fremgår det, at lån som et selskab yder til en personlig anpartshaver med bestemmende indflydelse fra og med den 14. august 2012, behandles som en hævnning uden tilbagebetalingspligt. Lånet skal i stedet behandles som en overførsel af værdier fra selskabet til personen, hvilket i praksis betyder lånet beskattes som løn eller udbytte.

Det betyder også, f.eks. reglerne om indeholdelse af A-skat eller udbytteskat og om indberetning til SKAT om udbetaling og vedtagelse af løn og udbytte gælder.

Som konsekvens af, at der skattemæssigt er tale om hævnninger uden tilbagebetalingspligt, fragår indsættninger på mellemregningskontoen (tilbagebetalinger) ikke ved opgørelsen af værdierne til beskatning. Dette fremgår af bemærkningerne til lovforslaget afsnit 3.1.2.2. Forslagets indhold: "En tilbagebetaling vil dog ikke ophæve beskatning af låntager".

Da du ikke er ansat i selskabet og der ikke udbetales løn, anses beløbet som maskeret udbytte, der beskattes jf. ligningslovens § 16 A som aktieindkomst.

SKAT anser tilgodehavende på mellemregningskontoen pr. 31/12-2014 på kr. 1.400.000 kr. for omfattet af ligningslovens § 16 E, idet selskabets tilgodehavende ikke findes at være lån, som er ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

SKAT's bemærkninger til indsigelserne.

Der er stadig tale om lån fra datterselskabet.

Det ses ikke muligt at overfører mellemregningerne og samle dem i moderselskabet og derved undgå beskatning som følge af udligning af mellemregningerne. Hvis der er tale om overførsel af fordringen til moderselskabet skal der foreligge en vurderingsberetning.

Indfrielse af lånet sker således først på det tidspunkt hvor kapitalejer indbetaler kr. 1.400.000 til selskabet i november 2015.

Der er ligeledes tale om en transaktion som ikke er sædvanlig for selskabet, idet der ikke handles med ejendom kontinuerligt, samt at der ikke ville gives så lang kredittid til køber hvis salget var sket til 3. mand. Således ikke sædvanlige forretningsmæssig disposition.

Dette ej heller selvom der ville ske en forretning af lånebeløbet i kredittiden.

Og der står ydermere i købsaftale at der er tale om kontant salg, hvilket ikke er tilfældet.

Med hensynet til advokatens supplerende oplysninger omkring omgørelse, ses dette ikke muligt, da de privatretlige dispositioner ikke kan tilbageføres, idet den omhandlede ejendom er solgt videre til 3. mand og det er således ikke muligt at føre ringene tilbage til det oprindelige.

En forre[n]tning af mellemværende er ikke tilstrækkeligt til at få omgørelse. SKAT fastholder at der er tale om et ulovligt aktionærlån.

Som udgangspunkt vil beskatningen være maskeret udbytte, medmindre anpartshaveren er ansat i selskabet, og udbetalingen kan anses for en rimelig aflønning af arbejdsindsatsen. I disse situationer vil der i stedet skulle ske beskatning som løn.

Den hidtidige praksis om løn eller udbytte finder derfor anvendelse også efter indførelsen af ligningslovens § 16 E. Forholdene anses for at være omfattet af Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Den forlængede ligningsfrist vedrørende kontrollerede transaktioner.”

Klagerens opfattelse

Repræsentanten har nedlagt principal påstand om, at klagerens aktieindkomst i indkomståret 2014 skal nedsættes med 1.400.000 kr.

Til støtte herfor har repræsentanten bl.a. anført følgende:

”Problemstilling:

Om en mellemregning på 1,4 mio.kr. opstået ved køb af ejendom udgør et skattepligtigt lån efter ligningslovens § 16 E.

Fakta kort

A ejer selskabet Selskab 1 A/S, der igen ejer 100 %
Selskab 4 ApS .

Ifølge købsaftale af 30. december 2014 erhverver A
ejendommen Adresse 1 København Ø af
selskabet Selskab 4 ApS .

Som et kuriosum bør det nævnes, at ^A ikke får skøde på ejendommen.

Ifølge købsaftalen er overtagelsesdatoen tillige også d. 30. december 2014, og vederlaget er aftalt til 1,4 mio.kr.

Vederlaget på de 1,4 mio.kr. skulle berigtiges ved, at ^A overdrager sit tilgodehavende på moderselskabet ^{Selskab 1 A/S} til ^{Selskab 4 ApS}.

^{A's} mellemregning med de enkelte selskaber i koncernen er vist nedenfor i skema 1:

Det blev ultimo 2014 besluttet, at alle mellemregningerne med ^A primo 2015 skulle samles i moderselskabet ^{Selskab 1 A/S}.

Dermed blev ^{A's} mellemregning med ^{Selskab 4 ApS} på 1,4 mio.kr. udlignet primo 2015.

Som vi kan se af skema 1, har ^A et netto-tilgodehavende på 2,3 mio.kr. ultimo 2015.

Skema 1

Årstal	Selskab	Mellemregning ultimo	Forrentning
2014	Selskab 1 A/S	+972.530 kr.	Nul
2015	Selskab 1 A/S	+2.355.058 kr.	Nul
2014	Selskab 4 ApS	-1.400.000 kr.	Nul
2015	Selskab 4 ApS	0 kr.	Nul
2014	Selskab 2 ApS	36.344 kr.	Nul
2015	Selskab 2 ApS	0 kr.	Nul
2014	Selskab 3 ApS	+319.030 kr.	Nul
2015	Selskab 3 ApS	0 kr.	Nul

I brev af 5. oktober 2015 påpeger Erhvervsstyrelsen imidlertid den negative mellemregning på 1,4 mio.kr. i regnskabet for 2014, jf. bilag A. Erhvervsstyrelsen understreger, at lånet skal indfries, hvis det er ulovligt.

Den 27. oktober 2015 erklærer ^A og hans revisor ^C (bilag B og bilag C), at lånet er indfriet.

Den 28. oktober 2015 skriver revisor ^C til Erhvervsstyrelsen (bilag D), at der ikke var tale om et ulovligt aktionærlån.

I brev af 17. november 2015 (bilag E) meddeler erhvervsstyrelsen, at man ikke gør mere ved sagen.

Selvom mellemregningen er udlignet koncerninternt, vælger ^A alligevel at foretager en almindelig bankoverførsel den 4. november 2015.

Pengebeløbet og mellemregningen bliver efterfølgende overført til moderselskabet ^{Selskab 1 A/S}, jf. seneste regnskab fra ^{Selskab 1 A/S} og øvrige datterselskaber.
(...)"

Repræsentanten har efterfølgende anført følgende:

"Det retlige:

Ligningsloven § 16 E foreskriver, at udlån til en hovedaktionær skal beskattes som udbytte/løn.

Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse, hvis lånet/mellemregningen er opstået ved en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Fakta og problemstilling:

^A ejer selskabet ^{Selskab 1 A/S}, der igen ejer 100 % af ^{Selskab 4 ApS}.

	Selskab 4 ApS (konto 5880)	Selskab 1 A/S (konto 6980)
Mellemregning Ultimo 2014	-1.400.000	972.530

Ultimo 2014 har ^A en gæld til ^{Selskab 4 ApS} på 1,4 mio.kr. – og et tilgodehavende på 972.530 kr. hos ^{Selskab 1 A/S}.

Gælden på 1,4 mio.kr. opstår fordi ^A d. 30. december
 2014 erhverver ejendommen ^{Adresse 1}
 København Ø af selskabet ^{Selskab 4 ApS} . ^A
 får dog ikke skøde på ejendommen.

Gælden bliver indfriet d. 4. november 2015 via en almindelig bankoverførsel.

SKAT har forhøjet ^A med 1,4 mio.kr. med henvisning
 til ligningsloven § 16 E. Det sker som maskeret udlodning fra
^{Selskab 1 A/}
^S

SKAT har tillige nægtet omgørelse.

^{A's} betragtninger:

^A har fremført to argumenter mod forhøjelsen.

For det første, at der er tale en sædvanlig disposition omfattet af ligningslovens § 16 E, stk. 1, 2 pkt.

For det andet, at forhøjelsen i givet fald skal placeres i 2015.

^A har tillige anmodet om omgørelse på en af følgende 3 måder:

1. mellemregningen forrentes på markedsvilkår
2. ^A foretager modregning med det tilgodehavende han har på ^{Selskab 1 A/S} – og de tilhørende datterselskaber i alt 1.327.904 kr. således, at der kun sker beskatning med 72.096 kr.
3. ^A foretager modregning med det tilgodehavende han har på ^{Selskab 1 A/S} på 972.530 kr. således, at der kun sker udbyttebeskatning med 427.470 kr. (1.400.000 – 972.530 kr.).

SKATs bemærkninger til ^{A's} indsigelse:

Ifølge SKAT er mellemregningen ikke opstået som en almindelige forretningsmæssig disposition, hvorfor undtagelsesbestemmelsen ikke kan finde anvendelse.

Som begrundet dette med to forhold:

1. at ^{Selskab 4 ApS} ikke løbende handler med ejendomme
2. at kredittiden er for lang

SKAT har ikke tilladt omgørelse. Som begrundelse fremfører SKAT 2 ting.

