



HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 8. februar 2023

Sag BS-44644/2021-HJR
(1. afdeling)

A
(advokat Mads Balsby Wilkens)

mod

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 9. afdeling den 25. oktober 2021 (BS-40313/2020-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jens Peter Christensen, Hanne Schmidt, Jan Schans Christensen, Anne Louise Bormann og Jørgen Steen Sørensen.

Påstande

Appellanten, A, har påstået, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at hans personlige indkomst i indkomståret 2013 nedsættes med 200.000 kr., subsidiært at indkomsten fastsættes som bestemt af Landsskatteretten, mere subsidiært at indkomsten forhøjes med mindre end 400.000 kr., og mest subsidiært at sagen hjemvises til fornyet behandling i Skattestyrelsen.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse.

Anbringender

A har supplerende anført navnlig, at de omhandlede hævninger bogført på mellemregningskontoen ikke er omfattet af ligningslovens § 16 E, stk. 1, idet de

er sket som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, jf. bestemmelsens 2. pkt.

Det fremgår ikke af § 16 E eller bestemmelsens forarbejder, hvad der skal forstås ved "sædvanlig forretningsmæssig disposition", men efter forarbejderne er udtrykket inspireret af selskabslovens § 212 om bl.a. lån til kapitalejere, og denne bestemmelse bør derfor være udslagsgivende for forståelsen af § 16 E. Selskabslovens § 212 finder anvendelse, hvor en disposition er sædvanlig for selskabet og tjener dets interesse. Det er sædvanligt, at et selskab udlåner midler til en bank ved at have dem stående på en indlånskonto, og i det foreliggende tilfælde er udlånet i stedet sket til ham selv, fordi det var i selskabets interesse, idet selskabet herved kunne få højere forrentning end i banken. Han opnåede ikke personlig vinding, da han betalte renter til selskabet.

Særligt for så vidt angår de to sidste hævninger den 28. juni og 16. oktober 2013 er der ikke ved UfR 2022.4422 H taget stilling til, hvordan en anpartshavers tilbagebetaling af lån og efterfølgende hævning af samme beløb skatteretligt skal bedømmes. Der kan ikke skatteretligt være tale om tilbagebetaling af lån, idet ligningslovens § 16 E indebærer, at der skatteretligt slet ikke foreligger noget lån. Da han satte de beløb ind på mellemregningskontoen, som han senere igen hævede, fik han i stedet et tilgodehavende i selskabet, som han kunne hæve uden beskatning. Disse hævninger er derfor i hvert fald ikke omfattet af § 16 E.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at As lån i eget selskab ikke er optaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, og at undtagelsen i ligningslovens § 16 E, stk. 1, 2. pkt., derfor ikke finder anvendelse. Lånene skal i overensstemmelse med hovedreglen i 1. pkt. beskattes som hævninger uden tilbagebetalingspligt.

Det følger af forarbejderne til bestemmelsen i § 16 E, at undtagelsen om sædvanlige forretningsmæssige dispositioner tager sigte på lån, der opstår som led i aktionærens almindelige samhandel med selskabet på sædvanlige kreditvilkår. Det er rigtigt, at udtrykket "sædvanlig forretningsmæssig disposition" er inspireret af bestemmelsen i selskabslovens § 212. Efter forarbejderne til denne bestemmelse er det imidlertid en klar indikator for, at der er tale om en sædvanlig forretningsmæssig disposition, at selskabet har indgået tilsvarende transaktioner med uafhængige parter. A har end ikke gjort gældende, at hans selskab har drevet udlånsvirksomhed eller i øvrigt ydet lån på tilsvarende vilkår til uafhængige parter.

Der er ikke ved As tilbagebetaling af lån i selskabet etableret noget tilgodehavende, som han kan hæve skattefrit. Synspunktet har ingen støtte i bestemmelsens ordlyd eller forarbejder, og det fremgår udtrykkeligt af forarbejderne, at

indbetalinger til selskabet til nedbringelse af gæld skattemæssigt skal kvalificeres som tilskud til selskabet. I overensstemmelse med dette er det i UfR 2022.4422 H fastslået, at der ved hver af hævningserne i denne sag var etableret lån omfattet af ligningslovens § 16 E, stk. 1, og at det var uden betydning for spørgsmålet om beskatning, at der var sket løbende tilbagebetaling.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagen angår, i hvilket omfang A, som er tidligere eneanpartshaver i X ApS, skal beskattes af hævnings på en mellemregningskonto mellem ham og selskabet i indkomståret 2013. A hævdede ved tre lejligheder 200.000 kr., i alt 600.000 kr., og spørgsmålet er, om disse hævnings er skattepligtige.

Efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., behandles lån, som f.eks. et anpartsselskab yder til en fysisk person med bestemmende indflydelse over selskabet, efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt. Det indebærer, at sådanne hævnings 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 udbetalings-tidspunktet, 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 hævnings af skattepligtigt udbytte eller løn.

Som fastslået i Højesterets dom af 30. august 2022 (UfR 2022.4422) er der ikke grundlag for at forstå bestemmelsen 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. ligningslovens § 16 E, stk. 1, 2. pkt.

Som ligeledes fastslået i dommen er det fra lovgivningsmagten en forudset og accepteret konsekvens af bestemmelsen, at det forhold, at der sker tilbagebetaling af hævdede beløb, som har ført til beskatning, ikke indebærer, at den pågældende herefter kan hæve tilsvarende beløb uden på ny at blive beskattet. I en sådan situation indebærer bestemmelsen, at der sker beskatning både af lånebeløb, der senere tilbagebetales, og af nye hævnings.

As lån i X er ikke optaget som led i samhandel mellem ham og selskabet på tilsvarende vilkår som mellem uafhængige parter, og der er heller ikke i øvrigt oplyst forhold, som kan begrunde, at hans hævnings den 11. februar, 28. juni og 16. oktober 2013 af i alt 600.000 kr. havde karakter af sædvanlige forretningsmæssige dispositioner. Der er herunder ikke i forarbejderne til ligningslovens §

16 E grundlag for at tillægge det betydning, i hvilket omfang A har betalt renter af sine lån i selskabet.

Højesteret tiltræder herefter, at As personlige indkomst for indkomståret 2013 skal forhøjes med 400.000 kr., og stadfæster derfor dommen.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 50.000 kr. til Skatteministeriet.

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