



ØSTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 22. maj 2023

Sag BS-44216/2021-OLR
(1. afdeling)

A
(advokat Claus Holberg)

mod

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

Landsdommerne Anne Bendfeldt Westergaard, Jon Fridrik Kjølbro og Annette Dam Ryt-Hansen har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Lyngby den 4. august 2021. Ved kendelse af 18. november 2021 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om A's skatteansættelse for indkomstårene 2012, 2013, 2014 og 2015. Mere specifikt drejer sagen sig om (1) beskatning efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, af ulovlige anpartshaverlån, der løbende er optaget og tilbagebetalt over en mellemregningskonto, (2) den skattemæssige behandling af nettoløn og nettoudbytte anvendt til at nedbringe anpartshaverlånet og (3) omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1.

De første to spørgsmål vedrører en kendelse afsagt af Landsskatteretten den 21. maj 2021 (sag 17-0989584), og det tredje spørgsmål vedrører en kendelse afsagt af Landsskatteretten samme dag (sag 18-0005621).

Påstande

Sagsøgeren A, har nedlagt følgende endelige påstande:

Principal

Sagen hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen, idet skattemyndighederne skal anerkende, at tilbagebetaling af et skattepligtigt aktionærlån, jf. Ligningslovens § 16 E skal anses for udlån til selskabet i skattemæssig henseende.

Der nedlægges endvidere påstand om, at sagsøgers aktieindkomst for indkomståret 2015 nedsættes med 361.807 kr.

Subsidiært

Påstand 1

Skatteministeriet skal anerkende, at sagsøgers skattepligtige indkomst skal nedsættes med følgende beløb:

For indkomståret 2012:

Sagsøgers aktieindkomst nedsættes med 174.958 kr. (nettoudbytte).

For indkomståret 2013:

Sagsøgers personlige indkomst nedsættes med 105.539 kr. (nettoløn).

For indkomståret 2014:

Sagsøgers personlige indkomst nedsættes med 158.656 kr. (nettoløn) og sagsøgers aktieindkomst nedsættes med 450.759 kr. (nettoudbytte)

For indkomståret 2015:

Sagsøgers aktieindkomst nedsættes med 547.500 kr. (nettoudbytte).

I forhold til den subsidiaere påstand 1 nedlægges en mere subsidiaer påstand om hjemvisning.

Påstand 2

Omgørelsessagen hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen, idet skattemyndighederne skal anerkende, at betingelsen for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2, er opfyldt.

Sagsøgte, Skatteministeriet, har påstået frifindelse, mod at A's aktieindkomst for indkomståret 2015 nedsættes med 361.807 kr.

Sagsfremstilling

A er direktør og eneanpartshaver i A ApS.

Det er ubestridt, at A i indkomstårene 2012-2015 over en mellemregningskonto løbende foretog en række hævnings, der har karakter af ulovlige anpartshaverlån, og at de samlede hævnings udgør 2.063.882,75 kr.

Det er ubestridt, at de ulovlige anpartshaverlån løbende er blevet afviklet navnlig derved, at nettoløn og nettoudbytte er blevet anvendt til at nedbringe mellemregningskontoen.

Der er ikke tvist mellem parterne om den beløbsmæssige opgørelse af de løbende hævnings over mellemregningskontoen eller nedbringelsen af gælden navnlig gennem modregning i nettoløn og nettoudbytte.

Der er således ikke tvist om, at A ApS i indkomstårene 2012-2015 har udbetalt løn, der er behandlet som sådan og indberettet til skattemyndighederne, ligesom der er indeholdt skat af lønnen, og at nettolønnen herefter er blevet anvendt til at nedbringe mellemregningskontoen.

Der er heller ikke tvist om, at A ApS på ekstraordinære generalforsamlinger den 30. december 2012, den 30. december 2013, den 7. januar 2015 og den 29. december 2015 foretog udlodninger til A, at de tre første udlodninger udgjorde i alt 2.175.000 kr., og at disse er indberettet til skattemyndighederne, ligesom der er blevet indeholdt udbytteskat, og at nettoudbyttet herefter er blevet anvendt til at nedbringe mellemregningskontoen. De tre første udlodninger er foretaget som kontantudlodninger, mens den fjerde er foretaget som udlodning af en fordring.

Skatteministeriets påstand for landsretten, hvor ministeriet anerkender, at A A s aktieindkomst for indkomståret 2015 skal nedsættes med 361.807 kr., vedrører den udlodning, der blev foretaget den 29. december 2015, idet Skatteministeriet for landsretten har anerkendt, at nettoudlodningen opgjort til 361.807 kr. er en skattefri udlodning af en fordring, og at Landsskatterettens afgørelser derfor skal ændres på dette punkt.

Af Landsskatterettens afgørelse af 21. maj 2021 om skatteansættelsen for indkomstårene 2012, 2013, 2014 og 2015 fremgår blandt andet:

” ...

Landsskatterettens afgørelse

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 som hævnings uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattes af § 2.

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.

Repræsentanten gør gældende, at bestemmelsen er i strid med EMRK's art. 6, idet det anføres, at ligningslovens § 16 E er en straffebestemmelse i konventionens forstand. I henhold til EMRK art. 6, stk. 1, 1. pkt., fremgår følgende:

"Enhver har ret til en retfærdig og offentlig rettergang inden en rimelig frist for en uafhængig og upartisk domstol, der er oprettet ved lov, når der skal træffes afgørelse enten i en strid om hans borgerlige rettigheder og forpligtelser eller angående en mod ham rettet anklage for en forbrydelse."

Herudover fremgår der bl.a. følgende af art. 1 i 1. tillægsprotokol til EMRK af 20. marts 1952:

"Enhver fysisk eller juridisk person har ret til respekt for sin ejendom. Ingen må berøves sin ejendom undtagen i samfundets interesse og i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat ved lov og følger af folkerettens almindelige principper.

Foranstående bestemmelser skal imidlertid ikke på nogen måde begrænse statens ret til at håndhæve sådanne love, som den anser for nødvendige for [...] at sikre betaling af skatter, andre afgifter og bøder."

Lovgivningsmagten har med indførslen af ligningslovens § 16 E valgt at beskatte lån, som ydes fra et selskab til en fysisk kapitalejer, der har bestemmende indflydelse over selskabet. Der er således indført en bestemmelse i skattelovgivningen, der giver lovhjemmel til at beskatte ethvert lån ydet fra et selskab til dets fysiske kapitalejer, som har bestemmende indflydelse.

Den Europæiske Menneskeretsdomstol (EMD) har flere gange fastslået, at skattetvister ikke er omfattet af den civilretlige del af EMRK art. 6 ("strid om hans borgerlige rettigheder og forpligtelser"). Der kan f.eks. henvises til præmis 29 i dommen Ferrazzini mod Italien, nr. 44759/98 af 12. juli 2001, hvoraf der bl.a. fremgår følgende:

"The Court considers that tax matters still form part of the hard core of public-authority prerogatives, with the public nature of the relationship between the taxpayer and the community remaining predominant. Bearing in mind that the Convention and its Protocols must be interpreted as a whole, the Court also observes that Article 1 of Protocol No. 1, which concerns the protection of property, reserves the right of States to enact such laws as they deem necessary for the purpose of securing the payment of taxes [...] Although the Court does not attach decisive importance to that factor, it does take it into account. It considers that tax

disputes fall outside the scope of civil rights and obligations, despite the pecuniary effects which they necessarily produce for the taxpayer."

