



HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 30. august 2022

Sag BS-30246/2021-HJR
(2. afdeling)

A
(advokat Leo Jantzen)

mod

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 12. afdeling den 26. juli 2021 (BS-50151/2019-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Vibeke Rønne, Jan Schans Christensen, Kurt Rasmussen og Ole Hasselgaard.

Påstande

Appellanten, A, har gentaget sin påstand om, at hans skatteansættelser for indkomstårene 2012-2014 hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

Supplerende retsgrundlag

I afsnittet om retsgrundlaget i landsrettens dom er gengivet ligningslovens § 16 E og dele af bestemmelsens forarbejder. Som bilag til det pågældende lovforslag indgik herudover bl.a. Skatteministeriets kommentar af 30. august 2012 til henvendelse fra CORIT Advisory P/S, hvoraf fremgår bl.a. (Folketingstidende 2011-12, tillæg B, lovforslag nr. L 199, bilag 14, s. 6):

"Sædvanlig forretningsmæssig disposition

Efter forslaget til LL § 16 E, lægges der op til, at bestemmelsen ikke skal finde anvendelse for lån m.v., der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. I bemærkningerne p. 8 angives som eksempel den situation, hvor lånet opstår via almindelige reguleringer af mellemregningskonti. Eftersom dette ofte vil være tilfældet, bør Skatteministeren bekræfte, at alle reguleringer via mellemregningskonto er undtaget (hvilket ikke er tilfældet efter hidtidig praksis om beskatning af (ulovlige) aktionærlån).

Begrebet "sædvanlig forretningsmæssig disposition" er ikke veldefineret i skatteretlig henseende og forekommer os bekendt alene i administrativ praksis og domspraksis i sager vedrørende skattearrangementer. Ofte ses det i sådanne sager, at Højesteret har en anden opfattelse af, hvad der udgør sædvanlige forretningsmæssige dispositioner end SKAT. Dertil kommer, at SKAT – i al respekt – ikke fagligt er bedre i stand til at vurdere, hvad der udgør en sædvanlig forretningsmæssig disposition, end den omhandlede virksomhed.

Vi skal derfor anmode Skatteministeren om at overveje følgende:

1. Helt at afstå fra at anvende sådanne uklare og elastiske begreber i skattelovgivningen.
2. At undlade at overlade det til skattemyndighederne at vurdere, hvilke dispositioner, der udgør sædvanlige forretningsmæssige dispositioner, eller
3. At formulere udførlige retningslinjer for håndteringen af kriteriet.

Kommentar:

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

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."

A har supplerende anført navnlig, at hævningsne på mellemregningskontoen falder uden for beskatning efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., idet det fremgår af lovbemærkningerne, at der ikke skal ske beskatning i de tilfælde, hvor lånet udgør en sædvanlig forretningsmæssig disposition f.eks. via almindelige reguleringer af mellemregningskonti. Disse lovbemærkninger må forstås sådan, at alle betalinger på sædvanlige mellemregningskonti, hvor saldoen typisk er i selskabets favør, er undtaget fra beskatning efter § 16 E, stk. 1, 1. pkt. Desuden fremgår det af bestemmelsens 2. pkt., at lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, ikke er omfattet.

Det har ikke været lovgivers mening at beskatte sådanne almindelige dispositioner, hvor mellemregningskontoen på loyal vis løbende reguleres i begge parter favør. Derimod sigter forarbejderne alene på den situation, hvor der er tale om enkeltstående lån, og hvor aktionæren på illoyal vis ikke har til hensigt at tilbagebetale lånet til selskabet.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at det ikke i sig selv bringer betalinger uden for ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., at de sker over en sædvanlig mellemregningskonto. Om hævningsne via en mellemregningskonto skal beskattes, afhænger af, hvad den enkelte hævning dækker over. Kun hvis den enkelte hævning udgør et lån som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, dvs. et lån på tilsvarende vilkår som mellem uafhængige parter, skal der ikke ske beskatning, jf. § 16 E, stk. 1, 2. pkt.

Ligningslovens § 16 E indeholder en klar og objektiv hjemmel til beskatning af lånene på mellemregningskontoen mellem A og selskabet. Lovbemærkningerne til bestemmelsen viser, at den omfatter enhver lånoptagelse og ikke alene aktionærlån, hvor låntager ikke har til hensigt at tilbagebetale lånet.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagen angår, i hvilket omfang A, som er eneaktionær i A Holdning A/S, skal beskattes af hævningsne på en mellemregningskonto mellem ham og selskabet i perioden fra den 14. august 2012 til den 30. september 2014. Der var i perioden løbende bevægelser på mellemregningskontoen, og saldoen var på nogle tidspunkter i selskabets favør og på andre tidspunkter i hans favør.

Efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., behandles lån, som et aktieselskab mv. yder til en fysisk person med bestemmende indflydelse over selskabet, efter skattelovgivningens almindelige regler om hævningsne uden tilbagebetalingspligt. Det indebærer, at sådanne hævningsne typisk skal beskattes som udbytte eller løn hos modtageren. I bemærkningerne til det lovforslag, hvorved bestemmelsen blev indført, er det anført, at beskatningen sker på udbetalingstidspunktet, og at tilbagebetaling af et lån ikke fører til, at beskatningen bliver ophævet hos låntageren (Folketingstidende 2011-12, tillæg A, lovforslag nr. L 199, s. 8).

Formålet med bestemmelsen er ifølge forarbejderne at fjerne det skattemæssige incitament til at optage aktionærlån som skattefrit alternativ til hævning af skattepligtigt udbytte eller løn.

Højesteret finder, at der ikke som anført af A er grundlag for at forstå ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., sådan, at det forhold, at et lån bliver optaget via en sædvanlig mellemregningskonto, i sig selv indebærer, at lånet falder uden for bestemmelsen. 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, skal der ikke ske beskatning, jf. § 16 E, stk. 1, 2. pkt.

A har desuden gjort gældende, at han i hvert fald ved tilbagebetaling af hævde beløb, der har ført til beskatning, efterfølgende har kunnet hæve tilsvarende beløb uden at skulle beskattes af disse hævninger. Herom bemærkes, at det som anført af landsretten fremgår af bl.a. Skatteministeriets kommenterede høringsoversigt, der blev udarbejdet til brug for Folketingets behandling af lovforslaget, at det var en forudset og accepteret konsekvens af ligningslovens § 16 E, stk. 1, at en aktionær i en situation som den foreliggende ville blive beskattet både af lånebeløb, der senere tilbagebetales, og af nye hævninger.

På den baggrund finder Højesteret ligesom landsretten, at der i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd og de nævnte lovbemærkninger er hjemmel i ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., til som anført af Skatteministeriet at beskatte A af hævninger på mellemregningskontoen, i det omfang A Holdning ved den enkelte hævning fik et tilgodehavende eller et forøget tilgodehavende hos ham.

Højesteret stadfæster herefter dommen.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 100.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.