

AKTIONÆRLÅNSBESKATNING SET I ET RETSSIKKERHEDSMÆSSIGT PERSPEKTIV

Advokat Claus Holberg, DLA Piper Denmark

I artiklen gives en status på den seneste praksis om ligningslovens § 16E, og reglen gennemgås i et retssikkerhedsmæssigt perspektiv. Det er forfatterens opfattelse, at ligningslovens § 16E om aktionærlånsbeskatning udgør et retssikkerhedsmæssigt problem, og at reglen med stor sandsynlighed også krænker den Europæiske Menneskerettighedskonvention. Det påpeges, at det ikke er selve beskatningsreglen, der udgør problemet, men derimod den skattemæssige behandling af tilbagebetalingen af et aktionærlån.

Det er 10 år siden, at den særlige aktionærlånsbeskatning blev indført i Danmark.¹ Det skete ved indsættelse af en ny bestemmelse i ligningslovens § 16E, der bestemmer, at visse aktionærlån skal behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnings uden tilbagebetalingspligt, jf. ligningslovens § 16E, stk. 1. Reglen har vist sig at være teknisk kompliceret og også langt mere kompliceret, end man kunne læse ud af lovforslaget². Det skyldes navnlig, at reglen indfører et parallelunivers, hvor aktionærlånet ikke eksisterer skattemæssigt, mens aktionærlånet fortsat eksisterer civilretligt.

Reglen er blevet kritiseret for at være uretfærdig og urimelig, og det er en gennemgående betragtning, der fremføres af rådgivere i de mange sager, der har været ført om ligningslovens § 16E. Indsigelserne går på, at aktionærene udsættes for en strafbeskatning, der er alt for hård og i mange tilfælde velfærdstruende for aktionærene. Indsigelserne går endvidere på, at reglen har fået et indhold, der går videre end nødvendigt for at værne om det, der var formålet med aktionærlånsbeskatning.

STATUS PÅ DOMSTOLENES PRAKSIS

Indtil nu har de ovennævnte indsigelser ikke vundet gehør hverken hos Landsskatteretten eller domstolene. Status er her 10 år efter, at ligningslovens §16E trådte i kraft, at Skattestyrelsens fortolkning af reglerne, som den kom til udtryk i styresignal SKM 2014.825, er blevet tiltrådt af både Østre Landsret og Vestre Landsret, jf. SKM 2021.357 ØL, SKM 2021.422 VL og SKM 2021.596 VL. Der er generelt anlagt en for skatteyderne særdeles ugunstig fortolkning. De to Vestre Landsretsdomme er ifølge det oplyste begge anket til Højesteret. Skatteyderen, der tabte i Østre Landsret, har ifølge det oplyste indbragt sin sag for den Europæiske Menneskerettighedsdomstol.³

I mange af de påklagede sager har synspunktet været, at aktionærlånsbeskatningen burde ophæves, fordi aktionæren havde til-

bagebetalt lånet. Disse synspunkter er ikke tiltrådt af domstolene. Det er ikke overraskende, at domstolene har fastholdt, at der skal ske beskatning på tidspunktet for optagelse af et aktionærlån, og at denne beskatning ikke kan ophæves som følge af tilbagebetaling. Loven er på dette punkt rimelig klar, og den levner ikke mange fortolkningsmæssige muligheder for at nå til et andet resultat, jf. ligningslovens § 16E, stk. 1.

Derimod kan det anføres, at de lovgivningsmæssige rammer ikke på samme måde begrænser muligheden for, at domstolene kunne have anlagt en mere afbalanceret fortolkning i relation til den skattemæssige behandling af tilbagebetalingen af et aktionærlån, jf. ligningslovens § 16E, stk. 2. Det er netop den skattemæssige behandling af tilbagebetalingen af et aktionærlån, der giver anledning til de retssikkerhedsmæssige problemstillinger. Tilbagebetalingsreglen går ud på, at indfrielse af et aktionærlån skattemæssigt skal behandles som et tilskud til selskabet. Isoleret set udgør en indbetaling til et selskab ikke et tilskud for selskabet, hverken i civilretlig eller skatteretlig henseende, når indbetalingen modsvares af en bogføringsmæssig postering. Tilbagebetalingsreglen er derfor udtryk for en skattemæssig omkvalificering af tilbagebetalingsdispositionen. En sådan omkvalificering forudsætter normalt et særligt hjemmelsgrundlag. Tilbagebetalingsreglen er ikke indarbejdet i selve lovteksten til stk. 2, men fremgår kun af en bemærkning til lovforslaget. Tilbagebetalingsreglen er heller ikke nødvendig for at nå det formål, der ifølge lovforslaget var angivet som værende formålet med ligningslovens §16E.

Spørgsmålet om, hvorvidt det er korrekt at behandle tilbagebetalingen som et tilskud, er prøvet i SKM 2021.422 VL. Det var skatteyderens synspunkt, at indbetalinger på et aktionærlån ikke udgør et tilskud for selskabet, men derimod bør behandles som et tilgodehavende for aktionæren, der dermed kan hæves skattefrit. Synspunktet blev afvist af Vestre Landsret med henvisning til, at det af lovforslagets bilag, herunder det af Skatteministeriet udarbejdede høringsskema til brug for lovforslaget, var en forudset og accepteret konsekvens, at tilbagebetaling af et aktionærlån kunne medføre dobbeltbeskatning. Vestre Landsret anså derved ligningslovens § 16E, stk. 1, sammenholdt med udtalelserne i lovforslagets bilag for at udgøre et tilstrækkeligt klart og fornødent hjemmelsgrundlag for at behandle tilbagebetalingerne som tilskud for selskabet. Tiden må vise, om Højesteret er enig med Vestre Landsret. Uanset hvad udfaldet måtte blive af de verserende sager, så ændrer det ikke ved, at ligningslovens § 16E giver anledning til flere retssikkerhedsmæssige problemer.