

Udskriftsdato: 24. december 2025

SKR nr 10458 af 17/11/2022 (Gældende)

Aktionærlån - Kreditorskifte fra datterselskab til moderselskab - Praksisændring - Genoptagelse - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0691306

Aktionærlån - Kreditorskifte fra datterselskab til moderselskab - Praksisændring - Genoptagelse - styresignal

SKM2022. 553. SKTST

1. Baggrunden for ændring af praksis

Styresignalet beskriver den underkendelse af praksis, der fandt sted som følge af, at Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle i en retssag om beskatning af anpartshaverlån (Vestre Landsrets dom af 7. december 2021, sag BS-15424/2021-VLR). Skatteministeriet har udsendt en kommentar til dommen, der beskriver baggrunden for, at Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i sagen. Kommentaren er offentliggjort som SKM2022. 206. DEP. Landsskatterettens afgørelse af 2. juli 2020, der var til prøvelse ved Vestre Landsret, er offentliggjort som SKM2020. 325. LSR.

Efter den hidtidige gældende praksis, som denne er kommet til udtryk i SKM2020. 325. LSR, skulle en anpartshaver, der var blevet beskattet ved optagelse af et anpartshaverlån i sit moderselskabs datterselskab i overensstemmelse med bestemmelsen i ligningslovens § 16 E, beskattes en gang til, hvis lånet blev overført fra datterselskabet til moderselskabet ved et kreditorskifte. Af domskommentaren fremgår, at det er Skatteministeriets opfattelse, at et sådant kreditorskifte ikke indebærer, at lånet skal beskattes en gang til. Begrundelsen herfor er, at lånet allerede er omfattet af ligningslovens § 16 E, og der således ikke foreligger et lån i skattemæssig henseende, hvorfor det pågældende kreditorskifte fra datterselskabet til moderselskabet efter ministeriets opfattelse ikke indebærer, at lånebeløbet skal beskattes igen i henhold til bestemmelsen i ligningslovens § 16 E.

Styresignalet beskriver den hidtidige og den nye praksis vedrørende beskatning efter bestemmelsen i ligningslovens § 16 E i tilfælde, hvor et aktionærlån bliver overført fra et datterselskab til et moderselskab ved et kreditorskifte. Ligeledes fastsætter styresignalet frister for genoptagelse, reaktionsfrist samt krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse.

2. Det retlige grundlag

SKM2020. 325. LSR angik indkomståret 2015. Af den i 2015 gældende bestemmelse i ligningslovens § 16 E fremgik følgende:

"Hvis et selskab m.v. omfattet 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 om hævninger uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2. 1. pkt. finder ikke anvendelse på lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, på sædvanlige lån fra pengeinstitutter eller på lån til selvfinansiering som nævnt i selskabsloven § 206, stk. 2. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse på sikkerhedsstillelser og på midler, der stilles til rådighed.

Stk. 2. Ved tilbagebetaling af lån m.v., der er beskattet efter stk. 1, medregnes det tilbagebetalte ikke ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst."

3. Gældende praksis

3.1 Aktionærlån

Det fremgår af ligningslovens § 16 E, at hvis et selskab m.v. omfattet 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 som udgangspunkt efter skattelovgivningens almindelige regler om hævn timer uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af ligningslovens § 2.

Når der foreligger et såkaldt aktionærlån, der omfattes af bestemmelsen i ligningslovens § 16 E, består der således i skattemæssig henseende ikke et lån.

3.2 Skattestyrelsens afgørelse af 27. januar 2018

Skattestyrelsen traf den 27. januar 2018 afgørelse i den sag, der var til pådømmelse ved Vestre Landsrets dom af 7. december 2021.

En personlig anpartshaver ejede alle anparterne i moderselskabet M, der ejede alle anparterne i datterselskabet D. Der var en mellemregningskonto mellem anpartshaveren og datterselskabet D, som var i selskabets favør. Anpartshaveren var derfor med hjemmel i ligningslovens § 16 E blevet beskattet af et anpartshaverlån i D på 422.675 kr. Der var ikke uenighed om denne beskatning. Der blev den 31. december 2015 tilskrevet renter på lånet (48.710 kr.), så den samlede fordring udgjorde 471.385 kr. Rentefordringen på 48.710 kr. var ikke beskattet efter ligningslovens § 16 E.

Anpartshaveren ønskede at foretage en selskabsretlig udlodning af selskabets fordring til anpartshaveren med henblik på indfrielse af det anpartshaverlån, der allerede var blevet beskattet. Baggrunden for, at fordringen kan udloddes skattefrit, er, at fordringen kun eksisterer selskabsretligt, men ikke skattemæssigt, idet anpartshaverlånet skattemæssigt skal behandles som en hævning uden tilbagebetalingspligt. Det vil derfor i alle skattemæssige relationer blive lagt til grund, at der hverken hos långiver eller låntager foreligger et lån. Dermed vil det allerede beskattede anpartshaverlån kunne udloddes selskabsretligt, uden at det udløser beskatning. Denne fremgangsmåde er beskrevet i Den juridiske vejledning, C. B. 3.5.3.3.

