

Disposition – udlån fra VSO

1. Sondring mellem på den ene side udlån fra virksomhedsskatteordningen til ekstern organisation og på den anden side indskud fra selskabsdeltagerne til VSO
2. Kort om lovreglerne samt forarbejderne m.v. fra 1986 for så vidt angår udlån fra VSO
3. Retsstillingen forud for Højesterets dom, SKM2013.505.HR
4. Den første højesteretsdom SKM2013.505H om udlån fra VSO, Slides 15-25 (57-60)
5. Kort omtale af de varierende begrundelser i de forudgående afgørelser fra henholdsvis, SKAT, Landsskatteretten og Østre landsret afsluttet med Højesterets præcisering i SKM2013.505H.
6. Grundlæggende krav for accept af udlån og ej beskatning som hævning Slide 25
7. En yderlig dom, SKM2023.128.BR hvor udlånet *primært* var begrundet i ønske om høj rente – Udlån anset som hævning Slide 26-29
8. Skattestyrelsen særskilte yderligere krav til selve lånet anført i SKM2023.285.SR af 20. juni 2023. I alt 5 krav. Slide 36
9. Betydningen af låntagers retlige status, når de 5 krav i øvrigt er opfyldt, og lånet derfor anses som erhvervsmæssigt begrundet hos långiver (Slides 40 – 94. Oversigt, Slides 41+94 Særlig omtale af begrundelse i SKM2024.368.SR (Slide 79) sammenholdt med SKM2023.59.SR

1. Der må sondres mellem

- **Udlån *fra* virksomhedsskatteordningen**
- **Indskud i det fælles selskab, (I/S partnerselskab m.v.), der kan blive anset som udlån til øvrige deltager i den betragtede virksomhed. Skatterådets tilkendegivelse herom har udmøntet sig ”i et vist omfang” med første og eneste rendyrkede afgørelse SKM2023.59.SR, der nu er ”overhalet” af SKM2023.285.SR samt SKM2024.368.SR.**

I DEL I omtales udlån fra VSO

I DEL II omtales indskud i det fælles selskab.

Problemer i forhold til LL§ 16 E (aktionærlån) omtales ikke. (Se eks. SKM2023.285.SR Spørgsmål 2 og 3)

DEL I: Udlån fra VSO

*Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,*

2. Kort om lovreglerne samt forarbejderne m.v. fra 1986 for så vidt angår udlån fra VSO som særligt fremdraget af Skattestyrelsen i de i det følgende omtalte nyere afgørelser SKM2023.285.SR (20. juni 2023, j.nr. 23-0114389) og SKM2024.368.SR (28. maj 2024, 24-0291892)

Sammendrag

Det følger af virksomhedsskattelovens § 1 og bestemmelsens forarbejder, at i tilfælde, hvor en selvstændigt erhvervsdrivende anvender virksomhedsordningen, skal samtlige *erhvervsmæssige* aktiver i virksomheden medtages i virksomhedsordningen, hvorimod *ikke erhvervsmæssige* aktiver som udgangspunkt ikke kan medtages.

I lovens § 1, stk. 2, er endvidere opregnet en række aktiver, herunder aktier og indeksobligationer, der ikke kan medtages i virksomhedsskatteordningen, medmindre den skattepligtige driver næring med sådanne aktiver.

**Kilde: SKM2023.285.SR s.5
SKM2024.368.SR s. 3**

Skatteministeren har til spørgsmål 89 til Skatteudvalget i forbindelse med behandlingen af L 107 1985/86 (virksomhedsskatteloven) givet følgende svar:

1. *“Da virksomheden ikke er et selvstændigt retssubjekt, kan der ikke fra virksomheden ydes lån, når dette ikke har erhvervsmæssig karakter.”*
2. *Hvis den skattepligtige finansierer privat långivning ved at hæve beløbet i virksomheden, sker hævnningen efter prioritetsorden i § 5.*
3. *Virksomheden kan dog godt give kredit til personer, som har en erhvervsmæssig tilknytning til virksomheden, f.eks. varedebitorer. Endvidere kan virksomheden placere ledig kapital som bankindsud, i obligationer m.v.”*

Kilde: SKM2023.285.SR s.5
SKM2024.368-SR s. 3

Erhvervsmæssig karakter/tilknytning pkt. 1+3, er afgørende for, hvorvidt der er tale om en hævning eller et udlån indenfor VSO. Se eksempelvis slide 74-77 Og SÆRLIGT opsamling i slide 79 vedr. (SKM2024.368.SR om begrebet ”erhvervsmæssig karakter”, samt momenter der indgår ifølg. SKM2024.368.SR for så vidt angår frivillig mellemregningskonto.

Af det oprindelige – nu ophævede - cirkulære om virksomhedsskatteloven (cirk.nr. 32 af 9. december 1986) pkt. 40: (punktangivelsen ændret)

“ [...]

4 ”Da det er vanskeligt at afgøre, om øvrige finansielle aktiver - f.eks. om en kontantbeholdning eller en obligationspost - er erhvervsmæssig eller ej, må den skattepligtiges fordeling/ placering lægges til grund.

5 *Fordringer, der har karakter af f.eks. periodiske lån og lignende og er et normalt led i virksomhedens drift,⁽¹⁾ kan indgå i virksomheden. (= 1+3)*

6 *Dog kan fordringer, der har karakter af personlige udlån og andre private aktiver, ikke indgå i virksomheden.” (= 2)*

⁽¹⁾Har støtte i det oprindelige – nu ophævede - cirkulære om virksomheds skatteloven (cirk.nr. 32 af 9. december 1986) pkt. 40 – jfr. slide 7, 29. 30 ff.– men ”Normalitetskravet” eller ”sædvanligt” er efter min opfattelse for vidtgående. når bortset fra tilknytningen til selve udlånet, jf. nedenfor [SKM2015.728.LSR](#) [Slide 33](#). Se særligt eksempelvis SKM2024.368.SR med en ganske særegen begrundelse, hvor begrebet ”normalt” har fået en lidt anden betydning/indhold så som ”normale hensyn” – og ikke ”normale forekommende.”

Kilde: SKM2023.285.SR s.9, højre spalte
SKM2024.368-SR s. 3, , højre spalte

Udviklingen 1986-2000

Betegnelsen partnerselskab er indført i 1996. Satte gang i omdannelse af liberale erhverv fra interessentskaber til partnerselskaber ”Det bedste fra 2 verdner”

[Tommy V. Christiansen | Partnerselskaber – det bedste fra 2 verdener – 2. del ©](#)

**Definitioner § 5 (Selskabsloven) Ve denne lov forstås:... pkt. 23 *Partnerselskab*:
Et kommanditselskab, jf. § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier, jf. kapitel 21.**

Partnerselskabet, P/S, er en videreførelse af en selskabsform, der har eksisteret i mange år, hvor et sådant selskab blev kaldt et kommanditaktieselskab..

Partnerselskaber er ifølge lov om aktie- og anpartsselskaber (Selskabsloven) et kommanditselskab.

1992: OBS!! Netto- til bruttoprincip fsva hævning. Se artikel:

<https://v.dk/artikel/skat-naar-erhvervsdrivende-arver-erhvervsmaessige-aktiver/>

Udviklingen 2001-2.013

**3 Retsstillingen forud for Højesterets afgørelse af
31. maj 2013 off som SKM2013.505.HR**

Slides 10-14: Indskud til forståelse af udviklingen

SKM2001.201.LR (TfS2001.526.LR)

Ligningsrådet blev spurgt, om S uden skattemæssige konsekvenser, kunne foretage udlån af midler opsparet i virksomheden under virksomhedsordningen til sin datter til finansiering af et hus eller ejerlejlighed.

Ligningsrådet fandt, at udlånet ikke er erhvervsmæssigt, men udelukkende af privat karakter. Beløbet svarende til fordringens værdi vil derfor anses for overført til den skattepligtige i den almindelige hæverækkefølge.

SKM2001.202.LR (TfS 2001, 525.LR)

A, der drev en landbrugsvirksomhed under virksomhedsordningen, kunne ikke foretage udlån til et af ham 100% ejet anpartsselskab uden om hæverækkefølgen. Udlånet kunne ikke anses for erhvervsmæssigt, og det kunne derfor ikke indgå i virksomhedsordningen.

OBS!! Afgørelserne er kort mtalt af Ole Bjørn i [SR-Skat 2001, s. 268](#) med bemærkning om, at disse afgørelse var de første med denne problemstilling. DVS de første 15 15 år med VSO uden afgørelser om spørgsmålet om udlån fra VSO.

Efter min opfattelse = en sidebemærkning til opsamling forståelse af situationen

Følgende var i ”mange år” den almindelige opfattelse: Var der tale om erhvervsmæssige aktiver i bred forstand, som kunne (– og skulle –) indeholdes indenfor virksomhedsskatteordningens rammer, var reglerne overholdte.