Der har imidlertid også været indbragt en række skattesager for EMD, hvor der skulle tages stilling til, om de pågældende nationale skattebestemmelser (bl.a. vedrørende skattebøder og -tillæg) skulle anses for straffebestemmelser, hvorefter den konkrete skatteyder i realiteten var anklaget for en forbrydelse i henhold til EMRK art. 6. Det er repræsentantens opfattelse, at klager i nærværende skattesag er anklaget for en forbrydelse.

Til støtte for denne opfattelse er der bl.a. henvist til dommene Janosevic mod Sverige, nr. 34619/97 af 23. juli 2002, og Jussi la mod Finland, nr. 73053/01 af 23. november 2006. I begge sager fik skatteyder en skatte- eller afgiftsforhøjelse og derudover et skattetillæg svarende til en vis procentdel af den pågældende forhøjelse. For så vidt angår skatteforhøjelserne undlod EMD at foretage en nærmere stillingtagen til disse, idet der blev henvist til, at skattesager falder udenfor anvendelsesområdet for den civile retlige del af EMRK art. 6, jf. Ferrazzini mod Italien. EMD tog i stedet stilling til, om skatteyderne - som følge af skattetillæggene - skulle anses for at være anklaget for en forbrydelse i henhold til EMRK art. 6. EMD fandt, at dette var tilfældet i begge sager.

Nærværende sag adskiller sig fra ovenstående sager, idet ligningslovens § 16 E ikke pålægger de danske skatteydere et skattetillæg (eller en skattebøde). Der er derimod tale om, at der foretages en skatteopgørelse, hvor ethvert lån - ydet fra et selskab til dets fysiske kapitalejer, som har bestemmende indflydelse - beskattes som enten udbytte eller løn. Opgørelsen foretages i forhold til de enkelte lån, og det må henhøre til den danske stats selvstændige kompetence, hvordan staten ønsker at beskatte sådanne lån. I øvrigt bevirker reglen, at der opnås en mere ensartet beskatning på udbetalingstidspunkt, uanset om de pågældende kapitalejere vælger at overføre midler fra selskabet til sig selv som udbytte, løn eller lån.

På baggrund af ovenstående må det lægges til grund, at ligningslovens § 16 E ikke er en straffebestemmelse. Bestemmelsen er således ikke i strid med EMRK art. 6. Dette understøttes i øvrigt også af Landsskatterettens afgørelse af 8. marts 2019, j.nr. 17-0439467, hvor det i præmisserne er anført, at ligningslovens § 16 E ikke anses for at være i strid med EMRK. Der tages herefter stilling til sagens materiale indhold.

Klageren og selskabet er omfattet af personkredsen i ligningsloven § 16 E, stk. 1.

Låneforhold mellem selskabet og anpartshaveren anses for selvstændige låneforhold, hvis de af parterne behandles som adskilte låneforhold, eksempelvis ved at de er registreret som adskilte og selvstændige låneforhold i selskabets bogholderi. Der kan henvises til Landsskatterettens afgørelse af 19. november 2018, offentliggjort i SKM2017.571.LSR.

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 byrets dom af 18. januar 2019, offentliggjort som SKM2019.127.BR, og Landsskatterettens afgørelse af 11. oktober 2017, offentliggjort i SKM2018.10.LSR.

Mellemværendet mellem klageren og hans selskab fremgår af mellemregningskontoen og er i hele perioden behandlet som et låneforhold. Debiteringerne på mellemregningskontoen er omfattet af ligningslovens § 16 E, når selskabet har et tilgodehavende hos klageren, uanset saldoen den 14. august 2012. Der ses ikke at være støtte i lovforarbejder eller praksis for at opgøre de skattepligtige lån som forskellen mellem mellemregningskontoens højeste saldo og saldoen pr. 14. august 2012.

En kreditering på mellemregningskontoen, når selskabet har et tilgodehavende, anses for en tilbagebetaling, der ikke har betydning for opgørelse af lånene. Der kan henvises til Landsskatterettens afgørelse af 18. december 2017, offentliggjort som SKM2018.23.LSR.

Repræsentantens anbringende om, at en tilbagebetaling bør anses for et skattemæssigt udlån fra anpartshaveren til selskabet, kan ikke tiltrædes. Der kan i den forbindelse henvises til forarbejderne til ligningslovens § 16 E (L199, Folketinget 2011-12):

"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. [...]"

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. 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 behand-

les som et tilskud til selskabet, idet der ikke skattemæssigt anses at foreligge et lån. [...]"

SKAT har ikke beskattet debiteringer, hvor der på samme dato er foretaget en kreditering, der modsvarer debiteringen, og hvor det i posteringsteksten er angivet, at der foreligger en fejl. Der er således tale om fejlposterings.

Der blev vedtaget udlodning af udbytte på 750.000 kr. den 7. januar 2015, og udlodningen blev indberettet til SKAT den 15. januar 2015. Beløbet blev krediteret som en efterpostering på mellemregningskontoen den 30. november 2015, mens udbytte-/kildeskatten på 202.500 kr. blev debiteret ved to særskilte posteringer den 31. december 2014 og 30. november 2015. Der er endvidere vedtaget udlodning af fordring den 29. december 2015, som blev krediteret på mellemregningskontoen den 30. november 2015. Det er Landsskatterettens opfattelse, at hvis bogføringen ikke er i overensstemmelse med de underliggende faktiske forhold, og der er fremlagt konkret dokumentation for dette, så skal opgørelsen af de skattepligtige lån efter ligningslovens § 16 E korrigeres, således at opgørelsen sker i overensstemmelse med de underliggende faktiske forhold. Som følge heraf flyttes de ovennævnte posteringer til den relevante generalforsamlingsdato - henholdsvis den 7. januar 2015 og 29. december 2015.

Bortset fra korrektionen af ovenstående posteringer, danner den oprindelige bogføring grundlag for opgørelsen af klagerens lån i henhold til ligningslovens § 16 E. Klagerens lån kan herefter opgøres til 323.917,31 kr. for perioden den 14. august 2012 til den 31. december 2012, 525.638,01 kr. for indkomståret 2013, 784.257,18 kr. for indkomståret 2014 og 430.070,25 kr. for indkomståret 2015.

For så vidt angår indkomstårene 2014 og 2015 er klagerens lån opgjort således:

[...]

Af bilag 22 til lovforslag nr. 199 fremsat 14. august 2012 om ligningslovens § 16 E (L199) og SKATs styresignal af 3. december 2014, offentliggjort som SKM2014.825.SKAT, fremgår, at rentetilskrivninger til aktionærlån opstået før den 14. august 2012, som udgangspunkt ikke er omfattet af ligningslovens § 16 E, jf. også Den Juridiske Vejledning, afsnit C.B.3.5.3.3.

Det er dog en betingelse, at der forud for den 14. august 2012 er indgået en aftale mellem hovedaktionæren og selskabet herom. Er der ikke indgået en sådan aftale anses lånet for afstået og et nyt lån for etableret. Rentetilskrivningerne vil herefter være omfattet af ligningslovens § 16 E.

Det er hverken dokumenteret eller tilstrækkeligt sandsynliggjort, at der inden den 14. august 2012 er indgået en aftale mellem klageren og selskabet om tilskrivning af renter på mellemregningskontoen.