Anpartshaveren var imidlertid ikke anpartshaver i det långivende datterselskab D, men i moderselskabet M. Fordringen kunne derfor ikke udloddes direkte til anpartshaveren fra det långivende selskab D. Med henblik på at anvende fremgangsmåden med udlodning af fordringen, måtte fordringen først overføres fra det långivende selskab D til moderselskabet M, hvorefter M kunne foretage en selskabsretlig udlodning af fordringen til anpartshaveren.

Den samlede fordring på 471.385 kr. blev således overført fra D til M den 31. december 2015. Betalingen skete via mellemregningskontoen mellem de to selskaber. Samtidig blev beløbet overført fra anpartshaverens mellemregningskonto med datterselskabet D til anpartshaverens mellemregningskonto med moderselskabet M, hvilket var udtryk for, at anpartshaveren ikke længere skyldte pengene til D, men til M.

På en ekstraordinær generalforsamling den 14. april 2016 udloddede M den samlede fordring til anpartshaveren.

Skattestyrelsen forhøjede ved sin afgørelse anpartshaverens aktieindkomst for indkomståret 2015 med 471.385 kr., idet Skattestyrelsen fandt, at der ved kreditorskiftet var etableret et nyt anpartshaverlån på 471.385 kr. mellem anpartshaveren og moderselskabet M.

3.3 Landsskatterettens afgørelse af 2. juli 2020 (SKM2020. 325. LSR)

Anpartshaveren indbragte Skattestyrelsens afgørelse for Landsskatteretten, der traf afgørelse i sagen den 2. juli 2020 (SKM2020. 325. LSR).

Ved Landsskatterettens afgørelse blev overførslen af den selskabsretlige fordring fra datterselskabet D til moderselskabet M anset for at udgøre et nyt lån fra M til anpartshaveren, som udløste beskatning af an-

partshaveren, jf. ligningslovens § 16 E. Landsskatteretten stadfæstede således Skattestyrelsens afgørelse, hvorefter anpartshaverens aktieindkomst for 2015 blev forhøjet med 471.385 kr.

Landsskatteretten fandt, at debiteringen af 471.385 kr. den 31. december 2015 på mellemregningskontoen mellem anpartshaveren og moderselskabet M forøgede anpartshaverens lån i M, og at anpartshaveren efterfølgende anvendte lånet til at indfri sit lån i datterselskabet D. Krediteringen af det samme beløb samme dag på anpartshaverens mellemregningskonto med datterselskabet D blev således anset for et afdrag på anpartshaverens gæld til D. Landsskatteretten fandt derfor, at det udløste beskatning for anpartshaveren som et nyt lån, at fordringen blev overført til moderselskabet.

Anpartshaveren indbragte Landsskatterettens afgørelse for domstolene.

4. Vestre Landsrets dom af 7. december 2021 og Skatteministeriets kommentar hertil (SKM2022. 206. DEP)

Skatteministeriet tog under sagens behandling ved Vestre Landsret bekræftende til genmæle. Vestre Landsret afsagde på denne baggrund den 7. december 2021 dom i sagen i overensstemmelse med sagsøgers principale påstand, hvorved sagsøgte skal anerkende, at sagsøgers skattepligtige aktieindkomst for indkomståret 2015 skal nedsættes med 471.385 kr.

Skatteministeriet angiver i sin kommentar til dommen (SKM2022. 206. DEP) følgende om baggrunden for, at der blev taget bekræftende til genmæle i sagen:

"Hovedstolen

Overførslen af fordringen mellem de to selskaber må anses for et kreditorskifte, hvorved fordringen på i alt 471.385 kr. er overgået fra datterselskabet D til moderselskabet M. Størstedelen af fordringen, nemlig hovedstolen på 422.675 kr., bestod af et aktionærlån, der allerede var omfattet af ligningslovens § 16 E, idet der mellem datterselskabet og hovedaktionæren var en forbindelse omfattet af ligningslovens § 2, 1. pkt. Idet denne del af lånet allerede var omfattet af ligningslovens § 16 E, og der således ikke forelå et lån i skattemæssig henseende, indebar kreditorskiftet efter ministeriets opfattelse ikke, at lånebeløbet skulle beskattes igen.

Rentedelen

Efter at moderselskabet M havde erhvervet fordringen på 471.385 kr., blev der afholdt en ekstraordinær generalforsamling i selskabet den 14. april 2016, hvor fordringen blev udloddet til hovedaktionæren.