Eksempelvis store indeståender i interessentskab eller (senere) P/S.

Eksempelvis udlån fra VSO til uafhængige med henblik på at opnå en høj rente fandt sted lang tid efter SKM2013.505H af 31.5.2013. (Se dog SKM2011.537.ØLR, slide 21. Er nu tilsidesat med SKM2023.128.BR, jf, slides **26-28**)

Som jeg husker det, var det sådanne signaler ”den almindelige opfattelse” der blev udsendt på en række kurser, som jeg holdt sammen med Skattestyrelsen i 1986/87 for advokater og revisorer.

Denne opfattelse havde rod i den ”almindelige opfattelse” - også efter 31. maj 2013 – faktisk frem til SKM2023.59.SR, der omtales senere.

Synspunktet: Afgørende - om aktivet (udlånet) omfattet af VSO og ej privat - genfindes såvel før som efter SKM2013.505H.

Se eksempelvis Skatteyderens ”præciseringer” i den nedenfor omtalte centrale - langt *efterfølgende* - dom SKM2023.190H 13.5 2023 (Lån til stedsøn), hvor samme ”forkerte opfattelse” nedenfor slides **13 svarende til gængs opfattelse, var fremme i en i øvrigt udmærket procedure. Sagen omhandler dog primært Del II” Indskud i det fælles selskab”**

Afgørelsen SKM2023.59.SR, der omtales afslutningsvis var følgende overraskende for mange

Uddrag af SKM2023.190H (Udlån til faders og svigersøns fælles I/S)

”Anbringender

A har således supplerende anført navnlig følgende:

- *At udlånet er erhvervsmæssigt, da det er ydet til et interessentskab, der er en transparent enhed, og som indgår i hans virksomhedsskatteordning.*
- *Da hæftelsen i interessentskabet er solidarisk, har ejerforholdene ingen betydning.*
- *Sagen adskiller sig derfor fra UfR 2013.2382 H, hvor lånet blev ydet til et anpartsselskab, der ikke indgik i virksomhedsskatteordningen.⁽¹⁾*
- *Sagen adskiller sig også fra eksemplet i forarbejderne til virksomhedsskatteoven om lån til en ægtefælle eller nær beslægtet uden for virksomhedsskatteordningen.”*

⁽¹⁾Min bemærkning: [= SKM2013.505, Lån fra lægevirksomhed under virksomhedsordningen til lægens anparts-selskab udenfor VSO] Efter HD's opfattelse ej relevant – men understøtter formentligt et synspunkt om, at er alle bevægelser indenfor VSO taler det imod, at beløbet er hævet. Smh. Slides 106

Udviklingen 2001-2013

SLUT PÅ:

**Retsstillingen forud for Højesterets afgørelse af 31.
maj 2013 off som SKM2013.505.HR -**

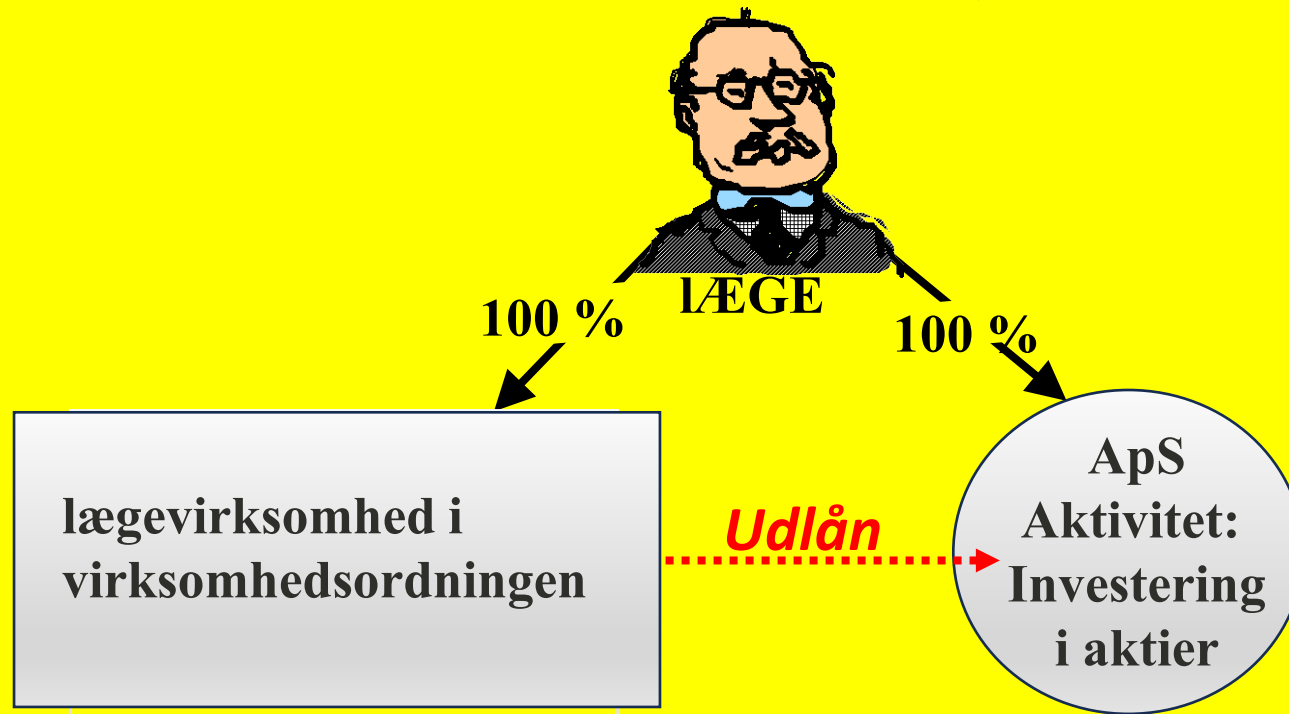
4. Den første højesteretsdom SKM2013.505H om udlån fra VSO

15-29 + 57 - 60

SKM2013.505.HR

Højesterets dom af 31. maj 2013

SKM2013.505.HR (31. maj 2013)



Fra lægevirksomheden ydede lægen i 2001 og 2002 lån fra VSO på henholdsvis 400.000 kr. og 113.000 kr. til lægens eget anpartsselskab, der drev virksomhed ved investering i aktier.

***Indskud, der anses for udlån
og dermed hævning,***

SKM2013.505.HR

Lægen tabte sagen i alle instanser.

Begrundelsen vekslede mellem de forskellige instanser (Skat, LSR, ØLD samt HD) hvilket senere blev påpeget af skatteydere i tilsvarende sager, som dokumentation for, at retsstillingen var uklar jf. senest SKM2023.285.SR af 20. juni 2023 samt SKM2024.368.SR af 28. maj 2024.

Men hvor Skattestyrelsen /Skatterådet mener, at HD var ”klar i mæglet” Se de følgende slides.

5. I det følgende: Kort omtale af varierende begrundelser i diverse instanser

Det burde være tilstrækkeligt, at det ikke var et led i lægens ”erhvervsmæssige” aktivitet Lånet behøver vel ikke at være privat motiveret for anvendelse af hævereækkefølgen???

Skatteankenævn Københavns afgørelse. Forløber til SKM2013.505H

”Skatteankenævnet har ikke anset de pågældende udlån på henholdsvis 400.000 kr. og 113.000 kr. for erhvervsmæssigelån fra den personlige virksomhed til selskabet i relation til virksomhedsskattelovens § 1. hvorfor de ikke kan indgå i virksomhedens aktive virksomhedsordningen. De pågældende lån er derfor anset for hævet efter virksomhedsskattelovens § 5, idet der er overført midler fra virksomheden til den private del. Lånene kan derfor heller ikke indgå i kapitalafkastgrundlaget efter samme lovs § 8, og kapitalafkastet er tillige ændret som konsekvens heraf, jf. §§ 7 og 8.

Der er ved afgørelsen særligt henset til, at lånet er ydet til et selskab, der investerer i aktier mv., og at der derfor ikke er tale om et lån, der er givet som et naturligt eller almindeligt led i lægevirksomheden i forhold til debitorer, forretningsforbindelser eller lignende som omfattet af virksomhedsskattelovens § 1. Lånet må således anses for at alene at være ydet som følge af klagerens interesser som hovedanpartshaver i selskabet, hvorfor der i relation til virksomhedsskatteloven er tale om et privat lån.”

**Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,**

Jf. slide 6 punkt 1 og 3 om ”Erhvervsmæssig karakter/tilknytning”

SKM2013.505.HR

Landsskatterettens afgørelse. Kendelse af 25. august 2009, j.nr. 09-00308)

Senere SKM2013.505.HR (31. maj 2013)

(Der peges her også på private interesser)

”Efter det oplyste om de omhandlede lån til klagerens selskab er Landsskatteretten enig med skatteankenævnet i, at der er tale om ikke erhvervsmæssige hævnings i virksomheden, idet der er tale om lån til en type virksomhed, der er lægevirksomheden uvedkommende, og idet lægevirksomheden næppe ville have lånt tilsvarende beløb til uafhængig virksomhed, der drev aktieinvestering. Lånene må derfor anses for ydet af klageren personligt på grundlag af hævede midler i virksomheden for at tilgodese hans interesser som eneanpartshaver i selskabet. De omhandlede beløb må herefter anses for hævet efter hæverækkefølgen i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 5.”

Omtalt i SKM2023.285, s. 10

Udlån, fra
virksomhe
Eller udlån

©**Østre Landsret - SKM2011.537.ØLR** af 16. august 2011 Senere **SKM2013.505.HR**
Også Landsretten henviste til private interesser (– modsat Skattestyrelsen opfattelse.)

”På grundlag af S' forklaring må lægges til grund, at læge-virksomheden ikke har ydet udlån til andre virksomheder, og at det var en væsentlig forudsætning for långivningen, at han havde et indgående kendskab til A ApS og bestemmende indflydelse på selskabets ledelse. Efter det for landsretten fremkomne kan det endvidere lægges til grund, at A ApS i hvert fald i forbindelse med långivningen i 2002⁽¹⁾ var i økonomiske vanskeligheder.

Landsretten finder herefter, at lånene, uanset det oplyste om forrentningen heraf,⁽²⁾ ikke kan anses for ydet til A ApS som led i lægevirksomhedens erhvervsmæssige aktivitet, og at udlånene således med rette er bedømt som hævet efter reglerne i virksomhedsskattelovens § 5.”

⁽¹⁾ U.2008.697H (18. december 2007) Drejede sig om beskatning af lægens selskab for lån ydet i 2001 og 2002.”*Hovedanpartshavers indvilligelse i at udskyde rentebetalingen på lån, han havde ydet sit selskab i 2001 og 2002, anset for forretningsmæssigt begrundet og ikke et skattepligtigt tilskud til selskabet.”*

⁽²⁾ Sammenhold: **SKM2023.128.BR**, slides **26-29**

SKM2013.505.HR

Bemærk, at Højesteret i SKM2013.505.HR begrundede dommen med, at långivningen ikke havde ”erhvervsmæssig karakter (for långiver). Lånet var uden tilknytning til lægevirksomhedens aktiviteter, og ikke (isoleret) med, at udlånet skete til personens eget selskab.

”Højesteret finder, at de lån, som blev ydet til ... ApS, ikke havde erhvervsmæssig karakter. Der var derimod tale om, at ..[lægen] finansierede privat långivning, idet han, uden at det havde tilknytning til lægevirksomhedens aktiviteter, hævdede beløb i virksomheden. Herved skete der »overførsel af værdier« fra virksomheden »til den skattepligtige« som nævnt i virksomhedsskattelovens § 5.”

Se på linie hermed Skattestyrelsens bemærkninger i
SKM2023.285.SR s. 4. højre spalte
Samt SKM2024.368.SR s. 3 højre spalte

SKM2013.505.HR

Skattestyrelsens kommentar og tolkning af Højesterets præmisser i dommen SKM2013.505.H i sag SKM2023.285.SR (side 10/22) samt SKM2024.368.SR s. 3 højre spalte var blandt andet følgende:

”Skattestyrelsen bemærker, at Højesteret i SKM2013.505.HR begrundede dommen med, at långivningen var uden tilknytning til lægevirksohedens aktiviteter, og ikke med, at udlånet skete til personens eget selskab.”

Se endvidere Skattestyrelsen SKM2023.285.SR s. 6, 1. spalte

”Vedrørende SKM2011.537.ØLR (forløber for SKM2013.505H) bemærker Skattestyrelsen indledningsvist, at det er Landsskatteretten, der bl.a. har begrundet sin afgørelse med, at lægevirksoheden næppe ville have udlånt tilsvarende beløb til uafhængig virksomhed, der drev aktieinvestering.

Noget tilsvarende findes ikke i Østre landsrets og Højesterets begrundelser.”

**Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævnning,**

Se dog: ” det var en væsentlig forudsætning for långivningen, at han havde et indgående kendskab til A ApS og bestemmende indflydelse på selskabets ledelse.”

Med afsæt i loven samt lovens forarbejder m.v. er det oplagt, at udlån fra virksomhedsskatteordningen, der har grundlag i private interesser må anses som en privat hævning med deraf følgende beskatning.

Med SKM2013.505.HR er det videre – i hvert fald af Højesteret - fastslået, at udlånet skal være ”Erhvervsmæssigt” d.v.s. et led i den udlånende virksomhed erhvervsmæssige aktivitet eller knyttet hertil.

**Jf. slide 6 punkt 1 og 3 om ”Erhvervsmæssig karakter/tilknytning”
+ SKM2023.285, s. 10**

- 1. Lån, der er ydet som følge af långivers private interesser = hævning**
(”Hvorvidt et lån anses for ydet erhvervsmæssigt eller privat, beror på en konkret vurdering af omstændighederne i forbindelse med långivningen”.(jf. SKM2023.285, s. 10))
- 2. Lånet skal være et led i långivers (VSO) erhvervsmæssige aktivitet**

7. En yderlig dom, SKM2023.128.BR 28. februar 2023, hvor udlånet *primært* var begrundet i ønske om høj rente, i sagen SKM2023.285.SR

D.v.s ingen private relationer mellem indehaver af det långivende VSO og det låntagende selskab

7. En yderlig dom, SKM2023.128.BR hvor udlånet primært var begrundet i ønske om høj rente (Dom af 28. februar 2023.

Påberåbt af Skattestyrelsen i sag SKM2023.285, 20. juni 2023 (s. 5, 2. sp. samt s. 6, 2. sp.,)

Sagen angik, om et udlån, som skatteyder havde ydet fra sin virksomhed under virksomhedsordningen til en leverandør, opfyldte betingelserne for at være en del af virksomhedsordningen under virksomhedsskatteloven. Retten fandt bl.a. med henvisning til skatteyderens egen forklaring i retten, at hovedformålet med udlånet var at opnå løbende renteindtægter.

Hovedformålet med lånet blev efter rettens opfattelse endvidere underbygget af oplysningerne i sagen, herunder om omfanget og karakteren af parternes samhandel samt lånets betydning for låntagers fortsatte drift.

Under henvisning hertil fandt retten ikke udlånet for erhvervsmæssigt i virksomhedsskattelovens forstand, hvorfor udlånet skulle anses for hævet af skatteyderen til private formål, jf. virksomhedsskattelovens § 5 og forarbejderne til loven.

SKM2023.128.BR

Dom af 28. februar 2023

Efter Skattestyrelsens opfattelse medfører denne afgørelse, at et formål om at få forrentet de frie midler på bedste vis således *ikke* anses for *en erhvervsmæssig begrundelse* for at foretage udlån fra virksomhedsordningen. ^(D)

Dermed er ”erhvervsmæssig begrundelse” indsnævret i forhold til den almindelige anvendelse af dette begreb – Har støtte i SKM2013.505.H

^(D)**jfr. Skattestyrelsen kommentarer til denne dom i sag i SKM2023.285.SR (bindende svar af 20. juni 2023, j.nr. 23-0114389 s. 10/22) samt SKM2024.368.SR (bindende svar af 28. maj 2024, j.nr. 24-0291892 Side 12 /19)**

- 1. Lån, der er ydet som følge af långivers private interesser = hævning (beror på en konkret vurdering)**
- 2. Lånet skal være begrundet i långivers (VSO) erhvervsmæssige aktivitet / skal være et led i denne aktivitet**
- 3. Udlån med (alene) formål at få en høj rente opfylder ikke – strider mod - krav nr. 2 – dermed er kravet ”erhvervsmæssigt begrundelse” afgrænset på en anden måde end traditionelt,**

8. Skattestyrelsen særskilte opregning af yderligere krav til selve lånet

Må ikke være særligt gunstig for låntager (SKM2015.728.LSR jf. det følgende.)

**Men kan dog i visse tilfælde være ikke-normal, (SKM2014.129.SR
(bindende svar af 28. januar 2014) Anlægsudlån / langfristet udlån**

Lånet er: Særligt gunstigt – strider mod kravet om normale vilkår

SKM2015.728.LSR (17. december 2013) uddrag)

Skattestyrelsen anførte i SKM2023.285.SR⁽¹⁾ yderligere præciseringer til kravet til udlånet som følge af en tidligere kendelse fra Landsskatteretten: SKM2015.728.LSR

SKM2015.728.LSR drejer sig om overdragelse af næringsejendomme med succession efter kildeskattelovens § 33 C fra far til dennes børn.