1. at den civilretlige disposition ikke kan omgøres
2. at forrentning af mellemregningen ikke er tilstrækkelig til at få omgørelse

Vores bemærkninger:

Lånet ikke omfattet af Ligningsloven § 16 E

Der er reelt tale om en fejlpostering, jf. LSR af 20.06.2019 (j.nr 16-1721833). De 1,4 mio.kr. burde være bogført på mellemregningen i moderselskabet (^{Selskab 1 A/S} – og ikke datterselskabet (^{Selskab 4 ApS} .)

Det er desuden ikke korrekt, at ^{Selskab 4 ApS} ikke lø-
bende handler med ejendomme. ^{Selskab 4 ApS} køber lø-
bende ejendomme, der efterfølgende bliver solgt. Ejendommen
^{Adresse 2} blev således solgt i 2010.
^{Selskab 4 ApS} har i alt solgt 5 ejendomme.

Der er tillige uden relevans, at ^{Selskab 4 ApS} ikke tidli-
gere har solgt ejendomme, når det skal vurderes, om det er en
sædvanlig disposition.

I Den juridiske vejledning 2015-1 er det under punkt C.B.3.5.3.3.
om aktionærlån blandt andet angivet:

“Hvis der omvendt er tale om en enkeltstående disposition, som selskabet ikke tidligere har gennemført med uafhængige tredjemænd, må der foretages en konkret vurdering af, om selskabet vil foretage tilsvarende transaktioner med uafhængige tredjemænd.

Hvis et selskab f.eks. sælger en fast ejendom til selskabets hovedaktionær og i den forbindelse yder lån via et sælgerpantebrev, er det ikke en betingelse at selskabet også har solgt fast ejendom til en eller flere uafhængige tredjemænd. Derimod er det en betingelse, at det er sædvanligt med sælgerpantebreve ved den konkrete type handler, at salget må antages at være i selskabets interesse, at det må anses for dokumenteret at et tilsvarende sælgerpantebrev ville indgå i en tilsvarende handel med en uafhængig tredjemænd, at selskabet ville indgå tilsvarende, handler med en uafhængig tredjemænd og at der i givet fald er optaget maksimal ekstern finansiering (realkreditlån eller lignende). Om dette er tilfældet, må bero på en konkret vurdering”

Udsagnet må forstås således, at hvis kreditten bliver udarbejdet på markedsvilkår, kan handlen sidestilles med en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Navnlig i nærværende sag, hvor ^{Selskab 4 ApS} er en del af en koncern, der skylder hovedaktionær ^A over 1,3 mio.kr., giver handlen god mening.

Det fremgår f.eks. af bilag 21 til L 199A (FT 2011/12), som er svaret på en henvendelse fra FSR, at:

“Begrebet “lån mv., der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition” er inspireret af selskabslovens § 212. Praksis vedrørende denne bestemmelse vil være vejledende ved fortolkningen af ligningslovens § 16 E. Dette medfører dog ikke nødvendigvis, at fortolkningen af de to lovbestemmelser altid vil være ens. De to lovbestemmelser skal varetage forskellige hensyn, hvorfor fortolkningen i nogle situationer kan være forskellig.”

§ 212 er formuleret således:

“Uanset at betingelserne i § 210, stk. 2, ikke er opfyldt, kan et kapital-selskab som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition direkte eller indirekte stille midler til rådighed, yde lån eller stille sikkerhed for personkredsen, der er nævnt i § 210.”

Når det gælder salg af privatboliger, er det kutyme, at købesummen frigives, når køber har modtaget et anmærkningsfrit skøde – dog tidligst på overtagelsesdagen. ”

Skattestyrelsens efterfølgende udtalelse

Skattestyrelsen har anført følgende:

“Klager anfører at der er tale om en fejlpostering, og at hævnningen på 1,4 mio. kr. reelt skulle have været bogført i moderselskabet ^{Selskab 1 A/S} og ikke i datterselskabet ^{Selskab 4 ApS}. Der henvises til Landsskatterettens afgørelse den 20. juni 2019 – jnr. 16-1721833.

Vi mener ikke, at selskabet har fremført nye oplysninger, der sandsynliggør, at der er tale om en fejlpostering. Landsskatterettens afgørelse den 20. juni 2019 træffes ud fra en konkret vurdering, og der er i sagen tale om åbenlyse fejlposterings, der aldrig burde være ført på en mellemregningskonto men derimod direkte henført til resultatopgørelsen. Vi mener derfor ikke, at Landsskatterettens afgørelse er relevant i denne sag.

Klager mener, at såfremt vi fastholder beskatningen, så skal denne ske i indkomståret 2015. Vi kan her henvise til ligningslovens § 16 E, hvoraf det direkte er nævnt, at beskatningen skal ske på hævetidspunktet. Det fremgår også af selskabets ^{Selskab 4 ApS} cvnr. ^{CVR 1} – at tilgodehavende ved salg af ejendom opstår i 2014. (...)”

I forbindelse med udsendelse af Skatteankestyrelsens sagsfremstilling har Skattestyrelsen bl.a. anført følgende:

“(...)”

Det fremgår af den fremlagte kontospecifikation for konto ”5880 Tilgodehavende hos virksomhedsdeltager og ledelse”, at det er bogført et tilgodehavende den 31. december 2014. Skattestyrelsen finder, at det senest er opstået en fordring mod klageren på dette tidspunkt.

Skattestyrelsen bemærker, at det fremgår af overdragelsesaftalen, at købesummen skulle erlægges kontant. Skattestyrelsen bemærker endvidere, at der ikke er fremlagt dokumentation for, at klageren skulle have betalt købesummen ved at overdrage 1.400.000 kr. af sin fordring mod moderselskabet eller hvad denne fordring havde for kursværdi på overdragestidspunktet. Skattestyrelsen gør opmærksom på, at en usikret fordring som regel har en lavere værdi end en betaling der erlægges kontant. Skattestyrelsen finder, at klageren hverken har dokumenteret, at der er sket betaling ved overdragelse af en fordring mod moderselskabet eller at betalingen er sket på armslængdevilkår, jfr. ligningsloven § 2, stk. 1. Skattestyrelsen finder på baggrund af den manglende dokumentation, at det ikke er bevist at det er tale om en fejlpostering.

Klagerens repræsentant har gjort gældende, at transaktionen ikke er omfattet af lånebegrebet i ligningslovens § 16 e, da det er tale om en sædvanlig kredit i forbindelse med klagerens samhandel med selskabet. Skattestyrelsen finder, at det kan ikke anses for en sædvanlig forretningsmæssig disposition at yde et lån til en køber af en ejendom, jfr. SKM2016.633.LSR.

Skattestyrelsen finder, at klageren skal beskattes af maskeret udlodning efter ligningslovens § 16 a. Klageren har ikke været ansat som lønnet direktør i selskabet i indkomståret 2014. Udlodningen kan således ikke anses for yderligere løn til direktøren.

“(...)”

Retsmøde

På retsmødet fastholdt repræsentanten de i klagen og under sagens behandling nedlagte påstande og anbringender. Repræsentanten gjorde således gældende, at klageren havde et tilgodehavende i moderselskabet, og at det ikke er muligt at statuere udbytte direkte fra datterselskabet. Klageren anførte, at hans økonomiske situation medførte, at han ikke havde behov for at låne penge af selskabet, og at beløbet desuden var betalt tilbage til selskabet. Repræsentanten nedlagde desuden påstand om omgørelse.

Skattestyrelsen indstillede, at den påklagede afgørelse stadfæstes.

Landsskatteretten

Det følger af ligningslovens § 16 E, stk. 1, at hvis et selskab omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og tilsvarende selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet, direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattes af ligningslovens § 2. 1. pkt. finder ikke anvendelse på lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, på sædvanlige lån fra pengeinstitutter eller på lån til selvfinansiering som nævnt i selskabslovens § 206, stk. 2. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse på sikkerhedsstillelser og på midler, der stilles til rådighed.

Bestemmelsen er indsat ved lov nr. 926 af 18. september 2012 og har virkning for lån, der er ydet fra og med den 14. august 2012.

Klageren og selskabet er omfattet af personkredsen i ligningsloven § 16 E, stk. 1, og der kan derfor ske beskatning som aktionærlån, uanset at klageren ejer selskabet gennem et andet selskab.

Enhver postering på mellemregningskontoen, hvorved der opstår et lån til klageren, eller et lån til klageren forøges, anses for et lån omfattet af ligningslovens § 16 E. Der kan henvises til Østre Landsrets dom af 21. maj 2021, offentliggjort som SKM2021.357.ØL, Vestre Landsrets dom af 26. juli 2021, offentliggjort som SKM2021.422.VLR, og byretsdom af 18. januar 2019, offentliggjort som SKM2019.127.BR.

Af bemærkningerne til lovforslag til ligningslovens § 16 E (L 199, Folketinget 2011-12) fremgår, at sædvanlige forretningsmæssige dispositioner for eksempel er almindelige reguleringer af mellemregningskonti. Dog fremgår følgende af bilag 14 til lovforslaget:

”Ligningslovens § 16 E skal fjerne incitamentet til at udbetale løn eller udbytte i form af lån. Der kan derfor ikke gives en udtøm-

mende beskrivelse af, hvilke dispositioner, der vil være omfattet af beskatningen. Midler stillet til rådighed vil f.eks. omfatte aftaler, hvor det efter vilkårene kan være usikkert, om der formelt set foreligger et låneforhold. Der kan også være tale om situationer, hvor det kontrollerede selskab på anden måde end ved egentlige udlån eller sikkerhedsstillelse medvirker til, at aktionæren får udbetalt løn eller udbytte i anden form.

