



ØSTRE LANDSRET
DOM
afsagt den 17. marts 2023

Sag BS-38385/2019-OLR
(14. afdeling)

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

mod

Skatteministeriet
(advokat Mattias Chor)

Landsdommerne Michael Kistrup, Benedikte Holberg og Mikael Friis Rasmussen har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Odense den 15. februar 2019. Ved kendelse af 28. august 2019 er sagen henvist til behandling ved landsretten som 1. instans efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen angår, om sagsøgernes udlån opstået som led i glidende generationsskifter kan indgå i virksomhedsskatteordningen, jf. virksomhedsskatteovens § 1, og i givet fald de skattemæssige konsekvenser af en fejlagtig placering i virksomhedsskatteordningen.

Påstande

Sagsøgerne, A, B og boet efter C, har nedlagt følgende sideordnede påstande:

Skatteministeriet skal anerkende, at As og Bs fordringer opstået i forbindelse med delafståelse af virksomhed ikke skal anses for hævet fra As og Bs virksomhedsordninger i 2013.

Skatteministeriet skal anerkende, at Cs fordringer opstået i forbindelse med delafståelse af virksomhed ikke skal anses for hævet fra Cs virksomhedsordning i 2012, og at fordringer opstået i forbindelse med delafståelse af virksomhed ikke skal anses for hævet fra Cs virksomhedsordning i 2013.

Sagsøgte, Skatteministeriet, har påstået frifindelse.

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstillinger

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

I 2001 overdrog C 20 % af landbrugsejendommen D til sin datter, E. Der opstod i den forbindelse en fordring, hvorefter E skyldte 1.340.892 kr. Fordringen, der som mellemregning blev aktiveret

som et tilgodehavende i virksomheden, henstod uforrentet. I indkomståret 2012 var tilgodehavendet fortsat medtaget som et aktiv i virksomheden, nu med en saldo på 745.363 kr., idet mellemregningen var blevet nedbragt som følge af enkeltstående afdrag, herunder i form af gaver til E fra hendes forældre.

I 2008 overdrog C 80 % af landbrugsejendommen F til sin søn, F. Som en del – ca. 54 % – af overdragelsessummen blev der oprettet tre gældsbreve vedrørende udlån på henholdsvis 2,5 mio. kr., 2,2 mio. kr. og 2.238.539 kr. med C som kreditor og G som debitor. Ifølge gældsbrevene kunne udlånene, der blev aktiveret som fordringer i virksomheden, opsiges af C med 6 måneders varsel, og G kunne til enhver tid indfri eller betale afdrag på gælden. Lånet på 2,5 mio. kr. skulle forrentes ”med den til enhver tid gældende mindsterente”, og de øvrige lån skulle forrentes med 4 % p.a. I indkomståret 2012 var udlånene fortsat medtaget som aktiver i virksomheden.

I 2013 overdrog C de resterende 20 % af F til G. Til berigtigelse af overdragelsessummen blev der oprettet to gældsbreve vedrørende lån på i alt 1.621.860 kr. med C som kreditor og G som debitor. Også disse fordringer blev medtaget som aktiver i virksomheden. For så vidt angår gældsrevet på 1.215.000 kr., var der aftalt forrentning med 3 % p.a. og i øvrigt samme opsigelses-, indfrielses- og afdrags- vilkår som i gældsbrevene fra 2008. Der foreligger ikke oplysninger om eventuelle aftalevilkår for det andet gældsrev.

Ved handelsaftale af 2. marts 2012 overdrog A og B med virkning pr. 1. januar 2012 halvdelen af deres landbrugsejendom til deres søn, H. Som en del af købesummens berigtigelse ydede A og B et lån på 2,5 mio. kr. til H. Lånet, der blev aktiveret som en fordring i virksomheden, blev aftalt at være rente- og afdragsfrit og med opsigelse på anfordringsvilkår. Købesummen blev endvidere delvis berigtiget med en mellemregning på 833.693 kr., som også blev aktiveret i virksomheden. A og B overdrog samtidig halvdelen af virksomhedens mink og minkskind mv. til H. Købesummen blev berigtiget ved en mellem parterne uforrentet mellemregning, som også blev aktiveret i virksomheden. I indkomståret 2013 var lånet på 2,5 mio. kr. og de to mellemregninger på henholdsvis 833.693 kr. og 2.788.000 kr. medtaget som aktiver i virksomheden med halvdelen til hver af ægtefællerne.