Klagerens repræsentant har i klagen anført, at spørgsmål 3 drejer sig om, hvorvidt klageren i forbindelse med hel eller delvis overdragelse af sine ejendomme til sine to børn, kan finansiere dette med et 100 % sælgerfinansieret udlån/mellemregning på anfordringsvilkår og til en markedsrente.”

⁽¹⁾ s. 6, venstre spalte

Lånet er: Særligt gunstig for låntager – strider mod kravet om ”normale vilkår”

SKM2015.728.LSR (17. december 2013) uddrag)

Landsskatteretten anfører blandt andet

Det er Landsskatterettens opfattelse, at spørgsmål 3 og 4, hvor der påtænkes en fuld sælgerfinansiering, via en mellemregning på anfordringsvilkår og rente på markedsvilkår, ikke anses for et erhvervsmæssigt udlån i relation til virksomhedsordningen, idet mellemregningen er begrundet i private hensyn.

Det gældsforhold, der opstår, må således anses for et privat begrundet udlån, som ikke kan indgå i virksomhedsordningen. Beløbet må derfor anses for hævet i virksomhedsordningen af klageren forud for hans udlån til børnene, jf. virksomhedsskattelovens § 5.

Det er således opfattelsen, at en lignende aftale om fuld sælgerfinansiering ikke er sædvanlig i forhold til en uafhængig køber. Landsskatteretten mener ikke at yderligere sikkerhed i form af udstedelse af pantebrev fra køber til sælger ændrer ovenstående vurdering.”

Skattestyrelsen stillede særskilte yderligere krav til selve lånet anført i SKM2023.285.SR af 20. juni 2024 som følge af SKM2015.728.LSR

”Det Skattestyrelsens opfattelse, at det er en betingelse for, at et udlån kan anses erhvervsmæssigt, at der er tale om udlån på markedsvilkår.

Det kræver imidlertid tillige, at udlånet er erhvervsmæssigt begrundet og et normalt led i virksomhedens drift mv., jf. ovenstående.”^(D)

Denne praksis fremgår af bl.a. SKM2015.728.LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at det ikke var usædvanligt, at der blev ydet sælgerfinansiering ved salg af en virksomhed, men at udlånet ikke var ydet på markedsvilkår.”

^(D) Kilde: SKM2023.285.SR s. 6, venstre spalte Et 4. krav, jfr. SKM2015.728.LSR.
(Skattestyrelsens indstilling og begrundelse tiltrådt af Skatterådet) Smh. slides 7, med 30.ff samh: SKM2015.728.LSR: ”Normalt” eller ”Sædvanlig”.
Se bemærkning til slides 7

” SKM2023.285.SR Fortsat...

..... Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke er tilstrækkeligt for at anse et udlån for erhvervsmæssigt, at renten og de øvrige lånebetingelser er fastsat på markedsvilkår.

Lånet skal tillige være begrundet i aktiviteten i den virksomhed, der drives i virksomhedsordningen. ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Kilde: SKM2023.285.SR s. 3, højre spalte. jfr. SKM2015.728.LSR (Skattestyrelsens indstilling og begrundelse tiltrådt af Skatterådet)

Anlægsudlån – langfristet udlån -anlægsgæld

SKM2014,129SR (bindende svar af 28. januar 2014) Anlægsudlån

Efterfølgende har Skatterådet afgivet et bindende svar vedrørende anlægsudlån, jf. SKM2014,129SR.

Her var der tale om skatteyder, der anvendte virksomhedsordningen vedrørende sin andel af et interessentskab og samtidig via sit holdingselskab ejede halvdelen af aktierne i to driftsselskaber, mens den anden interessent ejede de øvrige aktier. Interessentskabet og driftsselskaberne var erhvervsmæssigt forbundne, da de med hver deres virksomhed medvirkede til at afgrøder blev dyrket og siden eksporteret.

Skatteyderen ville fra sin virksomhedsordning udlåne midler til det ene driftsselskab.

Skatterådet anså ikke dette udlån for at være en privat hævning, da lånet blev anset for at være erhvervsmæssigt, idet der var en erhvervsmæssig forbindelse mellem interessentskabet og det låntagende selskab. Derudover fremhævede Skatterådet, at lånet blev ydet på sædvanlige forretningsmæssige betingelser og vilkår.

Skatterådet tillagde det ikke negativ betydning for resultatet, at låntager var ejet af en anden ud over långiver.

1. Lån, der er ydet som følge af långivers private interesser = hævning (beror på en konkret vurdering)
2. Lånet skal være erhvervsmæssig begrundet hos långivende VSO og
3. Udlånet skal ske på markedsvilkår.
4. Et normalt led i virksomhedens drift mv. (Uo Anlægsgæld)⁽¹⁾
5. Udlån (alene) med formål at få en høj rente opfylder ikke – strider mod - krav nr. 2

⁽¹⁾ Har støtte idet oprindelige – nu ophævede – cirkulære til virksomhedsskatteloven (cirk.nr. 32 af 9. december 1986) pkt. 40 – jfr. slide 7, 29. 30 – men ”Normalitetskravet” eller ”sædvanligt” er efter min opfattelse for vidtgående. Se eksempelvis SKM2024.368.SR, hvor udlånet var led i en særlig omstrukturering. – ”Normalitetskravet” kan med rette knyttes til selve udlånet, jf. SKM2015.728.LSR, hvor normalitetskravet gælder

Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,

Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,

Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,

9. Betydning af låntagers (skatte)retlige status

***Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,***

- 1. SKM2014.264.SR** **Udlån fra I/S til et P/S (Skatteretlig transparent)**
- 2. SKM2013.505H:** **Udlån fra VSO til et ApS (tidligere slides 15-29)
Nu slides 57-60 denne gang med fiktiv illustrativ forudsætning om at ”erhvervsmæssig karakter” er opfyldt**
- 3. SKM2024.368.SR:** **Udlån fra P/S til et P/S (Skatteretlig transparent)**
- 4. SKM2023.285.SR** **Udlån fra P/S til transparent K/S, omfattet af anpartsreglerne og ej omfattet af VSO**

Smh med sammenfattende slides 94

**SKM2014.764SR: Udlån fra I/S til et P/S
(Omdannelse fra I/S til P/S)**

Slides 42-56

*Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,*

Forholdet mellem skatteretten og civilretten Når låntager er et P/S

SKM2014.764.SR, Skatterådets bindende svar af 21. oktober 2014, j.nr. 14-4051490.

Drejer sig om omdannelse af interessentskab til P/S jf. lovændring fra 1996, herunder udlån af indstående på kapitalkonto i interessentskab til partnerselskabet, herunder, hvem der skatteretligt er låntager.

Afgørelsen er senere ”udvidet/suppleret” i SKM2023,285,SR samt SKM2024,368.SR særligt for så vidt angår forholdet mellem partnere i det långivende henholdsvis låntagende VSO, når der er helt eller delvis sammenfald mellem disse 2 grupper af partnere.

SKM2014.764.SR, Skatterådets bindende svar af 21. oktober 2014, j.nr. 14-4051490.

SKM2014.764.SR er – efter en ”forkølet” afgørelse SKM2027.227 (baseret på SKM2002.112.LR og SKM2005.56.LR) uden større retskildeværdi - formentligt er den første væsentlige centrale administrative afgørelse fra Skatterådet efter den omtalte dom om udlån SKM2013.505.H, af 31. maj 2013 (udlån fra en læges VSO til lægenes ApS).

Dog: SKM2014.764.SR blander begreberne lidt sammen, men har øje for sondringen mellem den skatteretlige henholdsvis civilretlige konstruktion og konsekvenserne heraf. Førstnævnte om ”begreber” skal formentligt ses i lyset af forudgående voldsomme debatter i teorien. ⁽¹⁾

⁽¹⁾(Se tidligere meget ophedet debat om hvorvidt ”kapitalkonto = ejerandel” (blandt andet Aage Michelsen, R&R 1974 s. 223 ff, R&R 1976 s. 283, Jesper Berning R&R 1975 s. 191)

SKM2014.764.SR (Bindende svar af 21. oktober 2014)

Beskrivelse af de faktiske forhold (1)

Spørger er et interessentskab. På nuværende tidspunkt er der 25 interessenter (partnere) i virksomheden. Ejerskabet er fordelt ligeligt mellem de enkelte partnere, men årets overskud fordeles differentieret mellem partnerne i henhold til partnerkontraktens regelsæt for fordeling af overskud.