(...) det ikke kan bekræftes, at alle reguleringer via en mellemregningskonto er undtaget fra beskatning af lån. Det afhænger af hvad de enkelte reguleringer dækker over."

Af bemærkningerne til det oprindelige lovforslag til ligningslovens § 16 E (L199, Folketinget 2011-12) fremgår:

"Der foreligger ikke et aktionærlån, der skal beskattes efter den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 16 E, hvis betalingsforpligtelsen er påtaget i forbindelse med samhandel mellem aktionæren og selskabet inden for selskabets sædvanlige forretningsområde.

(...)

Bestemmelsen finder ikke anvendelse på lån m.v., der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Det vil f.eks. være lån, der opstår som led i aktionærens almindelige samhandel med selskabet på sædvanlige kreditvilkår."

I forbindelse med klagerens køb af selskabets ejendom er købesummen på 1.400.000 kr. debiteret på mellemregningskontoen den 31. december 2014, hvorved der er opstået et lån til klageren. Det anses ikke for en sædvanlig forretningsmæssig disposition at yde et lån til en køber af en ejendom. Der kan henvises til Landsskatterettens afgørelse af 22. december 2016, offentliggjort som SKM2016.633.LSR.

Der anses desuden ikke at være tale om en fejlpostering ved debiteringen af 1.400.000 kr. på mellemregningskontoen den 31. december 2014. Overdragelsen af ejendommen er således sket fra selskabet til klageren, og klageren har ikke dokumenteret, at der er tale om en fejlpostering. Hertil kommer, at lånet først er indfriet ved en kreditering på mellemregningskontoen den 4. november 2015.

Da der er opstået et lån til klageren ved debiteringen den 31. december 2014, er det omfattet af ligningslovens § 16 E, og der skal ske beskatning heraf som udbytte i indkomståret 2014, jf. ligningslovens § 16 A.

Landsskatteretten bemærker, at den påklagede afgørelse ikke vedrører omgørelse. Landsskatteretten har derfor ikke kompetence til at tage stilling til, om betingelserne for omgørelse er opfyldt.

SKATs afgørelse stadfæstes.”

Forklaringer

A , C og B har afgivet forklaring.

A har forklaret bl.a., at han er uddannet maskiningeniør og har studeret datalogi. Han afsluttede sin uddannelse i starten af 70'erne og har arbejdet i forskellige ledende stillinger siden. Han stiftede ved siden af sine ledelseshverv et investeringsselskab, ^{Selskab 1 A/S} der investerede i fast ejendom og værdipapirer. Organisationsdiagrammet, som man ser i Ekstrakten side 36, er retvisende. Der blev på et tidspunkt oprettet et fransk datterselskab, der investerede i faste ejendomme i Sydfrankrig med henblik på videresalg. Han driver ikke personlig virksomhed ved siden af sine selskaber. ^{Selskab 4 ApS} har også drevet virksomhed ved køb og salg af fast ejendom. Det er en fejl, at dette ikke fremgår af vedtægterne. Den liste over købte og solgte ejendomme, som man ser i Ekstrakten side 40 f., er retvisende. ^{Selskab 1 A/S} købte oprindeligt 10 ejendomme på ^{Vejnavn 1} i 90'erne. Nogle af ejendommene blev senere flyttet over i ^{Selskab 4 ApS}. Tanken var oprindeligt, at hans børn eller børnebørn skulle overtage nogle af lejlighederne. Imidlertid var ejendommen på ^{Adresse 1} i så ringe stand, at den krævede en gennemgribende renovering. Da han købte ejendommen af ^{Selskab 4 ApS}, var der fortsat en lejer. Denne døde i starten af januar 2015. Han købte ejendommen m.h.p. renovering, udlejning og senere salg. Købesummen på 1,4 mio. kr. blev fastsat på baggrund af en forrentningsberegning, som revisor og en mægler bistod ham med. Der er ikke fremsat indsigelser mod denne pris. Der blev ikke foretaget tinglysning af ejerskiftet, da han gerne ville spare omkostninger ved oprettelse og tinglysning af skøde. Formålet med at købe ejendommen ud af selskabet var, at den som følge af lejerens høje alder ville blive ledig inden for rimelig tid. Den ville kunne købes ud af selskabet til en lavere pris, end hvis man ventede til, lejemalet blev ledigt. ^{Selskab 4 ApS} søgte ikke at sælge lejligheden til andre end ham. Han har også to andre gange overdraget ejendomme uden straksbetaling af købesum og uden straksoptagelse af skøde. Han satte ikke selv lejligheden i stand, da han ikke kunne overskue det. Den var i langt ringere stand end forudset. Hans søns selskab købte derfor lejligheden af ham. Dette selskab var under etablering, og han fandt overdragelse til dette selskab naturlig. Videresalgsprisen på 2 mio. kr. blev fastsat på baggrund af en ejendomsmæglervurdering. Der var nu til forskel fra sidst ikke længere en uopsigelig lejer i ejendommen. Der er ingen, der har stillet spørgsmål til prisfastsættelsen. Han fik ikke købesummen betalt på overtagelsesdagen. Han skulle jo selv have sin købesum modregnet i sit tilgodehavende i koncernen. Han og

hans hustru havde en større likvid formue. Han husker ikke, hvorfor han ikke bad ^{Selskab 5 ApS} om at betale købesummen på overtagelsesdagen. Han havde ikke brug for pengene, og man kunne spare omkostninger til skøde og tinglysning. ^{Selskab 5 ApS} skulle jo også videresælge ejendommen. Han har ved en tidligere lejlighed solgt en ejendom på ^{Vejnavn 2} til sin søn. ^{Selskab 4 ApS} købte i 2014 en ejendom på ^{Vejnavn 3} i Kokkedal. Den blev videresolgt til hans søn i 2021. Han er i dag 77 år gammel og er ved at trappe ned med hensyn til ejendomme. Hans regnskaber er i 15 år blevet revideret af revisor ^C. Skemaet over hans tilgodehavender i de forskellige koncernselskaber, som man ser i Ekstrakten på side 37, er retvisende. Hans selskaber er sambeskattede. Hans tilgodehavender hos ^{Selskab 1 A/S} er opstået ved hans indskud til brug for køb og renovering. Han har aldrig lånt af selskaberne. Han har heller aldrig fået udlodninger fra selskaberne. Det har været opsparring. Tilgodehavendet på 1,4 mio. kr. angår købet af lejligheden på ^{Adresse 1}. Der er ikke tale om et lån. Det er en mellemfinansiering. Han kender ikke definitionen på en mellemfinansiering. Han havde regnet med, at man blot kunne udligne det i hans tilgodehavender i koncernselskaber. Brevet af 5. oktober 2015 fra Erhvervsstyrelsen chokerede ham. Han betalte derfor beløbet på 1,4 mio. kr. tilbage omgående. Han husker ikke, om han drøftede med revisor, om lånet var ulovligt. Han er ikke enig i revisors benævnelse af mellemværende som "ulovligt udlån" i erklæring af 27. oktober 2015. Det er mere korrekt, når revisor i mail af 28. oktober 2015 benævner mellemværendet som "mellemfinansiering hen over skæringsdagen". Han har privat indbetalt beløbet på 1,4 mio. kr. med tillæg af renter til ^{Selskab 4 ApS}. Han har ikke hørt fra politiet om sagen. Hvis revisor havde samlet alle tilgodehavender i moderselskabet, ville problemerne have været undgået. Det talte han med revisor om i 2014, og det blev gennemført fra og med 2015.

^C har forklaret bl.a., at han har været revisor for ^A siden 2008. Organisationsdiagrammet på side 36 i Ekstrakten er retvisende. De danske selskaber i ^{A's} koncern er sambeskattede. Der bogføres i selskaberne en gang om året i forbindelse med regnskabsafleggelsen. Sådan har det altid været. Skemaet over ^{A's} tilgodehavender i de forskellige koncernselskaber, som man ser i Ekstrakten på side 37, er retvisende. Tilgodehavenderne er opstået ved, at ^A har afholdt driftsomkostninger m.v. på selskabernes vegne. ^A har aldrig fået udlodninger fra sine selskaber. ^{Selskab 4 ApS'} tilgodehavendet på 1,4 mio. kr. hos ^A blev ført til selskabets årsregnskab, fordi der var solgt en ejendom for 1,4 mio. kr. Man udlignede ikke ^{A's} mellemregninger i selskaberne; men det burde de have været. I foråret 2015 ville han lovligt have kunnet bogføre en udligning af tilgodehavenderne. Det burde han have gjort. Han har nok begået en fejl. Man kunne godt samle alle mellemregninger i holdingselskabet ved ren bogføring. Det krævede ikke udlodning. Han husker ikke, hvilke instrukser han i sin tid fik.