Det fremgår af et ministersvar, at der ikke er tale om et nyt skattepligtigt aktionærlån, hvis de tilskrevne renter betales på sædvanlige vilkår, jf. bilag 16 til lovforslaget (L199A, Folketinget 2011-12).

"Sædvanlige vilkår" skal ifølge SKATs styresignal forstås således, at hvis hovedaktionæren ikke betaler de tilskrevne renter inden udløbet af selskabets selvangivelsesfrist for det indkomstår, som rentetilskrivningerne vedrører, må rentetilskrivningerne anses for et nyt, skattepligtigt aktionærlån i det indkomstår, som rentetilskrivningerne vedrører, jf. herved SKM2017.402.SKAT.

I den skatteretlige praksis antages det, at afdrag på gæld bestående af renter og hovedstol forlods dækker påløbne renter.

Den tilskrevne rente pr. 31. december i indkomstårene 2012, 2014 og 2015 med henholdsvis 28.740,64 kr., 49.310,34 kr. og 12.759,45 kr. anses for indeholdt i efterfølgende indsætninger.

Renterne vedrørende indkomstårene 2012, 2014 og 2015 anses herefter på det foreliggende grundlag for betalt inden udløbet af selskabets selvangivelsesfrist for de pågældende indkomstår, jf. Den juridiske vejledning, afsnit C.B.3.5.3.3, og SKM2017.402.SKAT. Renterne for indkomstårene 2012, 2014 og 2015 udgør derfor ikke nye lån efter ligningslovens § 16 E, hvorfor klageren ikke er skattepligtig heraf.

Den tilskrevne rente pr. 31. december i indkomståret 2013 med 34.006,34 kr. anses for delvist indeholdt i efterfølgende indsætninger. Renterne vedrørende 2013 anses herefter på det foreliggende grundlag for delvist betalt inden udløbet af selskabets selvangivelsesfrist for indkomståret 2013, jf. Den juridiske vejledning, afsnit C.B.3.5.3.3, og SKM2017.402.SKAT. Renter med 14.516,50 kr. udgør derfor ikke et nyt lån efter ligningslovens § 16 E, hvorfor klageren ikke er skattepligtig heraf. Det resterende beløb på 19.490 kr. (af-rundet) anses at udgøre et lån i henhold til ligningslovens § 16 E, som klageren er skattepligtig af.

Klagerens lån i 2013 kan herefter opgøres til 545.128 kr. (525.638 kr.+ 19.490 kr.).

Det kan konstateres, at der er indberettet løn og udbytte, samtidig med at mellemregningskontoen er blevet nedskrevet med nettolønnen eller -

udbyttet. Der anses ikke at være tale om en efterangivelse af lån som yderligere løn eller udbytte.

Såfremt et lån er omfattet af ligningslovens § 16 E, vil det i alle skattemæssige relationer blive lagt til grund, at der hverken hos långiver eller låntager foreligger et lån. Hvis fordringen overføres som løn til den ansatte hovedaktionær, eller hvis fordringen selskabsretligt udloddes til hovedaktionæren, er der således ikke skatteretligt overført eller udloddet en fordring.

På det foreliggende grundlag er det ikke godtgjort, at der er tale om en lønoverførsel af en fordring ved kreditering af nettoløn på mellemregningen i indkomstårene 2012-2014.

Det er heller ikke godtgjort, at der ved selskabets udlodninger af udbytte af 31. december 2012, 30. december 2013 og 7. januar 2015 er tale om udlodninger af fordringer opstået i 2012-2015. De selskabsretlige betingelser herfor er ikke opfyldt. Det bemærkes, at det ikke fremgår af generalforsamlingsprotokollaterne, at der er tale om udlodning af en fordring. Udlodningerne kan derfor ikke foretages uden beskatning af klageren. Der kan henvises til Landsskatterettens afgørelse af 6. februar 2018, offentliggjort som SKM2018.87.LSR.

Ved selskabets udlodning af udbytte den 29. december 2015 fremgår det af generalforsamlingsprotokollatet og af vurderingsberetningen, at selskabet udloddede en fordring på klageren på i alt 495.627 kr.

Udlodningen blev dog allerede bogført på mellemregningskontoen den 30. november 2015, dvs. inden vedtagelsen. Udlodningen er i øvrigt bogført med et beløb på 365.000 kr. På tidspunktet for posteringen af udbyttet på mellemregningen var saldoen i selskabets favør med 360.307,07 kr. Ifølge udbytteindberetningen blev der foretaget en nettoudlodning på 361.808 kr. Der er således hverken en tidsmæssig eller talmæssig sammenhæng mellem bogføringen af udlodningen og vedtagelsen heraf. Dertil kommer, at saldoen på mellemregningen på tidspunktet for vedtagelse af udlodningen af fordringen den 29. december 2015 var i klagerens favør med 6.783,51 kr. Der var således på dette tidspunkt ikke en fordring på klageren. Ved en korrektion af mellemregningen således, at udbyttet på 365.000 kr. først krediteres på vedtagelsesdagen den 29. december 2015, vil saldoen pr. 29. december 2015 inden beslutningen om udlodning udgøre 358.216,49 kr. Det vedtagne brutto - og nettoudbytte vil således heller ikke kunne indeholdes heri.

Det er ikke godtgjort, at der er bogført i overensstemmelse med en beslutning om udlodning af en fordring. Det bemærkes desuden, at der foreligger tidsmæssige og talmæssige uoverensstemmelser. Der anses derfor ikke at

været udloddet en fordring ved udlodningen den 29. december 2015 med 495.627 kr. Udlodningen kan derfor ikke foretages uden beskatning af klageren.

For indkomståret 2012 nedsættes SKATs forhøjelse af klagerens aktieindkomst med 28.740 kr. (352.657 kr. - 323.917 kr.).

For indkomståret 2013 nedsættes SKATs forhøjelse af klagerens aktieindkomst med 14.516 kr. (559.644 kr. - 545.128 kr.).

For indkomståret 2014 nedsættes SKATs forhøjelse af klagerens aktieindkomst med 49.310 kr. (833.567 kr. - 784.257 kr.).

For indkomståret 2015 forhøjes klagerens aktieindkomst med yderligere 349.049 kr. (430.070 kr. - 81.021 kr.).”

Af Landsskatterettens afgørelse af 21. maj 2021 om omgørelse fremgår blandt andet:

” ...

Landsskatterettens afgørelse

Af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, om omgørelse fremgår følgende:

- ”I det omfang en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat hviler på en privatretlig disposition, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af dispositionen tillægges virkning for ansættelsen af indkomst- eller ejendomsværdiskat (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:
1. Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.
 2. Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.
 3. Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.
 4. De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.
 5. Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.”

Den privatretlige disposition, der ønskes omgjort, er de af klageren foretagne hævninger på mellemregningskontoen mellem klageren og selskabet i indkomstårene 2012-2015. Hævningerne er anset som aktionærlån og beskattet i henhold til ligningslovens § 16 E.

Det fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 16 E, som indsat ved lov nr. 926 af 18. september 2012, 2011/1 L 1999, § 1, nr. 2, vedrørende mulighed for omgørelse:

"Der vil alt efter omstændighederne være adgang til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29. De skattemæssige virkninger af at optage et aktionærlån må som udgangspunkt forventes at være forudset på dispositionstidspunktet, hvis der er en klar og almindelig kendt lovregel herom. Der skal dog altid foretages en konkret vurdering af, om betingelserne for omgørelse er opfyldt."