Virksomheden har en høj grad af selvfinansiering fra partnernes side. Partnerne er af den årsag - og som aftalt i partnerkontrakten - forpligtet til at opretholde et indestående på mindst xx. kr. på deres kapitalkonto i Spørger. Kapitalkontoen er udtryk for partnerens egenkapital i interessentskabet. (S.48)

Spørger påtænker at blive omdannet fra et I/S til et P/S, og i den forbindelse overgår en del af den enkelte partners kapitalkonto i det nuværende I/S til at blive udlån til P/S'et. (d.v.s. udlån fra et I/S til et P/S, hvor såvel interessentskabet som partnerselskabet er omfattet af VSO.)

U
EI

SKM2014.764.SR (Bindende svar af 21. oktober 2014)

Spørgsmål

- 1. Kan Skatterådet bekræfte, at udlån fra en partners virksomhedsordning, der opstår i forbindelse med omdannelse af Spørger interessentskab til Spørger partnerselskab, ikke skal anses for at være en privat hævning i den enkelte partners virksomhedsordning?**
- 2. Kan Skatterådet bekræfte, at efterfølgende udlån fra en partners virksomhedsordning til Spørger partnerselskab ikke skal anses for at være en privat hævning i den enkelte partners virksomhedsordning?**

Svar

1. Ja

2. Ja

Forholdet mellem skatteretten og civilretten

SKM2014.764.SR, Skatterådets bindende svar af 21. oktober 2014, j.nr. 14-4051490

Sagsbeskrivelse – nærmere om... (1 af 6)

Virksomheden har en høj grad af selvfinansiering fra partnernes side.

Partnerne er af den årsag og som aftalt i partnerkontrakten forpligtet til at opretholde et indestående på mindst xx. kr. på deres kapitalkonto i Spørger.

For en indtrædende partner er det sædvanligt, at der træffes aftale, om at mindstebeløbet for kapitalkonto skal ske over en 3 årig optrapningsperiode, for at lette den indtrædende partners finansieringsbyrde.

Forholdet mellem skatteretten og civilretten

SKM2014.764.SR, Skatterådets bindende svar af 21. oktober 2014, j.nr. 14-4051490

Sagsbeskrivelse – nærmere om... (2)

Der gælder på nuværende tidspunkt ingen øvre grænse for partnernes opsparede eller indskudte kapital på den enkeltes kapitalkonto i Spørger [interessentskabet]

Partnerkredsen har på den baggrund forskellige beløbsmæssige kapitalkonti, men ejer alle den samme pro rata andel af Spørger [interessentskabet]

Forholdet mellem skatteretten og civilretten

SKM2014.764.SR, Skatterådets bindende svar af 21. oktober 2014, j.nr. 14-4051490

Sagsbeskrivelse – nærmere om.. (3)

Qmdannelsen planlægges gennemført ved, at partnerne stifter et partnerselskab og et komplementarselskab med lige ejerandele, hvorefter virksomheden overdrages fra interessentskabet til partnerselskabet.

Ved partnerselskabets stiftelse indskyder hver partner lige meget selskabskapital via deres virksomhedsordning, og der sker ingen forskydning i de hidtidige ejerandele i interessentskabet.

SKM2014.764.SR, Skatterådets bindende svar af 21. oktober 2014, j.nr. 14-4051490

Sagsbeskrivelse– nærmere om... (4)

Partnere, der overfører mere end den besluttede indskudte selskabskapital af deres kapitalkonto i interessentskabet til partnerselskabet vil ikke få den overskydende del registret som selskabskapital i partnerselskabet, da dette vil forrykke det indbyrdes ejerforhold mellem partnerne. Den overskydende del vil derfor regnskabsteknisk blive registreret som gæld i partnerselskabet, dvs. udlån fra den enkelte partner.

Ligeledes vil partnere, der efter omdannelsen stiller likviditet til rådighed for partnerselskabet, der går ud over den indskudte selskabskapital, få dette beløb registreret som udlån til partnerselskabet og vice versa gæld i partnerselskabet.

Sammenhold sag SKM 2023.59 slides 120, her spørgers synspunkt om under pkt. 2, om at kapitalkonto ikke er P/S's gæld – men er selskabskapital Spørger anfører således-:” 2. *Det kan ikke bekræftes, at kapitalkontoen med kapitalejerne civilretligt udgør en gæld til kapitalejerne.*”

Forholdet mellem skatteretten og civilretten

SKM2014.764.SR, Skatterådets bindende svar af 21. oktober 2014, j.nr. 14-4051490

Sagsbeskrivelse – nærmere om.. (5)

Alle udlån til partnerselskabet fra en eller flere partnere vil blive ydet på sædvanlige forretningsmæssige betingelser og markedsvilkår.

Det indebærer blandt andet, at lånet vil blive registreret i partnerskabet som et lån, og at der udarbejdes en skriftlig låneaftale.

Forholdet mellem skatteretten og civilretten

SKM2014.764.SR, Skatterådets bindende svar af 21. oktober 2014, j.nr. 14-4051490

Sagsbeskrivelse – nærmere om.. (6)

Etablering af udlån – gentagelse og præcisering, jf. slides 50)

Når partnerkredsen *ikke* har samme beløbsmæssige kapitalkonti inden overdragelsesdagen, men ønsker at overføre deres respektive kapitalkonti til partnerselskabet, som de er opgjort i interessentskabet inden overdragelsesdagen, vil den del af kapitalkontoen, der overstiger den aftalte indskudskapital regnskabsmæssigt, blive registreret som et udlån fra partneren til partnerselskabet. De långivende banker forventes at stille krav om at partnerens lån er “ansvarlige” eller træder tilbage for bankernes lån.

☐

SKM2014.764.SR

Begrundelse (1. del)

”Et partnerselskab er civilretlig en selvstændig juridisk enhed, men skattemæssigt er partnerselskabet transparent. Dette betyder, at deltagerne beskattes af deres andel af partnerselskabets resultat, og i deres personlige virksomhed medregner en ideel andel af partnerselskabet aktiver og passiver.

Et partnerselskab er i forhold til eksterne reguleret i selskabsloven. Den interne regulering er aftalemæssig.

Efter det oplyste består partnerselskabets kapital af en indskudskapital af samme størrelse for alle partnere, samt individuelle kapitalkonti.

© SKM2014.764.SR

Begrundelse (fortsat 2. del)

Civilretlig etableres kapitalkontiene som et udlån mellem partneren og partnerselskabet.

Udlånet forrentes.

Begrundet i partnerselskabets skattemæssige transparens, kan lånet ikke skattemæssigt behandles på samme måde. Der er således ikke tale om udlån til partnerselskabet, da dette vil svare til, at en erhvervsdrivende kunne udlåne penge til sig selv med skattemæssig virkning.

Skattemæssigt vil lånet derfor ikke kunne anses for ydet af partneren til partnerselskabet, men må anses for at være ydet til de øvrige deltagere i partnerselskabet. **!!!OBS!!!**

Hvis et udlån skal indgå i virksomhedsordningen, skal der være tale om et erhvervsmæssigt udlån, jf. SKM2013.505.HR, SKM2010.96.LSR og SKM2001.201.LR.”

Udlånet forrentes. SMH AKM2024.368.SR, slide 76, samt slide 121 punkt 5 for så vidt angår SKM2023.59.SR

Krav om "erhvervsmæssigt udlån" Jf. slide 6 punkt 1 og 3 om "Erhvervsmæssig karakter/tilknytning"

Begrundelse (fortsat 3. del) Fastslår: Der er tale om et erhvervsmæssigt udlån!!!

”I nærværende tilfælde er der tale om, at der foretages udlån til de øvrige deltagere i det partnerselskab, hvor spørger er deltager.

Kapitalkontiene og dermed lånet er efter det oplyste en del af partnerskabets driftsfinansiering. (*=1. P/S forhold*) Det lægges derfor til grund, at det er aftalt indbyrdes parterne imellem, at disse kapitalkonti indgår i partnerselskabet. (*=2 kollektiv beslutning*)

Efter det oplyste, vil alternativet til dette være ekstern lånefinansiering af kapitalbehovet i partnerskabet. (*= 3. Alternativt: Eksterne lån*)

Det er derfor SKATs opfattelse, at der vil være tale om et erhvervsmæssigt udlån, uanset lånet anses ydet til de øvrige deltagere i partnerselskabet, da det må lægges til grund, at det er erhvervsmæssig begrundet i partnerselskabets forhold.”

En partners civilretlige udlån til et VSO skal skatteretlig anses som udlån til øvrige partnere i det låntagende P/S.

Jf. slide 6 punkt 1 og 3 om ”Erhvervsmæssig karakter/tilknytning”

Se slide 55 med de fremhævede begrundelse for Erhvervsmæssig karakter/tilknytning”

Sammenhold slide 75 og 76, hvor begrundelserne gentages og *udvides* for så vidt angår SKM2024.368.SR, jf. slide 79,

SKM2014.764.SR

Begrundelse (fortsat 4. del)

”En partners civilretlige udlån til et VSO skal skatteretlig anses som udlån til øvrige partnere i det låntagende P/S.