Foreholdt følgende opgørelse af A's mellemværender med sine koncernselskaber ultimo 2014:

„ Selskab 1 A/S (moderselskab)	972.530
Selskab 2 ApS	36.344
Selskab 3 ApS	319.030
Selskab 4 ApS	-1.400.000
A's gæld i alt til sine selskaber:	-72.096”

har han forklaret, at han er enig i denne opgørelse. A havde en net-togæld på 72.096 kr. til koncernen.

Foreholdt, at han i sin erklæring af 27. oktober 2015 har omtalt A's mellemværende med Selskab 4 ApS som ”Det ulovlige udlån”, har han forklaret, at han faktisk ikke mener, at det er et ulovligt udlån. Formuleringen er taget fra et paradigma, som ikke er blevet rettet til. Der burde ikke have stået ”ulovligt”. I sin mail af 28. oktober 2015 til Erhvervsstyrelsen har han betegnet mellemværendet som udslag af en ”forretningsmæssig samhandel”. Dette er den rigtige formulering. I brevet har han også benyttet formuleringen ”mellemfinansiering hen over skæringsdagen”. I hans optik betyder det, at selskabet har lagt pengene ud. Det var meningen, at der skulle ske modregning med de øvrige tilgodehavender. Indtil man får det fjernet, er der tale om en mellemfinansiering. Man kunne have undgået denne sag, hvis man havde fået cleared mellemregningerne pr. ultimo 2014. SKAT har spurgt til værdiansættelserne i de to ejendomshandler, hvorved A henholdsvis købte og solgte ejendommen beliggende Adresse 1. Han har oplyst til SKAT, at der har været mægler på værdiansættelserne. Derefter havde SKAT ikke bemærkninger til overdragelserne. A realiserede en gevinst på 600.000 kr. Gevinsten er blevet beskattet. Den 4. november 2015 overførte A de 1,4 mio. kr. kontant til Selskab 4 ApS. Det skyldtes, at A blev så nervøs, at han overførte pengene uden at tale med vidnet om det først. Der var indbetalt på erklæringstidspunktet. Han ved ikke, hvorfor indbetalingen er bogført på en senere dato.

B har forklaret bl.a., at han er uddannet markedsøkonom og datamatiker. Han arbejder som specialist på Selskab 6. Ved siden af er han selvstændig inden for køb, salg og udlejning af fast ejendom. Det sker gennem hans selskab Selskab 5 ApS. Selskabet køber ejendomme med henblik på renovering og videresalg eller med henblik på udlejning. Lejligheden på Adresse 1 købte han, fordi han så en forretningsmulighed. Han regnede på, at han kunne sætte den i stand og sælge den til en højere pris, end han kunne købe den til. Han skulle primært selv stå for istandsættelsen, men der skulle også bruges en elektriker og en VVS'er til arbejdet. Han betalte købesum-

men på 2 mio. kr. til ^A, da han havde fået frigivet købesummen i sit videresalg på 2.800.000 kr. Der var således en umiddelbar fortjeneste på videresalget på 800.000 kr.; men der havde også været væsentlige istandsættelsesudgifter. ^{Selskab 5 ApS} havde ikke tidligere købt fast ejendom af ^A; men han har privat købt en ejendom af ham. Siden har ^{Selskab 5 ApS} købt en ejendom i Kokkedal af ^A, som blev sat i stand og solgte videre.

Parternes anbringender

^A har i sit sammenfattende processkrift påberåbt følgende anbringender:

”Skattestyrelsen har skatteteknisk opgjort forhøjelsen forkert. ^A har ikke noget direkte ejerskab til ^{Selskab 4 ApS}, hvorfor der ikke kan statueres maskeret udbytte direkte fra ^{Selskab 4 ApS} til ^A. Situationen skal sidestilles med, at moderselskabet ^{Selskab 1 A/S} har fået udbytte på 1,4 mio.kr. fra datterselskabet (^{Selskab 4 ApS}) og videregivet dette udbytte til ^A. Moderselskabet kan således ikke springes over.

Da ^A har et tilgodehavende på ^{Selskab 1 A/S} på 972.530 kr. skal dette fragå i forhøjelsen. Hvis Skatteministeriet er uenig i dette, mener vi, at sagen er principiel.

Der er i så fald tale om et helt grundlæggende spørgsmål, som ikke ses prøvet før i dansk ret, nemlig spørgsmålet om skatteyderen mister retten til modregning mellem indlån og udlån i relation til ligningsloven § 16E.

Hvis skatteyderen kun ejer moderselskabet i en koncern, er det også uklart om mellemregningerne i de underliggende koncernselskaber skal opgøres under eet eller pr. selskab.

^A havde en formue på ca. 24 mio. kr. ultimo 2014, hvoraf omkring 10 mio. kr. var i letomsættelige aktiver. ^A har således aldrig haft behov for at låne af sine selskaber eller for at give sig selv et maskeret udbytte; det var simpelthen helt unødvendigt. Allerede af denne grund er denne sag helt atypisk for de bestemmelser, som Skattestyrelsen påberåber sig.

Det gøres gældende, at overdragelse af Ejendommen fra ^{Selskab 4 ApS} var en sædvanlig forretningsmæssig disposition, jf. ligningslovens § 16 E, stk. 1, 2. pkt. ^{Selskab 4 ApS} driver virksomhed med at eje og udleje ejendomme, og allerede derfor er køb og salg af ejendomme en nødvendig forudsætning for den erhvervsmæssige aktivitet. ^{Selskab 4 ApS}

har købt og solgt otte ejendomme over årene, og de øvrige ejendoms-selskaber i koncernen har også ligesom ^A selv har været køber og sælger af fast ejendom, som oplistet nedenfor:

		Købt	Solgt
Selskab 4 ApS	:		
Adresse 4	2100 København Ø	1998	2019
Adresse 5	2100 København Ø	1998	2016
Adresse 1	2100 København Ø	1998	2014
Adresse 6	2900 Hellerup	2010	2022
Adresse 7	2880 Bagsværd	2013	2015
Adresse 8	2980 Kokkedal	2014	2021
Adresse 9	2900 Hellerup	2015	2020
Adresse 10	2900 Hellerup	2021	-
Selskab 2 ApS	:		
Adresse 11	Herlev	1997	2022
Selskab 3 ApS	:		
Adresse 12	2100 København Ø	2008	-
A	:		
Adresse 12	2100 København Ø	?	2008
Adresse 13	Frederiksberg	2012	2013
Adresse 9	2900 Hellerup	2004	2015
Adresse 1	2100 København Ø	2014	2015
Adresse 10	2900 Hellerup	2015	2021
Adresse 14	2960 Rungsted Kyst	2021	-

Vedrørende kredittiden gøres det gældende, for det første, at købesummen rettelig skal anses for udlignet i det væsentlige med ^{A's} tilgodehavender hos koncernselskaberne på handelstidspunktet, det vil sige den 30. december 2014.

Betalingen af købesummen skal således principalt anses for udlignet i al væsentlighed med ^{A's} mellemregninger allerede på overdragelsestidspunktet i december 2014, subsidiært betalt i tæt tilknytning til tinglysning af overdragelsen til ^D i oktober 2015. I begge tilfælde ville der være tale om sædvanlige forretningsmæssige dispositioner. Allerede fordi købesummen ikke skal betales til sælger før køber har opnået tinglyst adkomst, er det åbenbart, at der ikke skulle overføres nogen købesum til sælger før tidligst, når handlen blev tinglyst overdraget til tredje-mand.

Grundet en bogføringsmæssig fejl blev mellemregningerne først samlet i 2015, hvorfor 2014regnskabet viste en post benævnt "Tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse." på 1.400.000 kr.", der vedrørte

Selskab 4 ApS'

krav på købesum for salget af

Adresse 1

2100 København Ø.

Det gøres gældende, at Landsskatterettens kendelse er forkert, og at A skal have medhold i de nedlagte påstande.

Til støtte for den principale påstand gøres det gældende, at overdragelsen af Ejendommen var en sædvanlig forretningsmæssig disposition, og at situationen er så materielt atypisk, at A skal frifindes for forhøjelsen af sin aktieindkomst.

Til støtte for den subsidiære påstand gøres det gældende, at hvis A skal forhøjes med aktieindkomst som maskeret udbytte for et selskab, han ikke er direkte ejer af, da skal der tillige ske modregning med de tilgodehavender, som A da havde mod koncernselskaberne set som en enhed.

Til støtte for den mere subsidiære påstand gøres det gældende, at A alene var direkte ejer af moderselskabet, Selskab 1 A/S og at A som minimum kan modregne sit daværende tilgodehavende mod Selskab 1 A/S inden størrelsen af et maskeret udbytte fastlægges.

Udlodningen kommer fra Selskab 1 A/S og ikke fra Selskab 4 ApS

Det er Skattestyrelsen, der har valgt at udlodningsbeskatte A . Udlodningsbeskatning kan kun finde sted, hvis der er sket en udlodning. Udlodning kan kun ske fra selskaber, som direkte ejes af kapitalejeren. Hvis Skatteministeriet nu holder fast i, at der ikke er sket en udlodning, så skal A have medhold i påstandene.

Hverken skatteretligt eller skelskabsretligt er det muligt at foretage udlodning direkte fra Selskab 4 ApS til A , da A ikke har noget direkte ejerskab til Selskab 4 ApS .