Det er i henhold til skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2, en betingelse for omgørelse, at dispositionen skal have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige. Højesteret har i dommen, offentliggjort ved SKM2006.629.HR, anført, at der ikke i nr. 2 er hjemmel til at betinge omgørelse af andet og mere end, at den privatretlige disposition blev foretaget, uden at de skattemæssige virkninger, som indtræder, var forudset på dispositionstidspunktet.

Den skattemæssige virkning af optagelse af aktionærlån i form af beskatning efter ligningslovens § 16 E kan ikke anses som en utilsigtet skattemæssig virkning af den privatretlige disposition. Der er herved henset til, at klageren har bestemmende indflydelse i selskabet og at konsekvenserne af at optage et aktionærlån forventes at være forudset på dispositionstidspunktet, idet der ved ligningslovens § 16 E er tale om en klar og almindeligt kendt lovregel herom.

Landsskatteretten finder derfor ikke, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2, om, at dispositionen utvivlsomt skal have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige, er opfyldt.

Der er ikke ved denne afgørelse taget stilling til, hvorvidt de øvrige betingelser i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er opfyldt.

SKATs afgørelse stadfæstes."

For Landsskatteretten vedrørte tvisten spørgsmål om omgørelse af de foretagne hævninger på mellemregningskontoen i 2012-2015 (de ulovlige anpartshaverlån), men for landsretten angår tvisten spørgsmål om omgørelse af de udlodninger af udbytte, der fandt sted den 30. december 2012, 30. december 2013 og 7. januar 2015. Som en konsekvens af Skatteministeriets påstand for landsretten omfatter spørgsmålet om omgørelse ikke udlodningen, der fandt sted den 29. december 2015.

Retsgrundlaget

Ligningslovens § 16 E, stk. 1 og 2, blev indsat ved lov nr. 926 af 18. september 2012, og forarbejderne til bestemmelsen er nærmere omtalt i U.2022.4422H og U.2023.1955H.

Anbringender

A har til støtte for den principale påstand gjort gældende, at ligningslovens § 16 E, stk. 1, som fortolket i praksis, herunder af Højesteret i U.2022.4422H og U.2023.1955H, er i strid med artikel 6 og artikel 7 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention og artikel 4 i 7. tillægsprotokol til samme konvention.

For at undgå en konflikt mellem ligningslovens § 16 E, stk. 1, og Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, skal landsretten fortolke ligningslovens § 16 E, stk. 1, således, at tilbagebetaling af et ulovligt anpartshaverlån anses for et udlån og ikke et tilskud til selskabet.

Anbringendet om, at ligningslovens § 16 E, stk. 1, er en straffebestemmelse efter Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, har ikke været gjort gældende for eller prøvet af Højesteret i U.2022.4422H og U.2023.1955H.

Ulovlige anpartshaverlån behandles efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, som hævnings uden tilbagebetalingspligt, hvilket indebærer, at anpartshaveren betaler 42 % i udbytteskat af sådanne lån. Selv om lånet ikke eksisterer skatteretligt, eksisterer det civilretligt, hvilket betyder, at anpartshaveren efter selskabsloven har pligt til at tilbagebetale lånet. Når tilbagebetalingen skatteretligt anses for et tilskud, og ikke som et udlån, bevirker det, at anpartshaveren ikke efterfølgende kan hæve det samme beløb uden at undgå beskatning. Hvis anpartshaveren modtager udlodninger fra selskabet for at kunne indfri det ulovlige anpartshaverlån, vil sådanne udlodninger også blive beskattet i medfør af ligningslovens § 16 E, stk. 1, hvorved der opstår dobbeltbeskatning.

Denne dobbeltbeskatning indebærer, at ligningslovens § 16 E, stk. 1, får et straffende ("punitive") og afskrækkende ("deterrent") formål, ligesom sanktionerne er betydelige ("severity of the sanction"), således at der er tale om en "straf" i konventionens forstand.

Dette støttes af praksis fra Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, herunder Bendenoun mod Frankrig, sag 12547/86, dom af 24. februar 1994, Janosevic mod Sverige, sag 34619/97, dom af 23. juli 2002, Jussila mod Finland, sag 73053/01, dom af 23. november 2006, eller Ruotsalainen mod Finland, sag 13079/03, dom af 16. juni 2009.

Følgevirksomheder i form af dobbeltbeskatning ved at anse tilbagebetaling af ulovligt anpartshaverlån for et tilskud var utilsigtede og oversete, da det første lovforslag til ligningslovens § 16 E, stk. 1, blev sendt i høring.

Loven blev til på et mangelfuldt grundlag, herunder henset til kompleksiteten i lovreglen, og de fulde konsekvenser af tilbagebetalingsreglen kan ikke anses for at have været forudset og accepteret af lovgiver, herunder navnlig forholdet til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Tilskudsbetragtningen indebærer, at ligningslovens § 16 E, stk. 1, har fået et indhold, der ikke er foreneligt med Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, idet bestemmelsen som konsekvens af tilbagebetalingsreglen er blevet til en straffebestemmelse i henhold til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, hvilket har som konsekvens, at ligningslovens § 16 E, stk. 1, er kommet i konflikt med Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Ligningslovens § 16 E, stk. 1, er i konflikt med artikel 4 i 7. tillægsprotokol til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, idet anpartshaveren straffes for optagelse af det ulovlige anpartshaverlån efter både selskabslovens § 367, jf. § 210 (2,5 % til 5 % af lånet) og ligningslovens § 16 E, stk. 1 (42 % af lånet).

Ligningslovens § 16 E, stk. 1, er endvidere i konflikt med artikel 7 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, idet tilbagebetalingsreglen, der ikke fremgår af loven, ikke opfylder det skærpede legalitetskrav. Endvidere fremgår det ikke klart, at anpartshaveren kan undgå straf ved at undlade at tilbagebetale lånet og i stedet afvikle mellemværendet ved en apportudlodning af fordringen, jf. styresignal om aktionærlån SKM 2014.825. Det er også i strid med artikel 7, at aktionærlån blev lovliggjort ved en ændring af selskabslovens § 210 ved lov nr. 1547 af 13. december 2016, der trådte i kraft den 1. januar 2017, uden at ligningslovens § 16 E, stk. 1, blev ophævet for disse lån.

Ligningslovens § 16 E, stk. 1, er endvidere i konflikt med artikel 6, stk. 1, i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, idet sager om ligningslovens § 16 E, stk. 1, starter i det administrative system, hvilket betyder, at der går mange år, inden sagen kan komme for en domstol, hvilket ikke er foreneligt med retten til en rettergang inden en rimelig frist i straffesager. Det er endvidere i strid med uskyldsformodningen i artikel 6, stk. 2, at myndigheder stiller krav om, at skatteyderen skal dokumentere, at det ulovlige aktionærlån er afviklet ved apportudlodning af fordringen for at undgå straf i form af dobbeltbeskatning. De bevisbyrde-regler, som skattemyndighederne anvender i sager om ligningslovens § 16 E, stk. 1, er i strid med artikel 6, stk. 2.

Da ligningslovens § 16 E, stk. 1, er en straffebestemmelse i henhold til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, da bestemmelsen er i konflikt med

konventionen, og da der ikke er grundlag for at antage, at lovgiver ved vedtagelsen af lov nr. 926 af 18. september 2012 har ønsket at fravige Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, har landsretten pligt til at fortolke ligningslovens § 16 E, stk. 1, på en sådan måde, at bestemmelsen bringes i overensstemmelse med konventionen.