Den ene andel af mellemværendet på 422.675 kr. (hovedstolen) var som nævnt allerede omfattet af ligningslovens § 16 E, da der mellem datterselskabet og hovedaktionæren var en forbindelse omfattet af ligningslovens § 2, 1. pkt.

Den anden andel af mellemværendet, der udgjorde tilskrevne renter (48.710 kr.), var derimod ikke omfattet af ligningslovens § 16 E. De tilskrevne renter ville først blive anset for et nyt skattepligtigt lån, hvis hovedaktionæren ikke betalte renterne inden udløbet af selvangivelsesfristen for det indkomstår, som rentetilskrivningen vedrørte, jf. Den juridiske vejledning, C. B. 3.5.3.3.

Rentedelen var således både selskabsretligt og skattemæssigt udtryk for en fordring for selskabet og en modsvarende gældsforpligtelse for hovedaktionæren. Udlodningen af denne del af fordringen kunne derfor ikke ske skattefrit og burde således efter Skatteministeriets opfattelse have udløst beskatning på udlodningstidspunktet, hvor hovedaktionæren blev frigjort for renteforpligtelsen, jf. ligningslovens § 16 A.

I den konkrete sag frafaldt Skatteministeriet imidlertid beskatningen af rentedelen. Det skyldtes de konkrete omstændigheder, herunder at sagen ved domstolene alene vedrørte indkomståret 2015, mens udlodningen fandt sted i 2016, ligesom Skatteforvaltningen i sin tidligere afgørelse havde givet udtryk for, at ansættelsen for indkomståret 2016 var godkendt og afsluttet."

5. Ny praksis

Skattestyrelsen finder på baggrund af Vestre Landsrets dom af 7. december 2021 sammenholdt med Skatteministeriets kommentar hertil offentliggjort som SKM2022. 206. DEP anledning til at ændre praksis. Der vil kunne ske genoptagelse af skatteansættelserne i de tilfælde, der svarer til forholdene i Vestre Landsrets dom af 7. december 2021. Se afsnit 3 og 4 ovenfor.

Af den nye praksis fremgår således, at der ikke skal ske beskatning af aktionærlån, der allerede er omfattet af ligningslovens § 16 E, i forbindelse med at der sker kreditorskifte fra kapitalejerens moderselskabs datterselskab til kapitalejerens moderselskab.

6. Genoptagelse

6.1. Frister for genoptagelse

Den konkrete sag, der vedrørte indkomståret 2015, medfører en ændring af praksis, og der er på denne baggrund adgang til genoptagelse efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

6.1.1 Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, kan der ske genoptagelse af en skatteansættelse, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår, og der fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Der vil således på baggrund af dette styresignal kunne ske genoptagelse af skatteansættelser efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, fra og med indkomståret 2019, hvis der fremsættes anmodning herom senest den 1. maj 2023. Det betyder, at såfremt anmodningen om genoptagelse først fremsættes efter den 1. maj 2023, vil fristen for genoptagelse af indkomståret 2019 være udløbet.

6.1.2 Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse, såfremt hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankenævnet eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan der ske genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis.

Dommen blev afsagt den 7. december 2021 og vedrører indkomståret 2015. Der kan derfor i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse fra og med indkomståret 2015.

6.1.3 Forældelse

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse er begrænset af den absolutte forældelsesfrist på 10 år, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4.

6.1.4 Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på SKAT.dk.

6.2 Anmodning om genoptagelse

En anmodning om genoptagelse kan indgives til Skattestyrelsen digitalt via skat.dk eller fremsendes som fysisk post til adressen:

Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse, CPR-nr. eller CVR-nr.

Følgende personer har pligt til at indgive anmodningen om genoptagelse ved brug af de digitale kanaler, som anvises på skat.dk.

- Fysiske personer, der efter skattekontrollovens § 11 har pligt til at give oplysninger om skattepligtig indkomst senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Dette gælder dog ikke for personer, som er fritaget for digital post, eller som ikke er moms- eller lønsumsafgiftspligtige. Se § 1 og § 3 i bekendtgørelse 2019-11-25 nr. 1197.
- Selskaber, foreninger m.v., som er omfattet af pligten til at oplyse digitalt i henhold til § 4 i bekendtgørelse 2018-11-14 nr. 1303.

6.3 Dokumentation

Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen, herunder dokumentation for, at den skattepligtige, der har haft et aktionærlån i sit moderselskabs datterselskab omfattet af ligningslovens § 16 E, er blevet beskattet efter bestemmelsen i ligningslovens § 16 E ved overførsel af lånet fra datterselskabet til moderselskabet ved et kreditorskifte.

7. Gyldighed

Den ændrede praksis, som er beskrevet i dette styresignal, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2023-1. Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2023-1 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, er styresignalet ophævet.

Skattestyrelsen, den 17. november 2022