Hvis udlodningsbeskatningen fastholdes, skal det reelle transaktionsforløb lægges til grund, nemlig at Selskab 4 ApS først udlodder 1,4 mio.kr. til moderselskabet, Selskab 1 A/S der herefter videreudlodder de samme 1,4 mio.kr. til A som udbytte. Moderselskabet Selskab 1 A/S kan ikke springes over. Det vil sige, at udlodningen passerer moderselskabets økonomi.

Dette støttes af den juridiske vejledning omkring hovedaktionærbeskatning (afsnit C.A.5.13.1.2.2) – hvor der f.eks. står (egen understregning):

”En hovedaktionær, der får stillet en bolig til rådighed af et datterselskab, hvor datterselskabet er ejet af det selskab vedkommende er hovedaktionær i, skal beskattes efter LL § 16 A stk. 5. Efter praksis anses rådigheden over boligen som maskeret udbytte fra moderselskabet samtidig med, at moderselskabet anses for selv at have modtaget et skattefrit udbytte fra datterselskabet.”

Udbyttet kommer således fra moderselskabet, selvom det er moderselskabets datterselskab, der stiller det pågældende gode til rådighed for den reelle ejer (hovedaktionæren i moderselskabet). Udbyttet skal nødvendigvis passere moderselskabets økonomi, inden det havner hos hovedaktionæren.

Der henvises også til 1999/1 LSF 238, hvor det fremgår af forarbejderne:

”Det betyder, at ejes det gode, som stilles til rådighed for hovedaktionæren af et helejet datterselskab, kan hovedaktionæren også beskattes af et maskeret udbytte.”

Det er velkendt begreb at tale om, at et gode ’passerer en andens økonomi’. Det maskerede udbytte i nærværende sag kommer naturligvis fra moderselskabet og det gode, der stilles til rådighed, kan selvfølgelig også være kapital (aktionærlån).

Det er altså et generelt princip i dansk skatteret, at det udbytte aktionæren modtager altid i juridisk forstand kommer fra det selskab, han direkte ejer. Sker der fysisk udlodning fra et datterselskab direkte til hovedaktionæren, skal der i juridisk forstand anlægges en udbyttekædebetragtning op gennem koncernen til moderselskabet og videre til hovedaktionæren; dvs. at godet passerer moderselskabets økonomi.

Det samme princip gælder, når et datterselskab yder lån til hovedaktionæren, når lånet omkvalificeres til udbytte. Hovedaktionæren har i skattemæssig henseende modtaget udbyttet fra moderselskabet.

Der henvises til afgørelsen i SKM2022.206.DEP, hvor der står:

”Hovedaktionæren var imidlertid ikke aktionær i det långivende datterselskab D, men i moderselskabet M. Fordringen kunne derfor ikke udloddes direkte til hovedaktionæren fra det långivende selskab D. Med henblik på at anvende fremgangsmåden med udlodning af fordringen, måtte fordringen først overføres fra

det långivende selskab D til moderselskabet M, hvorefter M kunne foretage en selskabsretlig udlodning af fordringen til hovedaktionæren.”

Reglerne i selskabsloven, om at kun kapitalejere har ret til udbytte, skal også følges i skatteretlig henseende. Der er således overensstemmelse mellem det selskabsretlige og skatteretlige udbyttebegreb.

Da A i 2014 havde et tilgodehavende på Selskab 1 A/S på 972.530 kr. skal dette beløb modregnes ved opgørelsen af det maskerede udbytte.

Samtlige mellemregninger i koncernen bør puljes

I december 2014 havde A et tilgodehavende på Selskabs-koncernen A på 1.327.904 kr. I december 2014 købte A en ejendom på 1,4 mio.kr. af Selskabs-koncernen A .

Selskaberne i Selskabs-koncernen A er sambeskattede, og moderselskabet i koncernen (Selskab 1 A/S) afregner skatten på vegne af alle koncernselskaberne. I skattemæssig henseende er der kun én juridisk person, der betaler skat.

Det virker derfor korrekt at betragte Selskabs-koncernen A som én juridisk enhed i relation til ligningsloven § 16E.

Der henvises til BS-15424/2021-VLR , hvor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle. Den personlige hovedaktionær ejede 100 % af H1ApS (moderselskabet) der igen ejede 100% af H2ApS (datterselskabet).

Hovedaktionæren havde lånt 422.675 kr. af datterselskabet. Datterselskabet overførte lånet til moderselskabet, dvs. der skete kreditorskrifte til moderselskabet. Landsskatteretten meddelte, at dette var et nyt lån efter ligningsloven § 16E. Afgørelsen blev påklaget til Vestre Landsret, hvor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle.

Dermed anerkender Skatteministeriet, at § 16E-lån opgøres på koncernniveau, hvilket også er skattepolitisk korrekt.

En sædvanlig forretningsmæssig disposition

Ifølge Skatteministeriet skulle der ikke være tale om et en sædvanlig forretningsmæssig disposition, jf. SKM2021.648.SR. Skatteministeriet glemmer imidlertid, at:

- a) at køber ikke havde fået tinglyst sin adkomst til Ejendommen i 2014. Det var aftalt, at betalingen skulle ske på det tidspunkt han fik skøde på ejendommen, hvilket er normalt; b) at ejendommen blev skødet di-

- rekte fra ^{Selskab 4 ApS} til ^{Selskab 5 ApS}, og at ^A
 derfor aldrig fik skøde på ejendommen;
 c) at ^A antog, at han havde et tilgodehavende på over 1,4
 mio.kr. i ^{Selskab 4 ApS}; og
 d) at ^{Selskab 4 ApS} sædvanligvis køber og sælger ejendomme.

Der henvises til skatteprofessor Jan Pedersen i "Skatteretten 2", 8. udg., side 449, hvor det anføres, at sædvanlig kreditgivning ved salg af varer, udstedelse af pantebreve eller gældsbreve som led i en almindelig overdragelse af et aktiv er en sædvanlig forretningsmæssig disposition, "[...] såfremt dispositionerne foretages på armslængdevilkår."

Atypiske dispositioner, der foretages på almindelige markedsvilkår, er således også "en sædvanlig forretningsmæssig disposition". Det afgørende er blot, at transaktionen giver mening for selskabet ud fra en almindelige driftsøkonomisk betragtning.

Det hænger også sammen med de selskabsretlige regler, hvor 6 betingelser skal være opfyldt for at lån til kapitalejere ikke er ulovlige, jf. artikel af professor, ph.d. Mette Neville og professor, dr.jur. Erik Werlauff i U.2003B.201 om "Lovlige aktionærlån":

- 1) selskabet har selvstændig forretningsmæssig interesse i lånets formål,
- 2) lånet ydes på almindelige markedsvilkår og krænker ikke øvrige rettighedshavere til egen- eller fremmedkapital,
- 3) lånet ydes som led i selskabets virksomhedsudøvelse og vilkårene er fastsat efter almindelige, forretningsmæssige principper,
- 4) lånet vil forventeligt indebære en klar fordel for selskabet eller er nødvendig til opretholdelse af status quo,
- 5) selskabet havde tillige foretaget dispositionen, hvis det ikke var under pågældende kapitalejeres indflydelse, og
- 6) selskabets interesser varetages ved en evt. misligholdelse og lånet afvikles på sædvanlig måde.

Disse betingelser er opfyldt i nærværende sag, hvor dispositionerne alle var driftsmæssigt begrundede fastsat ud fra almindelige, forretningsmæssige principper m.v."

Skatteministeriet har i sit påstandsdokument påberåbt følgende anbringender:

"Det gøres overordnet gældende, at lånet fra ^{Selskab 4 ApS}
 til ^A er omfattet af ligningslovens § 16 E, og at ^A
 skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 16 A.

Det følger af ligningslovens § 16 E, at hvis et selskab direkte eller indirekte yder lån til dets hovedaktionær, eller andre fysiske personer omfattet af personkredsen i ligningslovens § 2, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævninger uden tilbagebetalingspligt, medmindre der er tale om en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Bestemmelsen indebærer, at hævninger i selskabet skal beskattes på udbetalingstidspunktet, uanset at der civilretligt er tale om et lån, der skal tilbagebetales på et senere tidspunkt. En aktionærs hævning i selskabet uden tilbagebetalingspligt har karakter af udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, og et lån, der er omfattet af bestemmelsen, har således karakter af udloddet udbytte, der beskattes efter § 16 A, jf. § 16 E.

Reglen er formuleret objektivt og generelt, og bestemmelsens anvendelse forudsætter ikke, at der er tale om en omgåelses- eller misbrugs-situation.

Det fremgår udtrykkeligt af lovforslagets almindelige bemærkninger (pkt. 3.1 i lovforslag nr. 199 af 14. august 2012), at formålet med bestemmelsen er, at aktionærer mv. helt undlader at optage aktionærlån, jf. også UfR 2022.4422 H og UfR 2023.1955 H.

Der er enighed om, at der mellem A og Selskab 4 ApS er en forbindelse omfattet af ligningslovens § 2, ligesom der er enighed om den beløbsmæssige opgørelse på 1.400.000 kr.

A har derimod rejst to indsigelser over for den foretagne beskatning. Det er A's principale synspunkt, at "*overdragelsen af ejendommen var en sædvanlig forretningsmæssig disposition*", men dette bestrides, jf. ministeriets bemærkninger ... nedenfor.