(Mine bemærkninger: Der sondres ikke mellem på den ene side en partners (skatteretlige) udlån til øvrige partnere i det låntagende selskab og på den anden side denne partners udlån til ”sig selv”.)

Se nærmere nedenfor i nærværende Afsnit 9. Betydning af låntagers (skatte)retlige status om SKM2023.285.SR samt SKM2024.368.SR, eks. slides 72, hvor der i denne sammenhæng sondres mellem karakteren af det låntagende P/S.

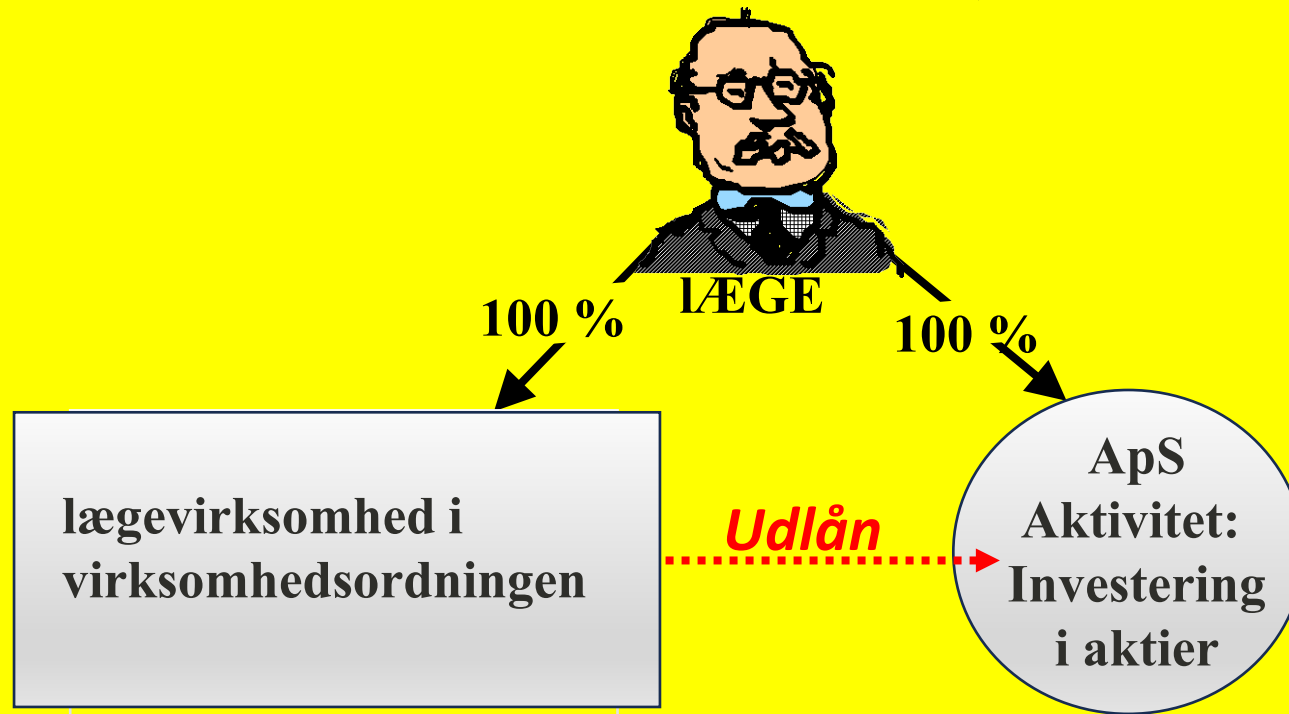
Se oversigt/sammenfatning slides 94

SKM2013.505H: Udlån fra VSO til et ApS

15-25 + 57 - 60

*Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,*

SKM2013.505.HR (31. maj 2013)



Fra lægevirksomheden ydede lægen i 2001 og 2002 lån fra VSO på henholdsvis 400.000 kr. og 113.000 kr. til lægens eget anpartsselskab, der drev virksomhed ved investering i aktier.

SKM2013.505.HR

Skattestyrelsens kommentar og tolkning af Højesterets præmisser i dommen SKM2013.505.H i sag SKM2023.285.SR (side 10/22) var blandt andet følgende:

Anset for en privat hævning

”Skattestyrelsen bemærker, at Højesteret i SKM2013.505.HR begrundede dommen med, at långivningen var uden tilknytning til lægevirksomhedens aktiviteter - og ikke med, at udlånet skete til personens eget selskab.”

D.v.s. manglede begrundelse for Erhvervsmæssigkarakter/tilknytning”

SKM2013.505.HR

Forslag til konsekvens hvis udlånet derimo var ”Erhvervsmæssigt”:

Hvis de ovennævnte i slides 36 nævnte 5 krav var opfyldt og udlånet anses som erhvervsmæssigt for VSO-långiver:

Min opfattelse

Ingen konsekvenser for partnerne i det udlånende VSO hvad enten, det enten er ejet af en enkeltmand *eller* eksempelvis af en række partnere i et partnerselskab, og det var en kollektiv beslutning at udlåne beløbet.

SKM2024.368.SR: Udlån fra VSO til et VSO

Tangerer DEL II

Slides 61-79

SKM2024.368.SR - FAKTUM

A P/S driver erhvervsmæssig virksomhed. Prisen for at optage nye partnere i A P/S havde nået så højt et niveau, at det gjorde det vanskeligt at tiltrække nye partnere. Partnerne i A P/S ville derfor gennemføre en “udlodning” til de eksisterende ejere, således at egenkapitalen - og dermed prisen pr. kapitalandel - blev nedbragt.

Dette skulle gennemføres ved følgende omstrukturering i 3 steps:

1. Partnerne i A P/S stiftede et nyt P/S Holding, ved kontant indskud.
2. Partnerne overdrager kapitalandelene i A P/S til P/S Holding til dagsværdi (opskrivning af goodwill) mod betaling i form af et gældsbrief, ansvarlige lån og mellemregning.
3. Partnerne konverterer gældsbrief mod P/S Holding til egenkapital i P/S Holding.

Omstruktureringen ville medføre, at egenkapitalen blev reduceret og gælden forøget. Herved ville det blive billigere for kommende partnere at købe sig til en andel af egenkapitalen.

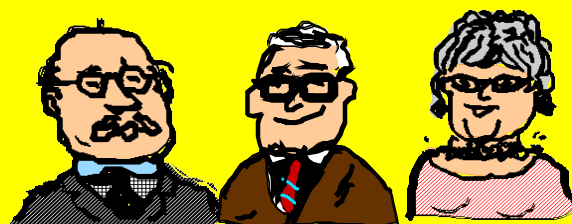
SKM2024.368.SR – Spørgsmål til Skatterådet

Spørgsmål (sammendrag)

Det ønskes bekræftet, at den beskrevne omstrukturering (step 1-3) kan gennemføres uden at det vil medføre afståelsesbeskatning for de partnere, der ejer deres kapitalandele i A P/S og anvender virksomhedsordningen, herunder at kapitalpartnernes udlån (gældsbev, ansvarlige lån og mellemregning) til P/S Holding (etableret i step 2) kan ligge i partnerens virksomhedsordning, og derfor ikke vil medføre en hævning.

Illustration - FAKTUM

SKM2024.368.SR (28. maj 2024, j.nr. 24-0291892)