Hvis tilbagebetaling af et ulovligt anpartshaverlån i skattemæssig henseende anses for et udlån til selskabet og ikke for et tilskud til selskabet, vil ligningslovens § 16 E, stk. 1, ikke længere være i konflikt med Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Derfor bør sagsøgers principale påstand tages til følge.

Hertil kommer, at der slet ikke er hjemmel i statsskattelovens § 4 til at anse tilbagebetalingen for et tilskud, idet den ikke tilfører selskabet nogen værdi eller nogen realiseret økonomisk fordel. Tilbagebetalingen resulterer i en modpostering i anpartshaverens favør på mellemregningskontoen, hvilket betyder, at der er tale om et fiktivt tilskud.

Hvis tilbagebetalingen derimod anses for et udlån og ikke et tilskud, vil det ikke alene bevirke, at der ikke er nogen konflikt mellem ligningslovens § 16 E, stk. 1, og Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, men det vil tillige bevirke, at bestemmelsen bringes i overensstemmelse med lovens oprindelige sigte, at bestemmelsen bringes i overensstemmelse med politiske udtalelser om, at det aldrig har været hensigten med lovgivningen at gennemføre dobbeltbeskatning, at bestemmelsen bringes i overensstemmelse med de selskabsretlige regler, så der skabes en bedre sammenhæng mellem de to regelsæt, samt at det sikres, at dem, der måtte have udlignet deres ulovlige lån før offentliggørelsen af styresignalet SKM 2014.825 i december 2014, får samme retsstilling som dem, der udlignede deres ulovlige lån efterfølgende.

Til støtte for den subsidiære påstand 1 har sagsøger gjort gældende, at de lønudbetalinger, sagsøger har modtaget via godskrivninger af mellemregningskontoen i perioden 2012 til 2015, udgør en overførsel af et lån som løn, således at sagsøger i overensstemmelse med styresignalet SKM 2014.825 ikke skal beskattes heraf, idet fordringen ikke eksisterer i den skatteretlige verden. Det forhold, at lønudbetalingerne er indberettet til skattemyndighederne, kan ikke være afgørende for, om overførslen kan kvalificeres som et lån som løn, idet det afgørende må være, at der ved lønudbetalingen ikke er overført et kontantbeløb til sagsøger. Sagsøger bør således ikke beskattes både af låneoptagelsen og af nettolønudbetalingerne.

De samme synspunkter gør sig gældende for så vidt angår udbyttebetalingerne i perioden 2012 til 2015, idet den i styresignalet SKM 2014.825 anførte praksis

om apportudlodning af en fordring bør finde tilsvarende anvendelse på udbytteudlodninger, hvor der ikke er udbetalt et kontantudbytte, men hvor udbytteudlodningen er afregnet ved nedskrivning af mellemregningskontoen.

Til støtte for den subsidiære påstand 2 har sagsøger gjort gældende, at de foretagne dispositioner har haft utilsigtede skattemæssige konsekvenser for sagsøger, der er væsentlige, jf. skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2.

Det er ikke selve låneoptagelsen, der har haft utilsigtede skattemæssige konsekvenser for sagsøger, men derimod tilbagebetalingen. Det var ikke kendeligt for sagsøger, at tilbagebetalingen af de ulovlige anpartshaverlån ville medføre dobbeltbeskatning. Det var heller ikke kendeligt for sagsøger, at denne dobbeltbeskatning kunne være undgået ved at foretage en apportudlodning af fordringen, idet denne praksis blev først offentliggjort ved styresignal SKM 2014.825 i december 2014.

Anmodningen om omgørelse bør derfor imødekommes for så vidt angår de tre udbytteudlodninger, der blev foretaget henholdsvis den 30. december 2012 på 700.000 kr., den 30. december 2013 på 725.000 kr. og den 7. januar 2015 på 750.000 kr.

Disse blev gennemført som kontantudlodninger, men således at nettobeløbet blev anvendt til at nedbringe mellemregningskontoen. Hvis mellemregningskontoen i stedet var blevet nedbragt ved apportudlodning, ville denne del have været skattefri.

Sagsøger ønsker derfor at omgøre de vedtagne kontantudlodninger, så der kan ske apportudlodning af fordringen.

Skatteministeriet har til støtte for påstanden om frifindelse for sagsøgers principale påstand anført, at det følger af ligningslovens § 16 E, stk. 1, at lån til en anpartshaver med bestemmende indflydelse i det långivne selskab i skattemæssig henseende skal behandles som en hævning uden tilbagebetalingspligt, uagtet at lånet fortsat består civilretligt, og at anpartshaveren derfor er forpligtet til at tilbagebetale lånet. Dette følger klart af lovens ord, forarbejder og praksis, jf. U.2022.4422H og U.2023.1955H.

Sagsøger har løbende lånt (hævet) og tilbagebetalt en række beløb i sit selskab, og han skal derfor i overensstemmelse med forarbejderne til ligningslovens § 16 E, stk. 1, og Højesterets praksis beskattes af de hævninger, hvormed hans gæld til selskabet er blevet forøget.

Sagsøgers synspunkt om, at ligningslovens § 16 E, stk. 1, skal fortolkes således, at indbetalinger til selskabet, der udgør nedbringelse af lånet i selskabsretlig

forstand, skal behandles som tilgodehavender i skattemæssig henseende, som derfor kan hæves igen skattefrit, har ingen støtte i bestemmelsens ordlyd, forarbejder eller retspraksis.

Det fremgår klart af ligningslovens § 16 E, stk. 2, og forarbejderne til bestemmelsen, at indbetalinger til selskabet til nedbringelse af gælden skattemæssigt skal kvalificeres som tilskud til selskabet. Denne skattemæssige konsekvens af ligningslovens § 16 E, stk. 1, er for selskabets vedkommende fraveget ved stk. 2, men der gælder ikke en tilsvarende udtagelse for anpartshaveren. Det følger klart heraf, at tilbagebetalingen skattemæssigt skal kvalificeres som et tilskud og ikke som et tilgodehavende.

Det fremgår klart af forarbejderne til ligningslovens § 16 E, stk. 1, at lovgiver var bekendt med "dobbeltbeskatningsproblematikken" for anpartshavere, men at lovgiver ikke ønskede en regel for anpartshavere svarende til ligningslovens § 16 E, stk. 2, idet formålet med ligningslovens § 16 E, stk. 1, i givet fald ville forspildes.

Denne fortolkning af ligningslovens § 16 E, stk. 1, er også blevet bekræftet af Højesteret i U.2022.4422H og U.2023.1955H. Det er udtrykkeligt fastslået i disse domme, at en anpartshaver i en situation som den foreliggende både skal beskattes af lånebeløbet, der senere tilbagebetales, og af nye hævnings.

Der er ingen holdepunkter for sagsøgers synspunkt om, at ligningslovens § 16 E, stk. 1, som fortolket af Højesteret, har karakter af en straffebestemmelse i henhold til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Efter Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis falder skattesager uden for den civile del af artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har i enkelte sager fundet, at krav, der udsprang af en skattesag, udgjorde en straf i artikel 6's forstand, men disse domme vedrører alle "skattetillæg" eller "skattebøder", der blev pålagt skatteydere i tillæg til det pålignede skattekrav.

Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis på området er klar, og sagens afgørelse beror derfor på, om skattemyndighedernes fortolkning af ligningslovens § 16 E, stk. 1, som er blevet bekræftet af Højesteret i U.2022.4422H og U.2023.1955H, skal anses for en "tillægsskat", altså en "bøde", med den virkning, at beskatningen i realiteten har karakter af en straf og ikke en sædvanlig beskatning.

Sagsøgers synspunkter har ingen støtte i praksis fra Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, herunder *Bendenoun mod Frankrig*, sag 12547/86, dom af 24. februar 1994, *Janosevic mod Sverige*, sag 34619/97, dom af 23. juli 2002, *Jussila mod Finland*, sag 73053/01, dom af 23. november 2006, eller *Ruotsalainen mod Finland*, sag 13079/03, dom af 16. juni 2009, der alle vedrører såkaldte "skattetillæg".

Ligningslovens § 16 E, stk. 1, og de skattemæssige konsekvenser, der gør sig gældende for sagsøger, har ikke karakter af en straf, men er derimod udtryk for en helt sædvanlig beskatning.

Hverken beskatningen af det ulovlige anpartshaverlån, pligten til at tilbagebetale det ulovlige anpartshaverlån efter selskabsloven eller beskatning af efterfølgende hævninger fra selskabet er en "straf" i konventionens forstand.

Beskatningen af sagsøger har ikke karakter af et "skattetillæg" efter Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis, og beskatningen kan heller ikke på anden vis karakteriseres som en straf. Beskatningen er derimod blot en konsekvens af, at lovgiver har bestemt, at et anpartshaverlån i skattemæssig henseende skal anses for en hævning uden tilbagebetalingspligt, jf. ligningslovens § 16 E, stk. 1.

Sagsøgers rettigheder efter Den Europæiske Menneskerettighedskonvention er allerede af den grund ikke krænket.

Selv hvis dele af beskatningen af sagsøger måtte anses for at have karakter af en straffebestemmelse i Den Europæiske Menneskerettighedskonventions forstand, bestrides det, at sagsøgers rettigheder efter artikel 6 eller artikel 7 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention eller artikel 4 i 7. tillægsprotokol til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention er blevet krænket.

Sagsøger har mulighed for at få den administrative afgørelse prøvet ved domstolene, således som det også er sket i denne sag, og der foreligger ikke en krænkelse af retten til en rettergang inden en rimelig frist, jf. artikel 6, stk. 1, i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention. Det forhold, at det er op til sagsøgeren at bevise, at anpartshaverlånet er indfriet ved, at selskabet har gennemført en apportudlodning eller udbetalt selve fordringen som løn med den virkning, at disse dispositioner ikke udløser beskatning, er ikke i strid med uskyldsformodningen, jf. artikel 6, stk. 2, i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Det følger klart af ligningslovens § 16 E, stk. 1, at tilbagebetaling af det civilretligt bestående anpartshaverlån skal anses som et tilskud til selskabet, hvorfor

der heller ikke foreligger en krænkelse af artikel 7 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Sagsøgeren har ikke dokumenteret, at han er blevet pålagt bøder for etablering af det ulovlige anpartshaverlån, jf. selskabslovens § 367, jf. § 210, hvorfor der allerede af denne grund heller ikke er tale om "dobbeltsraf" i strid med artikel 4 i 7. tillægsprotokol til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Skatteministeriet har til støtte for påstanden om frifindelse for sagsøgers subsidiære påstand 1 anført, at muligheden for udlodning eller overførsel af selve fordringen er nærmere beskrevet i styresignal SKM2014.825, som efterfølgende er indarbejdet i Den juridiske vejledning, afsnit C.B.3.5.3.3, og beskrives desuden også i skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg på spørgsmål 439 af 24. maj 2018, alm. del.

Hvorvidt et anpartshaverlån konkret er ophørt ved, at der kontant er udbetalt midler til anpartshaveren til indfrielse af lånet, eller ved at selve fordringen er udloddet eller overført, beror på en vurdering af de faktiske omstændigheder, herunder de indgåede skriftlige aftaler mellem anpartshaveren og selskabet, bogføringen på mellemregningskontoen samt hvad der er indberettet til skattemyndighederne.

Sagsøgeren har ikke godtgjort, at de oprindelige indberetninger til skattemyndighederne vedrørende løn er udtryk for en fejl. Sagsøgeren har heller ikke godtgjort, at han med sit selskab har indgået aftale om overførsel af en fordring som løn. De omhandlede lønudbetalinger er alle krediteret mellemregningskontoen med den virkning, at sagsøgers gæld til selskabet er blevet nedbragt. Sagsøgeren skal endvidere beskattes af de kontantudlodninger, som han har anvendt til at nedbringe sin gæld til selskabet. Det er ikke selve fordringen, der er blevet udloddet eller overført som løn. Der er derimod tale om udlodninger, der er sket kontant, og de udloddede midler er blevet anvendt til at indfri eller afdrage på gælden, hvorfor udlodningerne skal beskattes på sædvanlig vis.

Skatteministeriet har til støtte for påstanden om frifindelse for sagsøgers subsidiære påstand 2 anført, at betingelserne for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er ikke opfyldt.

Det forhold, at Landsskatteretten alene har vurderet, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2, ikke er opfyldt, betyder ikke, at de øvrige betingelser er opfyldt, og der kan alene ske omgørelse, hvis samtlige betingelser er opfyldt. Det påhviler sagsøgeren at godtgøre, at samtlige betingelser er opfyldt.

Det er en grundlæggende forudsætning for anvendelse af omgørelsesreglen, at der er foretaget en ændring af en privatretlig disposition, dvs. at der er gennem-

ført en privatretlig disposition, som civilretligt og faktisk kan ændres og bliver ændret efterfølgende, jf. SKM2012.457ØLR og U.2019.545H. Sagsøgeren har ikke godtgjort, at det civilretligt og faktisk er muligt at tilbageføre henholdsvis hævningerne og tilbagebetalingerne, således at han stilles, som om dispositionen aldrig har fundet sted. Anpartshaverlånene er allerede indfriet, og lånedispositionerne kan derfor allerede af den grund hverken civilretligt eller faktisk ændres, jf. U.2019.545H. Hertil kommer, at tilbagebetalingen af anpartshaverlånene ikke hviler på en skatteansættelse, hvilket er en betingelse for omgørelse, jf. SKM2022.382.BR.

Sagsøgeren har ikke godtgjort, at hævningerne i selskabet, som han ikke selvangav, ikke i overvejende grad var båret af hensyn til at udskyde skatter, jf. skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1.

Der vil ikke være tale om utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige, hvis de skattemæssige virkninger følger af en klar og objektiv lovbestemmelse, jf. skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2. Sagsøgeren har ikke godtgjort, at der er tale om utilsigtede skattemæssige virkninger, og sagsøgerens synspunkter vedrørende beskatning har hverken støtte i ordlyden eller forarbejderne til ligningslovens § 16 E, stk. 1.

For så vidt angår betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 3, må omgørelse forudsætte, at den pågældende disposition, der ønskes omgjort, fremgår eller kan udledes af de relevante selvangivelser, jf. U.2012.465H. Sagsøgeren har ikke selvangivet hævningerne i selskabet, som han er blevet beskattet af efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, og det er derfor ikke godtgjort, at hævningerne har været lagt klart frem for skattemyndighederne.