Subsidiært er det A's synspunkt, at der "*ikke kan ske beskatning af maskeret udbytte fra et selskab, han ikke er direkte ejer af, og at der skal ske modregning med de tilgodehavender, A havde mod koncernselskaberne set som en enhed*", hvilket også bestrides, jf. ministeriets bemærkninger nedenfor ...

Ikke en sædvanlig forretningsmæssig disposition

Ifølge de specielle bemærkninger til ligningslovens § 16 E (§ 1, nr 1, i lovforslag nr. 199 af 14. august 2012) finder bestemmelsen ikke anvendelse på lån mv., der ydes som led i en forretningsmæssig disposition. Det vil f.eks. være lån, der opstår som led i aktionærens almindelige samhandel med selskabet på sædvanlige kreditvilkår.

I forbindelse med lovforslagets behandling henvendte Corit Advisory P/S sig med en række spørgsmål til skatteministeren. Skatteministeren besvarede henvendelsen den 30. august 2012, og henvendelsen fremgår af bilag 14 til lovforslaget. Det fremgår blandt andet heraf:

”Begrebet ”lån m.v., der ydes m.v. som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition” er inspireret af selskabslovens § 212. Praksis vedrørende denne bestemmelse vil være vejledende ved fortolkningen af ligningslovens § 16 E. Dette medfører dog ikke nødvendigvis, at fortolkningen af de to lovbestemmelser altid vil være ens. De to lovbestemmelser skal varetage forskellige hensyn, hvorfor fortolkningen i nogle situationer kan være forskellig”

Selv om fortolkningen af henholdsvis selskabslovens § 212 og ligningslovens § 16 E, stk. 1, 2. pkt. ikke i alle tilfælde nødvendigvis er ens, udgør bestemmelsen og dens forarbejder altså et væsentligt fortolkningsbidrag i forhold til, hvad der kan anses for at være en sædvanlig forretningsmæssig disposition i ligningslovens § 16 E's forstand.

Efter selskabslovens § 210, stk. 1, kan et kapitalsekskab direkte eller indirekte stille midler til rådighed eller stille sikkerhed for kapitalejere eller ledelsen i selskabet, hvis betingelserne i stk. 2 er opfyldt.

Det følger af selskabslovens § 212, at selv hvis betingelserne i § 210, stk. 2, ikke er opfyldt, kan et kapitalsekskab som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition direkte eller indirekte stille midler til rådighed, yde lån eller stille sikkerhed for personkredsen, der er nævnt i § 210.

Af de specielle bemærkninger til selskabslovens § 212 fremgår blandt andet (lovforslag nr. 170 af 25. marts 2009):

”Denne undtagelse med hensyn til sædvanlige forretningsmæssige dispositioner har hidtil ikke været indeholdt i aktie- og anpartsselskabslovene, men har baseret sig på forarbejderne til det generelle låneforbud, som blev indført i 1982. I den sammenhæng blev det slået fast, at økonomisk bistand, der udspringer af sædvanlige forretningsmæssige dispositioner, netop af den grund var acceptable.

Disse sædvanlige forretningsmæssige dispositioner har som hovedregel været kendetegnet ved, at selskabet løbende foretager dispositioner af denne karakter med uafhængige parter. Den mest almindelige disposition er salg af varer og tjenesteydelser på kredit. Der må foretages en konkret vurdering af, om transaktionen kan betragtes som sædvanlig for selskabet og inden for branchen. En klar indikator for, om transaktionen er sædvanlig, er, at selskabet har indgået tilsvarende transaktioner med uafhængige parter. Begrebet »sædvanlige forretningsmæssige dispositioner« er et fleksibelt og dynamisk begreb, der vil kunne ændre sig over tid.

Det er ikke kun transaktionen, som skal være sædvanlig. Dette krav gælder også for vilkårene i transaktionen. Betalingsbetingelser, kreditvurdering, sikkerhedsstillelse mv. skal ske på samme vilkår, som tilsvarende transaktioner sædvanligvis gennemføres med overfor tredjemand” (mine understregninger)

Selskabslovens § 212 omfatter således tilgodehavender, der opstår ved *sædvanlig kreditgivning* i forbindelse med salg af aktiver, og der lægges ifølge forarbejderne betydelig vægt på, om selskabet har indgået tilsvarende transaktioner med uafhængige parter.

Det fremgår af et bindende svar (SKM2021.648.SR), at et *sælgerpantebrev* udstedt i forbindelse med et selskabs salg af en ejendom til hovedaktionærens søn, ikke kunne anses for en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Et sådant lån ville derfor være omfattet af ligningslovens § 16 E.

Begrebet ”sædvanlige forretningsmæssige dispositioner” var også beskrevet i den på udlånstidspunktet gældende udgave af Den juridiske vejledning (2014-2, afsnit C.B.3.5.3.3 Aktionærlån). Heraf fremgår blandt andet:

”Hvis et selskab f.eks. sælger en fast ejendom til selskabets hovedaktionær og i den forbindelse yder lån via et sælgerpantebrev, er det ikke en betingelse at selskabet også har solgt fast ejendom til en eller flere uafhængige tredjemænd. Derimod er det en betingelse, at det er sædvanligt med sælgerpantebreve ved den konkrete type handler, at salget må antages at være i selskabets interesse, at det må anses for dokumenteret at et tilsvarende sælgerpantebrev ville indgå i en tilsvarende handel med en uafhængig tredjemand, at selska-

bet ville indgå tilsvarende handler med en uafhængig tredjemand og at der i givet fald er optaget maksimal ekstern finansiering (realkreditlån eller lignende). Om dette er tilfældet må bero på en konkret vurdering.” (mine understregninger)

Såvel SKM2021.648.SR som Den juridiske vejledning fra 2014 omtaler en situation, hvor der indgår et *pantebrev*, og som nævnt kunne det i SKM2021.648.SR ikke anses for en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

I den foreliggende sag er der end ikke tale om et *sælgerpantebrev*, men derimod blot et salg uden sikkerhedsstillelse. ^A har ikke dokumenteret, at det er sædvanligt inden for branchen, at ejendomme sælges på kredit uden nogen former for sikkerhedsstillelse. Han har heller ikke dokumenteret, at det er sædvanligt, at ^{Selskab 4 ApS}

sælger ejendomme til uafhængige tredjemænd på kredit uden nogen former for sikkerhedsstillelse, eller at det var i selskabets interesse at indgå en sådan aftale med ham som hovedanpartshaver. Det bemærkes herved, at ^A – ca. 5 måneder efter sit køb – solgte ejendommen til sin søns selskab for 400.000 kr. mere, end han havde erhvervet ejendommen for af sit selskab ...

^{A's} synspunkt om, at det er sædvanligheden af selve salget af *ejendommen*, der skal bedømmes, er ikke korrekt. Det er derimod sædvanligheden af *lånet*, der skal bedømmes.

Det er ikke korrekt, når ^A gør gældende, at han ikke var forpligtet til at betale for ejendommen, før handlen blev tinglyst. Det fremgår netop af købsaftalen (bilag B), at overtagelsesdagen var den 30. december 2014, og beløbet blev da også bogført i selskabet som et tilgodehavende hos ^A dagen efter overtagelsesdagen – den 31. december 2014. Tilgodehavendet på 1.400.000 kr. hidrørende fra salget af ejendommen fremgår også af ^{Selskab 4 ApS} årsrapport for 2014 under tilgodehavender hos ”virksomhedsdeltagere og ledelse” ... ^A godkendte årsrapporten i april 2015. Det må på den baggrund lægges til grund, at det mellem parterne var aftalt, at købesummen skulle erlægges allerede i forbindelse med overtagelsesdagen, og parterne har da også i bogførings- og regnskabsmæssig henseende ageret i overensstemmelse hermed.

Revisoren har i øvrigt også oplyst ..., at ”*mellemværendet primært [er] opstået i forbindelse med bogføringen af overdragelsen af en ejendom til kapitalejeren ultimo 2014 og er udtryk for en mellemfansiering hen over skæ-*

ringsdagen den 31.12.2014". Det fremgår endvidere af e-mailen, at der "således var tale om en mellemfinansiering indtil efterfølgende finansieringer blev etableret". Ifølge revisorens e-mail var der således tale om en mellemfinansiering, og en sådan mellemfinansiering var nødvendig, da det må lægges til grund, at A var forpligtet til at betale for ejendommen allerede den 31. december 2014.

Højesteret har desuden i UfR 2022.4422 H og UfR 2023.3527 H afvist hovedaktionærernes synspunkt om, at lånet var forretningsmæssig begrundet.

Ikke grundlag for modregning

Det er A's subsidiære synspunkt, at han ikke skal beskattes af hele beløbet på 1.400.000 kr., fordi han er af den opfattelse, at der skal ske modregning med de tilgodehavender, han havde i koncernen.

A's synspunkt bestrides, og synspunktet er i øvrigt i strid med sagens faktiske omstændigheder.