Ejere

100 %



A P/S

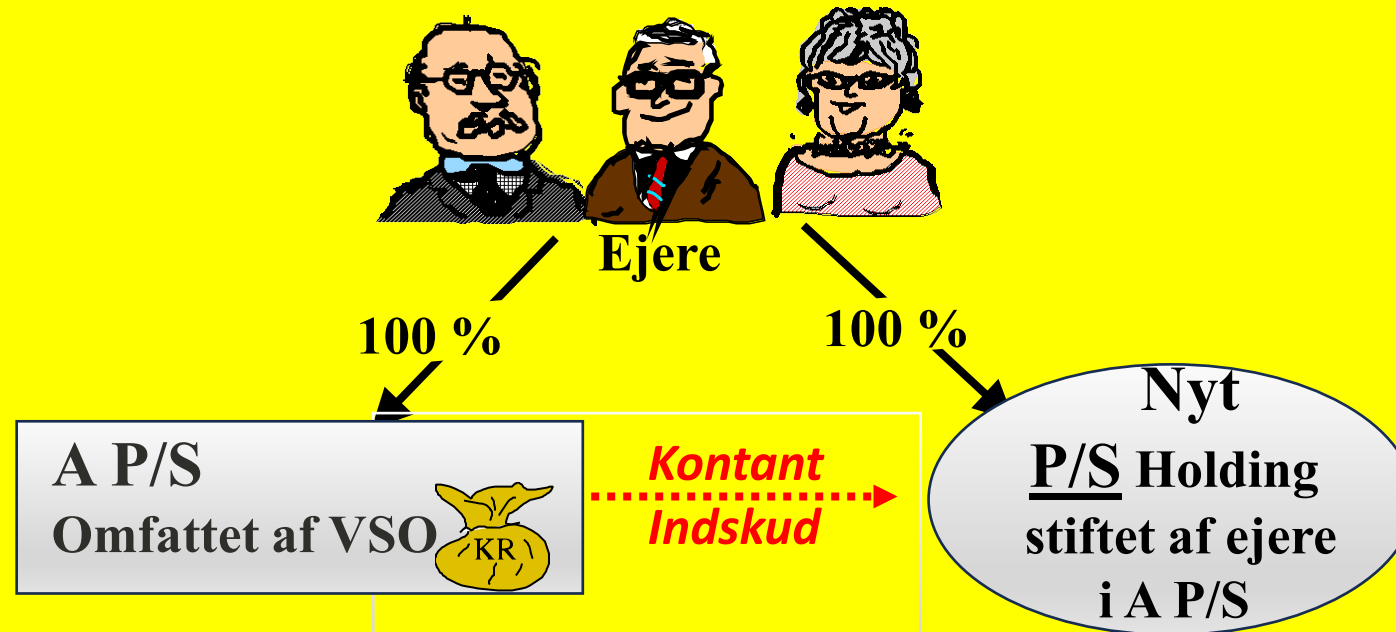
Omfattet af VSO

Målsætning:

Step 1-3 har til formål at få slanket belancen, således at det bliver mere overkommeligt for nye partnere at indtræde

Illustration - FAKTUM

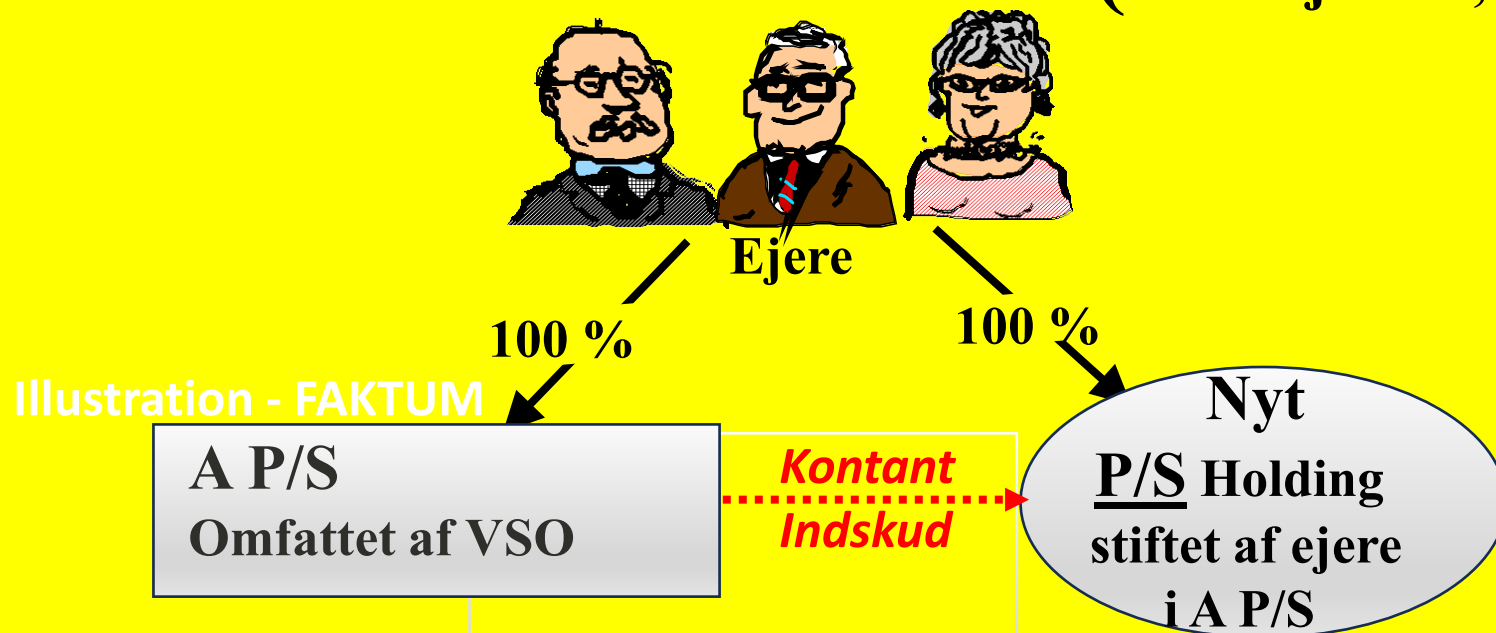
KM2024.368.SR (28. maj 2024, j.nr. 24-0291892)



“Step 1” i omstruktureringen: Partnerne i A P/S stifter et nyt partnerselskab, P/S Holding ved kontant indskud af ejerkredsen i Ap/S med midler hidrørende fra A P/S omfattet af virksomheds-skatteordningen

Illustration - FAKTUM

KM2024.368.SR (28. maj 2024, j.nr. 24-0291892)



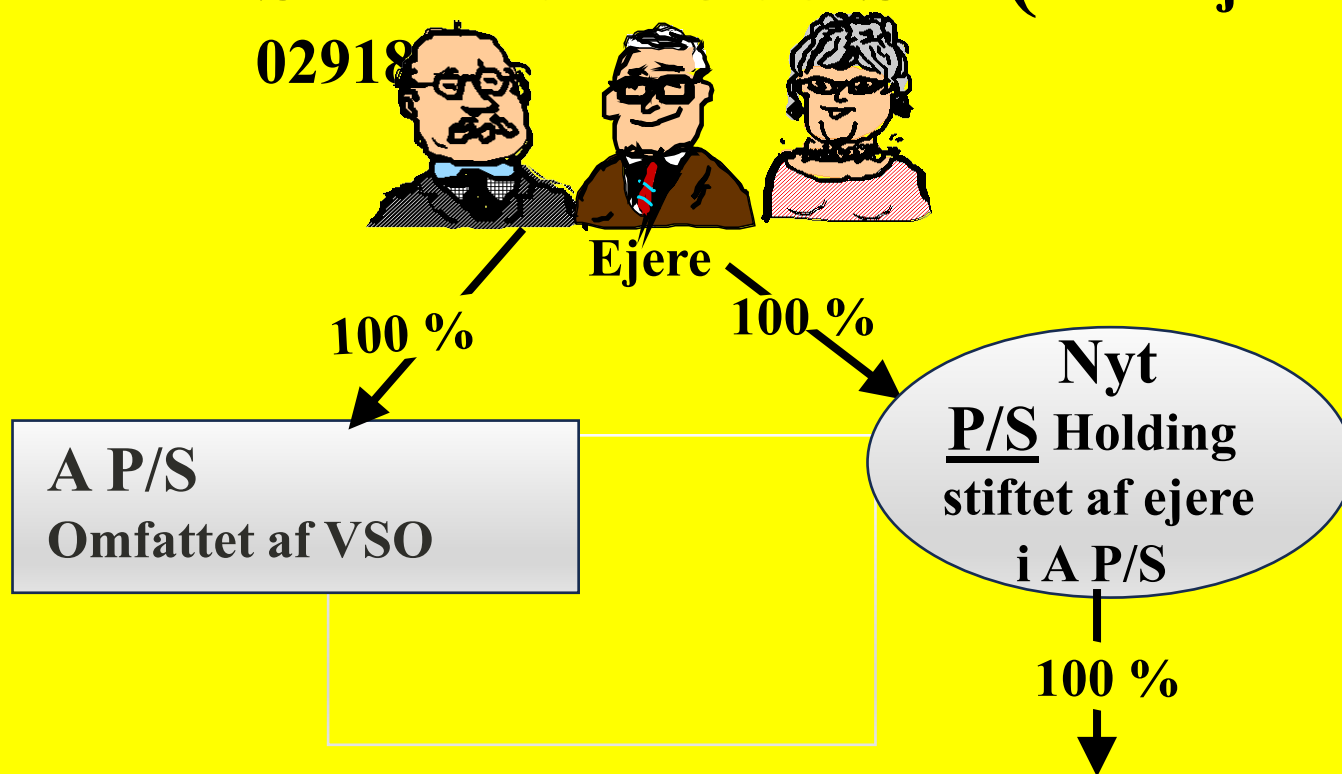
Skattestyrelsen præciserer 2 forudsætninger for svaret. Dels vedrørende personkredsen dels vedrørende personkredsens ejerandele:

”Spørgsmålet vedrører alene de partnere, der personligt ejer deres kapitalandele i A P/S, og som anvender virksomhedsordningen.