Skattemyndighederne har anset de nævnte udlån som sælgerfinansiering båret af private interesser og har anset dem for hævet ud af virksomhedsordningerne i indkomstårene 2012, henholdsvis 2013, således at den personlige indkomst for

A, B og C i disse år er blevet forhøjet tilsvarende.

Sagen angår, om skattemyndighederne har været berettiget hertil. Det er i første række spørgsmålet, om skattemyndighederne har haft hjemmel i virksomhedsskatteloven til at anse de omhandlede lån for hævet ud af virksomhedsordningerne. I givet fald er der spørgsmål, om lånene har haft erhvervsmæssig karakter og om, hvem der har bevisbyrden herfor. Hvis et eller flere af lånene må anses for ikke at have erhvervsmæssig karakter, er det spørgsmålet, om den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26 er til hinder for at anse lånene for hævet ud af virksomhedsordningerne i indkomstår, der ligger efter de år, hvor de enkelte lån blev etableret.

Om hjemmel

Efter virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, 1. pkt., kan skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, anvende den i loven fastsatte virksomhedsordning på indkomst fra virksomheden. Det er efter lovens § 2 en betingelse for at anvende virksomhedsordningen bl.a., at der udarbejdes et selvstændigt regnskab for virksomheden, således at der regnskabsmæssigt sker en opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi og en privatøkonomi. Aktiver, der benyttes både til erhvervsmæssige og private formål, indgår – med nærmere anførte undtagelser – ikke i den selvstændige erhvervsvirksomhed, jf. lovens § 1, stk. 3.

Som fastslået af Højesteret i dom af 31. maj 2013 (UfR 2013.2382), der angik indkomstårene 2001 og 2002, kan en virksomhed omfattet af virksomhedsordningen yde lån, uden at dette anses for en overførsel efter virksomhedsskattelovens § 5, forudsat at lånene har erhvervsmæssig karakter, jf. herved forarbejderne til denne bestemmelse. Virksomheden kan således give kredit til personer, som har en erhvervsmæssig tilknytning til virksomheden, f.eks. varedebitorer, eller placere ledig kapital som bankindsud, i obligationer mv. Hvis den skattepligtige derimod finansierer privat långivning, herunder til en ægtefælle eller nært beslægtede, ved at hæve beløb i virksomheden, er der tale om overførsel af værdier til den skattepligtige i henhold til lovens § 5.

Om lån ydet af en virksomhed til virksomhedsejerens ægtefælle eller andre nært beslægtede, f.eks. virksomhedsejerens børn, er et privat og derfor virksomheden uvedkommende lån, beror således på en konkret vurdering af, om lånet er ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition og på markedsvilkår, herunder om lånet er ydet på armslængdevilkår, jf. herved tillige forudsætningsvis forarbejderne til virksomhedsskattelovens § 4 b (tidligere § 10, stk. 7). Det kan i den forbindelse ikke tillægges betydning, hvordan virksomhedsejeren nærmere har betegnet lånet, f.eks. som sælgerkredit eller vederlagsfordring, og landsretten finder, at der ikke i virksomhedsskatteloven

eller dens forarbejder er holdepunkter for at antage, at det har betydning for vurderingen, at et lån er ydet i forbindelse med hel eller delvis afståelse af virksomheden som led i et generationsskifte.

Der er herefter ikke grundlag for sagsøgernes synspunkt om, at skattemyndighedernes afgørelser savner hjemmel i virksomhedsskatteloven. Det, sagsøgerne i øvrigt har anført, herunder om en lighedsgrundsætning og om afståelse mv. af virksomheden, jf. virksomhedsskattelovens kapitel 5, kan på den anførte baggrund ikke føre til et andet resultat med hensyn til spørgsmålet om hjemmel for skattemyndighederne.

Om lånene har erhvervmæssig karakter

Det beror som anført på en konkret vurdering, om de omhandlede lån har haft erhvervmæssig karakter, således at de har kunnet indgå i den selvstændige erhvervsvirksomhed og dermed i virksomhedsordningen. Det påhviler sagsøgerne at godtgøre dette, herunder at lånene til deres børn blev ydet på armslængdevilkår.