I tilknytning hertil bemærkes, at der ikke er holdepunkter for A's synspunkt om, at der kan foretages en samlet mellemregningsopgørelse på koncernniveau, idet udlodning fra Selskab 4 ApS ikke har nogen sammenhæng med de øvrige datterselskaber. Det er derfor alene et spørgsmål, om Selskab 4 ApS' fordring, der udspringer af lånet til A, er udloddet til Selskab 1 A/S (moderselskabet) og anvendt til at indfri A's tilgodehavende i moderselskabet.

Selskab 4 ApS og Selskab 1 A/S er to særskilte juridiske personer. En forudsætning for A's synspunkt er som anført, at Selskab 4 ApS – i forbindelse med udlånet til A – samtidig hermed udloddede fordringen til Selskab 1 A/S. Det var imidlertid ikke det, der skete, og i en sådan situation er der ikke grundlag for modregning i et eventuelt tilgodehavende i moderselskabet, jf. f.eks. SKM2023.345.ØLR.

I forbindelse med Selskab 4 ApS' salg af ejendommen til A blev beløbet debiteret på mellemregningen mellem Selskab 4 ApS og A. Beløbet blev ikke i den forbindelse udloddet til moderselskabet og anvendt til at indfri moderselskabets gæld til A. Der foreligger heller ikke en vurderingsberetning, som er en betingelse for udlodning af fordringen. Disse forhold understøtter klart, at det ikke på udlånstidspunktet var

hensigten, at beløbet skulle anvendes til at nedbringe moderselskabets gæld til A .

Det må endvidere på baggrund af revisorens e-mail af 28. oktober 2015 ... til Erhvervsstyrelsen netop lægges til grund, at det var helt til-sigtet, at beløbet blev debiteret på mellemregningen med Selskab 4 ApS , da det udgjorde en "melleffinansiering". Idet der var tale om en melleffinansiering, var det altså ikke hensigten, at beløbet skulle berigtiges delvist ved modregning i A's tilgodehaverende i moderselskabet.

Det efterfølgende hændelsesforløb understøtter i høj grad også, at det ikke var hensigten, at A's tilgodehavende hos moderselskabet skulle anvendes til delvis indfrielse af gælden til Selskab 4 ApS . A indfriele nemlig gælden til Selskab 4 ApS ved en kontant betaling foretaget den 4. november 2015 ...

I tilknytning hertil bemærkes, at når beløb ikke er konteret på mellemregningen, er der ikke grundlag for at fratække det ikke-konterede beløb i det beløb, der skal beskattes efter ligningslovens § 16 A, jf. SKM2014.708.ØLR, SKM2021.31.BR og SKM2023.345.ØLR.

Det er i øvrigt uklart, hvad A mener med (stævningen, side 4, 2. afsnit), "at det var en bogføringsmæssig fejl, at mellemregningerne først blev samlet i 2015, hvorfor 2014-regnskabet viste en post benævnt "Tilgodehavender hos virksomhedsdeltagere og ledelse på 1.400.000 kr." Såfremt A herved mener, at hans tilgodehavende i koncernen skulle modregnes heri, kan det som nævnt ovenfor ikke lægges til grund.

A har til støtte for sit subsidiære synspunkt om modregning i de tilgodehavender, han havde i koncernen, endvidere henvist til SKM2022.206.DEP (SKM-meddelelse).

Omstændighederne i SKM2022.206.DEP adskiller sig fra omstændighederne i den foreliggende sag, idet der i SKM2022.206.DEP var tale om en situation, hvor hovedaktionæren var blevet beskattet af lånet optaget i sit datterselskab efter ligningslovens § 16 A, jf. § 16 E, og spørgsmålet i sagen var således, om hovedaktionæren skulle beskattes på ny i forbindelse med overførslen af lånet fra datterselskabet til moderselskabet.

Som det fremgår af SKM2022.206.DEP, tog ministeriet bekræftende til genmæle, idet "lånet allerede var omfattet af ligningslovens § 16 E, og der forelå således ikke et lån i skattemæssig henseende". Kreditorskiftet indebar derfor efter ministeriets opfattelse ikke, at lånebeløbet skulle beskattes på ny.

Spørgsmålet om modregning behandles dermed ikke i SKM2022.206.DEP.

Den foreliggende sag angår ikke spørgsmålet om, hvorvidt ^A skal beskattes to gange, men derimod om han skal beskattes af lånet fra ^{Selskab 4 ApS} (datterselskabet), herunder om lånet fra ^{Selskab 4 ApS} kan modregnes i hans tilgodehavende i ^{Selskab 1 A/S} (moderselskabet).

Det er derfor ikke korrekt, når ^A – i relation til spørgsmålet om modregning – anfører, at "Skatteministeriet anerkender, at § 16 E-lån opgøres på koncernniveau".

Parterne har under hovedforhandlingen nærmere redegjort for deres opfattelse af sagen.

Retsgrundlaget

Af ligningsloven (lovbekendtgørelse nr. 1041 af 15. september 2014 med senere ændringer) fremgår bl.a.:

"§ 2 Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
- 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

...

§ 16 E Hvis et selskab m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og tilsvarende selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2. 1. pkt. finder ikke anvendelse på lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, på sædvanlige lån fra pengeinstitutter eller på lån til selvfinansiering som nævnt i selskabsloven § 206, stk. 2., 1. og 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse på sikkerhedsstillelser og på midler, der stilles til rådighed.

Stk. 2. Ved tilbagebetaling af lån m.v., der er beskattet efter stk. 1, medregnes det tilbagebetalte ikke ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

Af forarbejderne til ligningslovens § 16 E (Folketingstidende 2011-12, Tillæg A, Lovforslag L 199, side 7 f.) fremgår bl.a.:

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 926 af 18. september 2012 om ændring af ligningsloven mv. I de almindelige bemærkninger til lovforslaget (Folketingstidende 2011-12, Tillæg A, Lovforslag L 199, side 27 f.) fremgår blandt andet:

”3.1. Beskatning af aktionærlån

Lovforslaget har til formål at fjerne de eksisterende skattemæssige incitamenter til at optage aktionærlån som skattefrit alternativ til at hæve løn eller udbytte i selskabet. SKATs compliance-undersøgelser og indsatsprojekter har vist, at optagelse af ulovlige aktionærlån ofte anvendes til finansiering af privatforbrug. De ulovlige aktionærlån træder reelt i stedet for løn eller udbytte, fordi det ikke har været hensigten at tilbagebetale lånene. Det foreslås derfor, at aktionærlån skal beskattes allerede ved optagelsen af lånet, således at der ikke opnås en skattemæssig fordel ved at omdøbe sådanne hævnings, der reelt er løn eller udbytte, til lån.

...

3.1.2.2. Forslagets indhold

Det foreslås, at aktionærlån beskattes på udbetalingstidspunktet for dermed at fjerne de skattemæssige fordele ved at omdøbe løn og udbytte til lån. Aktionærlånet skal ved indkomstopgørelsen behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt. En hævning uden tilbagebetalingspligt vil alt efter de konkrete omstændigheder være skattepligtig som løn, udbytte eller tilskud m.v. Dette medfører, at beskattningen skal ske efter de eksisterende regler for den type indkomst, der i den konkrete situation vil være tale om. Hvis et aktionærlån er omfattet af den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 16 E, vil det i alle skattemæssige relationer blive lagt til grund, at der foreligger en hævning uden

tilbagebetalingspligt. Ved anvendelsen af skattelovgivningen vil der ikke være tale om en fordring henholdsvis gæld. For at undgå dobbeltbeskatning ved en eventuel tilbagebetaling af lånet til selskabet foreslås det, at det tilbagebetalte beløb ikke skal medregnes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst. En tilbagebetaling vil dog ikke ophæve beskatningen af låntager. Det foreslås, at der generelt skal ske beskatning, hvis en aktionær med bestemmende indflydelse i selskabet ydes et lån. Det er således ikke afgørende for beskatningen, om der er tale om et ulovligt aktionærlån. F.eks. er lån ulovlige efter selskabsloven, uanset om låntager har bestemmende indflydelse over selskabet eller ej, ligesom lån til ledelsesmedlemmer er ulovlige efter selskabsloven, men ikke nødvendigvis skattepligtige efter den foreslåede § 16 E. Tilsvarende findes der en række lande, hvor aktionærlån ikke er ulovlige. Det bør ikke være afgørende, om lånet er ydet af et dansk eller et udenlandsk selskab. Det foreslås, at beskatning skal ske i de situationer, hvor der ydes lån, stilles sikkerhed eller på anden måde stilles midler til rådighed for personer, der har bestemmende indflydelse over selskaber og andre juridiske personer. Den skattepligtige personkreds er afgrænset til dem, der har den i ligningslovens § 2 beskrevne interesseforbindelse med det långivende selskab. Herved sikres, at der sker beskatning i de situationer, hvor aktionæren har mulighed for at vælge, om selskabet skal yde et lån i stedet for udbetaling af løn eller udbytte. Der skal dog ikke ske beskatning i de tilfælde, hvor lånet udgør en sædvanlig forretningsmæssig situation f.eks. via almindelige reguleringer af mellemregningskonti.

...

Af de specielle bemærkninger til bestemmelsen, der er § 1, nr. 2, i lovforslaget (Folketingstidende 2011-12, Tillæg A, Lovforslag L 199, side 26 f.), fremgår blandt andet:

Til nr. 2

Det foreslås at beskatte lån m.v. til aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det långivende selskab. Formålet hermed er at fjerne det skattemæssige incitament til at optage sådanne lån. Den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 16 E skal således imødegå, at aktionærlån anvendes som skattefrit alternativ til hævnning af skattepligtigt udbytte eller løn.