Sagsøgeren har ikke nærmere redegjort for, hvordan omgørelse af henholdsvis hævningerne og tilbagebetalingerne faktisk skal gennemføres, hvorfor han ikke har godtgjort, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 4, er opfyldt.

Landsrettens begrundelse og resultat

Spørgsmål om beskatning af løbende hævninger over mellemregningskontoen (ulovligt anpartshaverlån) og løbende nedbringelse af lånet (tilbagebetaling)

A er direktør og eneanpartshaver i A ApS. Det er ubestridt, at A i 2012-2015 over en mellemregningskonto løbende foretog en række hævninger, der har karakter af ulovlige anpartshaverlån, og at lånet løbende er blevet nedbragt og tilbagebetalt navnlig derved, at nettoløn og net-toudbytte er blevet anvendt til at nedbringe mellemregningskontoen. Der er ikke tvist mellem parterne om den beløbsmæssige opgørelse af de løbende hævninger over mellemregningskontoen eller nedbringelsen af gælden.

Som fastslået i Højesterets domme af 30. august 2022 (U.2022.4422H) og 8. februar 2023 (U.2023.1955H) følger det af ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., at lån, som f.eks. et anpartsselskab yder til en fysisk person med bestemmende indflydelse over selskabet, skal behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævninger uden tilbagebetalingspligt. Det indebærer, at sådanne hævninger 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.

Som fastslået i dommene er det fra lovgivningsmagten en forudset og accepteret konsekvens af bestemmelsen, at det forhold, at der sker tilbagebetaling af hævvede 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 hævninger.

Det følger derfor af ligningslovens § 16 E, stk. 1, forarbejderne til bestemmelsen og Højesterets praksis, at A skal beskattes af de hævninger over mellemregningskontoen i A ApS, han har foretaget i 2012-2015, og at det forhold, at A løbende har tilbagebetalt lånet, ikke kan føre til, at beskatningen skal ophæves hos A.

A har ikke for landsretten bestridt, at ligningslovens § 16 E, stk. 1, forarbejderne og Højesterets praksis fører til, at han som udgangspunkt skal beskattes af de hævninger over mellemregningskontoen, han har foretaget i 2012-2015, også selv om han løbende har tilbagebetalt lånet.

For landsretten har A imidlertid og som det væsentligste argument anført, at det forhold, at tilbagebetaling af et ulovligt anpartshaverlån skattemæssigt behandles som et tilskud til selskabet og ikke som et tilgodehavende, resulterer i en dobbeltbeskatning, og at ligningslovens § 16 E, stk. 1, som en konsekvens heraf bliver en straffebestemmelse, hvorved den kommer i konflikt med bestemmelser i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, og at landsretten, for at undgå en sådan konflikt, skal fortolke ligningslovens § 16 E, stk. 1, således, at tilbagebetaling af et ulovligt anpartshaverlån skal betragtes som et udlån til selskabet.

A har i den forbindelse gjort gældende, at beskatning efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, udgør en straf, og at bestemmelsen er i konflikt med artikel

6 og artikel 7 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention og artikel 4 i 7. tillægsprotokol til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Landsretten bemærker, at rettighederne i artikel 6, stk. 1, i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention blandt andet forudsætter, at der foreligger en tvist om en civil rettighed (en borgerlig rettighed eller forpligtelse) eller en straffesag i konventionens forstand (en anklage for en forbrydelse), og at rettighederne i artikel 6, stk. 2, alene finder anvendelse i straffesager. Rettighederne i artikel 7 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention og artikel 4 i 7. tillægsprotokol finder ligeledes kun anvendelse i sager, der er straffesager i konventionens forstand (en anklage for en forbrydelse).

Efter Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis er tvister om skat eller skatteansættelse som udgangspunkt hverken civile sager eller straffesager i konventionens forstand, jf. blandt andet Ferrazzini mod Italien, sag 44759/98, dom af 12. juli 2001, præmis 20 og præmis 23-30, og Vegotex International S.A. mod Belgien, sag 49812/08, dom af 3. november 2022, præmis 65-66.

Den strafferetlige del af artikel 6 finder anvendelse, når der skal "træffes afgørelse ... angående en ... anklage for en forbrydelse", og det følger af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis, at begrebet "anklage for en forbrydelse" er et autonomt konventionsbegreb, og at der ved afgørelsen af, om der er tale om en straffesag i konventionens forstand, lægges vægt på tre alternative kriterier, nemlig den retlige klassificering efter national ret af de overtrådte regler, overtrædelsens karakter samt karakteren og intensiteten af sanktionerne, jf. blandt andet Engel m.fl. mod Holland, sag 5100/71, dom af 8. juni 1976, præmis 82, og Vegotex International S.A. mod Belgien, sag 49812/08, dom af 3. november 2022, præmis 67.

Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har i en række sager ud fra en konkret vurdering fastslået, at sanktioner, der blev pålagt klagerne i forbindelse med sager om skat og skatteansættelse, udgjorde en straf i konventionens forstand, selv om de ikke var tale om straffesager efter national ret, idet der navnlig blev lagt vægt på, at reglerne rettede sig imod alle og enhver i deres egen skab af skatteydere, og at sanktionerne ikke havde til formål at kompensere for et økonomisk tab, men snarere havde et straffende formål ("punitive purpose") og et afskrækkende formål ("deterrent purpose"), jf. blandt andet Bendenoun mod Frankrig, sag 12547/86, dom af 24. februar 1994, præmis 46-47, Janosevic mod Sverige, sag 34619/97, dom af 23. juli 2002, præmis 64-71, Jussila mod Finland, sag 73053/01, dom af 23. november 2006, præmis 29-39, Ruotsalainen mod Finland, sag 13079/03, dom af 16. juni 2009, præmis 43-47, og Vegotex International S.A. mod Belgien, sag 49812/08, dom af 3. november 2022, præmis 68-76.

I forhold til den konkrete sag bemærker landsretten, at formålet med ligningslovens § 16 E, stk. 1, er at sikre, at aktionærlån beskattes på udbetalingstidspunktet for derved at fjerne de skattemæssige fordele ved at omdøbe løn og udbytte til lån, hvilket sker ved, at aktionærlån ved indkomstopgørelsen skal behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt, jf. L 199 af 14. august 2012, afsnit 3.1.2.2., afsnit 4.2. og de specielle bemærkninger til § 1, nr. 2.

Landsretten finder ikke grundlag for at antage, at en beskatning af et ulovligt anpartshaverlån i medfør af ligningslovens § 16 E, stk. 1, udgør en straf i Den Europæiske Menneskerettighedskonventions forstand.

Det forhold, at der civilretligt er tale om et ulovligt anpartshaverlån, der skal tilbagebetales, og at tilbagebetaling af det ulovlige lån ikke vil føre til en genoptagelse af beskatningen af lånet hos aktionæren, jf. L 199 af 14. august 2012, de specielle bemærkninger til § 1, nr. 2, kan ikke føre til et andet resultat. Landsretten bemærker i den forbindelse, at tilbagebetaling af det ulovlige anpartshaverlån ikke i sig selv udløser nogen beskatning hos anpartshaveren.

Det forhold, at tilbagebetaling af et ulovligt anpartshaverlån, der er beskattet efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, skattemæssigt skal behandles som et tilskud til selskabet, idet der ikke skattemæssigt anses for at foreligge et lån, jf. L 199 af 14. august 2012, de specielle bemærkninger til § 1, nr. 2 (vedrørende § 16 E, stk. 2), kan heller ikke føre til et andet resultat.