Landsretten finder, at ingen af de lån, som A, B og C ydede til deres børn, kan anses for at have erhvervmæssig karakter. Pengeudlånene havde således ikke med landbrugs- virksomhedernes drift at gøre, og det kan heller ikke antages, at etablering af fælles drift med køberne – virksomhedsejernes børn – indebar sådanne positive effekter for virksomhederne, at lånene af den grund havde erhvervmæssig karakter. Lånene må tværtimod anses at være ydet som udslag af virksomheds- ejernes personlige interesse i at finansiere generationsskifte af virksomhederne, og det er ikke godtgjort, at vilkårene for de enkelte lån har været markedsmæssige.

Da de omhandlede udlån således ikke kan anses for at have været af erhvervmæssig karakter, har lånene ikke kunnet indgå som aktiver i As, Bs og Cs virksomhedsordninger.

Konsekvenserne af, at udlånene ikke kan indgå i virksomhedsordningen

De skattemæssige konsekvenser af det anførte er, at udlånene skal anses for hævet ud af virksomhedsordningerne, hvorved der er sket en overførsel af værdier til A, B og C i henhold til virksomhedsskatteloven § 5, jf. også Højesterets dom af 31. maj 2013 (UFR 2013.2382).

Det forhold, at skattemyndighederne ikke tidligere har grebet korrigerende ind over for, at udlån af den omhandlede karakter er indgået som aktiver i virksomheder under virksomhedsordningen, kan ikke sidestilles med en posi-

tiv afgørelse om spørgsmålet, jf. Højesterets dom af 30. juni 2017 (UfR 2017.2960). Der ses således ikke at have foreligget en fast administrativ praksis, som har afskåret skattemyndighederne fra uden forudgående offentlig tilkendegivelse at anse lånene for hævet ud af virksomhedsordningerne.

Det er herefter spørgsmålet, om ændringerne er i overensstemmelse med skatteforvaltningslovens fristregler.

Skattemyndighederne har anset hævningerne for sket i indkomstårene 2012 (C) og 2013 (C, henholdsvis A og B). Det er ubestridt, at skattemyndighederne har kunnet foretage ændring af skatteansættelserne for disse indkomstår, jf. fristen for ordinær ansættelse i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, og der er med hensyn til fristspørgsmålet således ikke tvist om de to lån på i alt 1.621.860 kr., som C ydede til G i 2013.

For så vidt angår de øvrige lån, har sagsøgerne gjort gældende, at hævningerne må anses at være sket i de indkomstår, hvor de enkelte lån blev etableret – henholdsvis 2001 og 2008 for Cs vedkommende og 2012 for A og Bs vedkommende – og at eventuel beskatning hos A, B og C således skulle være sket i disse indkomstår.

Der er enighed om, at betingelserne for at foretage ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 ikke er opfyldt, og spørgsmålet er derfor, om skattemyndighederne har været berettigede til at anse lånene for hævet ud af virksomhedsordningerne i indkomstår, der ligger efter de år, hvor de enkelte lån blev etableret.

A, B og C valgte at benytte virksomhedsordningen i alle indkomstårene fra 2001, og indkomsten for disse år har herefter alene har været undergivet den foreløbige beskatning, som virksomhedsordningen indebærer, jf. herved virksomhedsskattelovens § 10, stk. 2. Også i indkomstårene 2012 og 2013 medtog A, B og C de omhandlede lån – med aktuel saldo – som aktiver, selv om lånene ikke kunne indgå i deres selvstændige erhvervsvirksomheder.

Landsretten finder på denne baggrund, at skattemyndighederne har været berettigede til at anse lånene for hævet ud af virksomhedsordningerne i indkomstårene 2012 og 2013, således at der fra og med disse indkomstår er lagt korrekte aktivbeholdninger i erhvervsvirksomhederne til grund, jf. herved tillige Højesterets dom af 24. september 2003 (UfR 2003.2515).

Det bemærkes, at dette resultat vil være overensstemmende med skattemyndighedernes adgang til at korrigere en fejlagtigt opgjort indskudskonto, jf. herved skatteministerens svar på spørgsmål 26 i forbindelse med det lovforslag, der førte til lov nr. 992 af 16. september 2014 (Indgreb mod utilsigtet udnyttelse af virksomhedsordningen ved indskud af privat gæld m.v.).

Konklusion

Skatteministeriets påstand tages til følge.

Sagsomkostninger

Efter sagens principielle karakter og vidererækkende betydning finder landsretten, at ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part. Der er herunder lagt vægt på, at der ikke tidligere er grebet korrigerende ind over for, at udlån af den omhandlede karakter er indgået som aktiver i virksomheder under virksomhedsordningen, jf. herved tillige Højesterets dom af 30. juni 2017 (UfR 2017.2960).

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part.