Det foreslås, at låneforholdet i skattemæssig henseende behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnninger uden tilbagebetalingspligt. Forslaget medfører, at aktionærlånet beskattes allerede på udbetalingstidspunktet.

....

Den omstændighed, at ydelse af et lån behandles som en hævning i selskabet uden tilbagebetalingspligt, medfører endvidere, at de gældende regler om indeholdelse af A-skat eller udbytteskat i beløbet og reglerne om indberetning til SKAT om udbetaling og vedtagelse af løn og udbytte m.v. finder anvendelse. Hvis et lån er omfattet af den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 16 E, vil det i alle skattemæssige relationer blive lagt til grund, at der hverken hos långiver eller låntager foreligger et lån. Udover at lånebeløbet beskattes som en hævning, betyder det, at låntager ikke vil kunne fradrage sine eventuelle renteudgifter på lånet, ligesom eventuelle renteindtægter vil blive beskattet som et skattepligtigt tilskud hos selskabet. Selv om der civilretligt fortsat kan være tale om et ulovligt aktionærlån, der skal tilbagebetales, vil en tilbagebetaling af det ulovlige lån ikke føre til en genoptagelse af beskatningen af lånet hos aktionæren. Dette svarer til, at det ikke er muligt at ophæve beskatningen ved tilbagebetaling af løn eller udbytte.

...

Til § 16 E, stk. 1

Efter den foreslåede § 16 E, stk. 1, skal der ske beskatning i de tilfælde, hvor et selskab direkte eller indirekte stiller midler til rådighed for, yder lån til eller stiller sikkerhed for en fysisk eller juridisk person, der har den i ligningslovens § 2 nævnte forbindelse til selskabet. Det gælder, uanset om lånet m.v. sker på markedsvilkår, og uanset om der stilles betryggende sikkerhed for lånet. Beskatning efter den foreslåede § 16 E, stk. 1, omfatter således en del af de lån, der er i strid med selskabslovens § 210, stk. 1. Det gælder f.eks. lån til hovedaktionærer, mens f.eks. lån til mindretalsaktionærer og ledelsesmedlemmer ikke nødvendigvis vil være omfattet af den foreslåede § 16 E. Bestemmelsen omfatter også lån, der ikke er ydet direkte til en aktionær. Lån kan f.eks. opstå ved, at selskabet overtager en fordring mod en aktionær, køber et pantebrev udstedt af en aktionær eller låner til nærtstående personer, f.eks. ægtefæller eller børn. Den foreslåede bestemmelse omfatter lån m.v., der er ydet af selskaber m.v., der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, dvs. indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber samt andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerne i selskabet indskudte kapital. Bestemmelsen omfatter også lån, der er ydet af udenlandske selskaber, som må anses for at svare til de selskaber, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2. Beskatning finder kun sted i de tilfælde, hvor der mellem långiver og låntager er en forbindelse, der er omfattet af ligningslovens § 2. Dette er f.eks. tilfældet, hvor låntager alene, sammen med sine nærtstående eller sammen med andre aktionærer, med hvem låntager har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse, direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct.

af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i det långivende selskab. Beskatning sker, uanset om lånet ydes til en fysisk eller juridisk person. Dette skal bl.a. imødegå, at en hovedaktionær ikke får lånet direkte fra sit selskab, men indskyder et mellemliggende selskab som formel låntager. Bestemmelsen finder ikke anvendelse på lån m.v., der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Det vil f.eks. være lån, der opstår som led i aktionærens almindelige samhandel med selskabet på sædvanlige kreditvilkår. Bestemmelsen finder heller ikke anvendelse på sædvanlige lån fra pengeinstitutter. En aktionær med en bestemmende aktiepost i et pengeinstitut kan derfor optage et sædvanligt banklån i dette pengeinstitut. Beskatning sker ikke i de tilfælde, hvor der er tale om lån mellem to selskaber, og hvor et evt. udbytte ville have været skattefrit efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2. Det samme gælder, hvis beskatningen af et evt. udbytte ville skulle frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i moder/datterselskabsdirektivet, jf. direktiv 2011/96/EU eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvor det långivende selskab er beliggende.

...

Til § 16 E, stk. 2

Lån, der er beskattet efter den foreslåede bestemmelse i § 16 E, anses som nævnt ikke for et lån i skattemæssig forstand. Tilbagebetaling af lån, der er beskattet efter den foreslåede bestemmelse i § 16 E, stk. 1, skal derfor skattemæssigt behandles som et tilskud til selskabet, idet der ikke skattemæssigt anses at foreligge et lån. For at undgå dobbeltbeskatning foreslås det, at en eventuel tilbagebetaling ikke skal medregnes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst."

Rettens begrundelse og resultat

Sagens spørgsmål

Det fremgår af ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., at hvis et selskab direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnninger uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2. Der er enighed mellem parterne om, at der er en sådan forbindelse mellem ^A og ^{Selskab 4 ApS}.

Twisten angår, om ^A med rette er blevet udbyttebeskattet af et skyldforhold, som opstod, da ^{Selskab 4 ApS}, overdrog ejendommen beliggende ^{Adresse 1} 2100 København Ø til ham uden samtidig betaling af købesum. Der skal herunder tages stilling til, om der er sket en ekspeditionsfejl i forbindelse med bogføringen af fordringen, om fordringen er stiftet ved en sædvanlig forretningsmæssig disposition, og om

A's tilgodehavender hos andre selskaber i koncernen skal modregnes i fordringen i forbindelse med opgørelse af et eventuelt skattegrundlag.

Bogføringsmæssig fejl

Af kontospecifikation for Selskab 4 ApS fremgår, at selskabet den 31. december 2014 havde et tilgodehavende på 1,4 mio. kr., og i konteringsteksten er det anført, at " A købt Adresse 1 ". Det fremgår endvidere af årsrapporten for Selskab 4 ApS for 2014, at selskabet havde et tilgodehavende på 1,4 mio. kr. hos virksomhedsdeltagere og ledelse. Af den erklæring, som registreret revisor C's den 27. oktober 2015 har afgivet med høj grad af sikkerhed til Erhvervsstyrelsen, fremgår, at "det ulovlige udlån inkl. lovpligtige renter er tilbagebetalt til selskabet".

Retten finder herefter, at A ikke har godtgjort, at lånets kvalifikation ikke beror på en bogføringsmæssig ekspeditionsfejl. Den omstændighed, at revisor C i mail af 28. oktober 2015 har anført, at mellemværendet var udtryk for en mellemfinansiering, eller at han under sin vidneforklaring har forklaret, at han begik en fejl i forbindelse med bogføring af beløbet, kan ikke føre til et andet resultat.

På den baggrund tiltræder retten, at Selskab 4 ApS har ydet et lån på 1,4 mio. kr. til A .

Sædvanlig forretningsmæssig disposition

Som fastslået i Højesterets dom af 30. august 2022 (UfR 2022.4422) er det kun, hvis det enkelte lån er optaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, f.eks. som led i samhandel på tilsvarende vilkår som mellem uafhængige parter, at der ikke skal ske beskatning, jf. ligningslovens § 16 E, stk. 1, 2. pkt.

A har i nærværende sag ikke dokumenteret, at overdragelsen af ejendommen er sket på vilkår, der er normale inden for branchen, eller at Selskab 4 ApS i almindelighed sælger ejendomme til uafhængige tredjemænd på tilsvarende vilkår. Retten har herved lagt særlig vægt på, at der ikke blev betalt nogen købesum i forbindelse med ejendommens overdragelse, og at købsaftalen ikke indeholdt nærmere vilkår for købesummens berigtigelse.

Retten finder derfor, at A ikke har godtgjort, at overdragelsen af ejendommen på de pågældende vilkår er udtryk for en sædvanlig forretningsmæssig disposition, hvorfor det omhandlede mellemværende er omfattet af ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt.

Modregning

A ejer Selskab 1 A/S der ejer Selskab 4 ApS . A er blevet udlodningsbeskattet af mellemværendet på 1,4 mio. kr., idet beløbet i skattemæssig henseende anses for at have passeret Selskab 1 A/S' økonomi.

Efter bevisførelsen lægger retten til grund, at der ikke er sket en bogført modregning med et eller flere af de pågældende tilgodehavender. Retten finder på den baggrund, at der ikke er grundlag for at fradrage de pågældende tilgodehavender ved den beløbsmæssige opgørelse af beskatningsgrundlaget.

Retten finder herefter, at der ikke er grundlag for at ændre skattemyndighedernes afgørelse om, at Selskab 4 ApS' fordring på A er omfattet af ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., og at A skal beskattes heraf, jf. ligningslovens § 16 A. Retten tager derfor Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

Sagsomkostninger

Sagsomkostningerne er efter sagens værdi, forløb og udfald fastsat til dækning af advokatudgift inklusive moms med 85.000 kr.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

A skal til Skatteministeriet betale sagsomkostninger med 85.000 kr.

Beløbet skal betales inden 14 dage.

Sagsomkostningerne bliver forrentet efter rentelovens § 8 a.