Landsretten bemærker i den forbindelse, at dette er en konsekvens af, at der er tale om et ulovligt anpartshaverlån, der ikke anerkendes skattemæssigt, selv om lånet anerkendes civilretligt med deraf følgende pligt til tilbagebetaling efter selskabslovens regler. Hvorvidt der vil ske yderligere beskatning efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, efter tilbagebetaling eller nedbringelse af et ulovligt anpartshaverlån, beror blandt andet på, om anpartshaveren foretager nye hævnings i selskabet.

På den baggrund finder landsretten ikke grundlag for sagsøgers synspunkt om, at beskatning efter ligningslovens § 16 E, stk. 1, på grund af den skattemæssige behandling af tilbagebetalinger, udgør en straf i den i artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonventions forudsatte betydning. Artikel 6 og artikel 7 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention og artikel 4 i 7. tillægsprotokol finder derfor ikke anvendelse.

Herefter, og da det af sagsøgeren i øvrigt anførte, herunder retspolitiske betragtninger og oplysninger om forslag til lovændringer, der er under overvejelse i Skatteministeriet, ikke kan føre til et andet resultat, tager landsretten Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge, dog således at A s aktie-

indkomst for indkomståret 2015 i overensstemmelse med Skatteministeriets endelige påstand skal nedsættes med 361.807 kr.

Spørgsmål om beskatning af nettoløn og nettoudlodninger anvendt til nedbringelse af mellemregningskontoen

Det er ubestridt, at A i 2012-2015 løbende nedbragte og indfrie sit ulovlige anpartshaverlån navnlig derved, at nettoløn og nettoudbytte blev anvendt til at nedbringe mellemregningskontoen.

A ApS har i 2012-2015 udbetalt løn til A, og lønnen er af selskabet behandlet som sådan og indberettet til skattemyndighederne, ligesom der er indeholdt skat af lønnen, og nettolønnen er herefter blevet anvendt til at nedbringe mellemregningskontoen.

Der er ikke i sagens dokumenter, herunder lønsedler eller regnskaber, holdepunkter for at antage, at selskabet helt eller delvist udbetalte en fordring (det ulovlige anpartshaverlån) som løn, og det er heller ikke i øvrigt godtgjort, at der mellem A ApS og A var indgået aftale herom. Landsretten bemærker i den forbindelse, at det fremgår af selskabets regnskaber, at nettolønnen blev godskrevet mellemregningskontoen og dermed anvendt til at nedbringe A's gæld til selskabet.

A ApS har endvidere på ekstraordinære generalforsamlinger den 30. december 2012, den 30. december 2013 og den 7. januar 2015 truffet bestemmelse om udlodning af ekstraordinært udbytte til A på henholdsvis 700.000 kr., 725.000 kr. og 750.000 kr. Selskabet har behandlet udlodningerne som kontantudlodninger, der er blevet indberettet til skattemyndighederne, ligesom der er indeholdt udbytteskat af udlodningerne.

Der er ikke i sagens dokumenter, herunder referater af generalforsamlinger, holdepunkter for at antage, at selskabet helt eller delvist foretog udlodning af en fordring (det ulovlige anpartshaverlån) som udbytte, og det er heller ikke i øvrigt godtgjort, at der mellem A ApS og A var indgået aftale herom. Landsretten bemærker i den forbindelse, at det fremgår af selskabets regnskaber, at nettoudbyttet blev godskrevet mellemregningskontoen og dermed anvendt til at nedbringe A's gæld til selskabet.

Under disse omstændigheder er der ikke grundlag for at give A medhold i påstanden om, at hans skattepligtige indkomst i 2012, 2013, 2014 og 2015 skal nedsættes med nettoløn og nettoudbytte som påstået.

Landsretten bemærker i den forbindelse, at det er ubestridt, at A ikke opfylder betingelserne i styresignal SKM2014.825.SKAT og Ligningsvejledningen, afsnit C.B.3.5.3.3, for, at A ApS selskabsretligt kan anses for at

have udloddet fordringen (anpartshaverlånet) til A som enten løn eller udbytte med den virkning, at udlodningen kan anses for skattefri.

Landsretten tager derfor Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge med den ovenfor anførte nedsættelse for indkomståret 2015.

Spørgsmål om omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1

Landsretten bemærker, at A's anmodning om omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, for Landsskatteretten angik spørgsmålet om, hvorvidt han kunne omgøre de af ham i 2012-2015 foretagne hævnninger på mellemregningskontoen (det ulovlige anpartshaverlån).

For landsretten angår begæringen om omgørelse de tre udbytteudlodninger, der blev besluttet på ekstraordinære generalforsamlinger den 30. december 2012, den 30. december 2013 og den 7. januar 2015, hvor selskabet traf bestemmelse om udlodning af ekstraordinært udbytte til A på henholdsvis 700.000 kr., 725.000 kr. og 750.000 kr. A ønsker de nævnte udbytteudlodninger omgjort, så der i stedet sker en skattefri udlodning af fordringen (det ulovlige anpartshaverlån).

Landsretten bemærker, at for at grundbetingelserne for omgørelse af en disposition efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er opfyldt, er det som fastslået i Højesterets dom af 6. november 2018 (U.2019.545H) yderligere en betingelse, at det civilretligt og faktisk er muligt at tilbageføre dispositionen således, at den disponerende stilles, som om dispositionen aldrig havde fundet sted.

Det er ubestridt, at A i 2012-2015 løbende foretog en række hævnninger i A ApS, der har karakter af ulovlige anpartshaverlån, at lånet blev afviklet i samme periode, og at lånet ved udgangen af 2015 var indfriet.

Da fordringen (det ulovlige anpartshaverlån) allerede var ophørt på tidspunktet for Skattestyrelsens afslag på omgørelse, er det ikke muligt at tilbageføre denne sådan, at A ApS på ny anses som kreditor i forhold til det ulovlige anpartshaverlån.

Landsretten finder derfor, at A allerede af denne grund ikke opfylder den nævnte betingelse for omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29.

Landsretten finder, at de skattemæssige virkninger af at foretage kontantudlodninger fra selskabet for at nedbringe det ulovlige anpartshaverlån må anses for at have været forudset på tidspunktet for de tre udbytteudlodninger, der blev besluttet på ekstraordinære generalforsamlinger den 30. december 2012, den 30. december 2013 og den 7. januar 2015, idet der forelå en klar og alminde-

lig kendt lovregel herom. Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2, er derfor ikke opfyldt.

Det er herefter ikke nødvendigt at tage stilling til, om de øvrige betingelser i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, er opfyldt.

Landsretten tager derfor Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

Sagsomkostninger

Efter sagens udfald skal A i sagsomkostninger betale 125.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand og indeholder moms. Ud over sagens værdi på 2 mio. kr. er der taget hensyn til sagens karakter og omfang, herunder at sagen i overensstemmelse med parternes påstande er blevet henvist til landsretten i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes, mod at A s aktieindkomst for indkomståret 2015 nedsættes med 361.807 kr.

I sagsomkostninger skal A inden 14 dage betale 125.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

Publiceret til portalen d. 22-05-2023 kl. 10:01

Modtagere: Sagsøgte Skatteministeriet, Advokat (H) Sune Riisgaard,
Advokat (H) Claus Holberg, Sagsøger A