“Step 1” i omstruktureringen består i, at partnerne stifter et nyt partnerselskab, P/S Holding ved kontant indskud hidrørende fra A P/S. Partnernes ejerandel i det nye partnerselskab vil være nøjagtig de samme som i A P/S.”

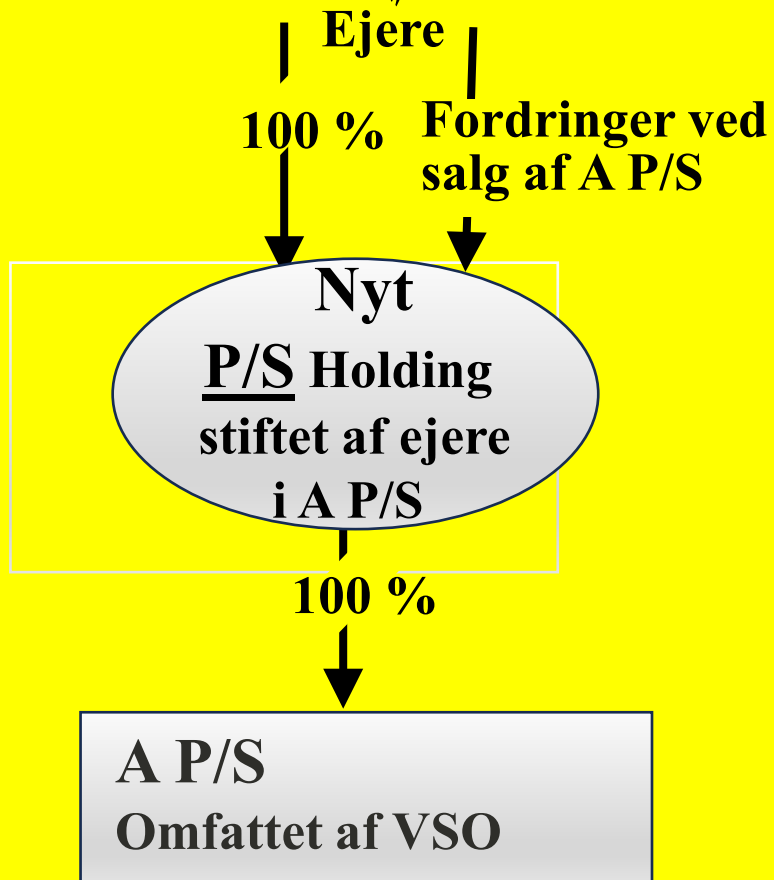
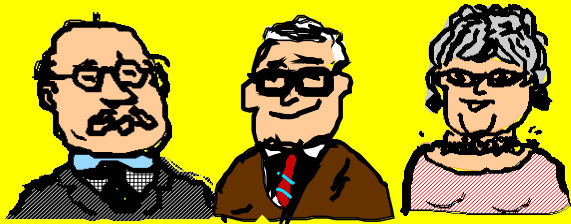
SKM2024.368.SR (28. maj 2024, j.nr. 24-02918)

Step 2



Partnerne overdrager kapitalandelene i A P/S til P/S Holding til (opskrevet) dagsværdi mod vederlæggelse i form af et gældsbreve, ansvarlige lån og mellemregning.

KM2024.368.SR (28. maj 2024, j.nr. 24-0291892)



Step 2 og 3

Partnerne overdrager kapitalandelene i A P/S til P/S Holding til dagsværdi (opskrevet goodwill) vederlægges med fordringer i form af et gældsbre, ansvarlige lån og mellemregning.

Partnerne konverterer efter kort tid gældsbre mod P/S Holding til egenkapital i P/S Holding. slide 74

Ansvarlig lån: Udstedes til kapitalpartnerne og vil have en markedsrente (variabel) plus x%) og løbetid på 7-10 år. Der er tale om et stående ansvarligt lån. Se nærmere slide 75

Mellemregning: Posteret på kapitalpartnernes mellemregning med P/S Holding og kan hæves på anfordring. Indestående forrentes med A P/S bankrente (variabel), jf. Skattestyrelsens kommentar slide 76

Skattestyrelsens/Skatterådets afgørelse og begrundelse

“Step 1” i omstruktureringen består i, at partnerne **stifter et nyt partnerselskab, P/S Holding ved kontant indskud.** Partnernes ejerandel i det nye partnerselskab vil være nøjagtig de samme som i A P/S.

Et partnerselskab er i skattemæssig henseende transparent. Dette betyder, at deltagerne beskattes af deres andel af kommanditselskabets resultat, og at de anses for at eje en ideel andel af kommanditselskabets aktiver og passiver. (“transparensprincippet”)

Stiftelsen af et P/S ved kontant indskud har derfor skattemæssigt alene den konsekvens, at den enkelte partner kommer til at eje en andel af de kontanter, der er skudt ind i selskabet.

Ejerskabet til dette beløb vil som udgangspunkt ikke være forbundet med skattemæssige konsekvenser. Hvis indskuddet sker med midler uden for virksomhedsordningen, vil beløbet dog udgøre et indskud på indskudskontoen, jf. VSO-ovens § 4, stk. 1 og 6. Det lægges forudsætningsvist til grund, at indskuddet sker med midler i virksomhedsordningen.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at stiftelsen af det nye P/S Holding ikke medfører skattemæssige konsekvenser for de personlige ejere, der anvender virksomhedsordningen

©

Skattestyrelsens begrundelse for ej skat ved overdragelse af A P/S ved step 2

“Step 2” består i, at partnerne overdrager deres kapitalandele i A P/S til dagsværdier til det nystiftede P/S Holding. Overdragelsen vil ikke medføre nogen forskydning i ejerandel. Vederlæggelsen vil ske ved oprettelse af gældsbev, ansvarligt lån og mellemregningskonto.

Transparensprincippet medfører, at der ved overdragelse mellem transparente selskaber ikke skattemæssigt sker afståelse af aktiver, når deltagernes ejerandele i de transparente selskaber er nøjagtig den samme. Dette følger af, at man “kigger igennem” den transparente enhed, og at deltagerens ejerskab til en andel af aktiverne er derfor uændret. Se også Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C.C.3.3.3, hvor det fremgår, at *“Interessenters indskud af deres interessentskabsandele i et partnerselskab kan ske uden afståelsesbeskatning, hvis der ikke sker ændring af ejerandelene.”* Der henvises tillige til SKM2007.227.SR, som omhandlede i lignende situation, hvor to interessenters indskud af deres I/S-andel til et P/S eller K/S - uden forskydning af ejerandel - kunne ske, uden at det ville medføre afståelsesbeskatning.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at overdragelsen i step 2 ikke vil medføre afståelsesbeskatning.

Indskud, der anses for udlån og dermed hævnning,

Se næste slides om udlån ved udstedelse af fordringer Er ”erhvevsmæssig begrundet”!!

Udstedelse af fordringer i form af gældsbrief, ansvarligt lån og mellemregning.

I **step 2** vil der ske vederlæggelse i form af **gældsbrief, ansvarligt lån og mellemregning**. Hver enkelt partner vil dermed have foretaget et **udlån** til P/S Holding

Som følge af den skattemæssige transparens, kan et udlån til et partnerselskab ikke skattemæssigt anses for sket til partnerselskabet, fordi der skal "kigges igennem" dette selskab. Konsekvensen af transparensprincippet er, at udlånet skattemæssigt anses for ydet til de øvrige partnere i partnerselskabet.

En partners udlån til partnerselskabet anses således for et udlån til hver af de andre partnere, opgjort efter deres ideelle andel (pro rata udlån). Den andel af partnerens udlån, der svarer til **partnerens egen andel**, anses ikke for et udlån, men for egenkapital, idet en person ikke kan udlåne penge til sig selv med skattemæssig virkning.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at en partners udlån til P/S Holding må anses for et pro rata udlån til de øvrige partnere.

Det gælder dog ikke partnerens egen andel. Der ikke anses for et udlån, men for egenkapital.

"Spørgsmålet er herefter om den enkelte partners pro rata udlån til de øvrige partnere i P/S Holding kan indgå i virksomhedsordningen." (side 11 af 19)

”Spørgsmålet er herefter om den enkelte partners pro rata udlån til de øvrige partnere i P/S Holding kan indgå i virksomhedsordningen.” Er udlånene erhvervsmæssigt begrundet

SKM2024.368.SR (28. maj 2024, j.nr. 24-0291892)

Som beskrevet vil der i step 2 blive etableret udlån fra partnerne til partnerselskabet; gældsbrev, mellemregning.

*Egen bemærkning:
disse synspunkter
anføres ikke i sagen
SKM2023.59.SR*

Bedømmelse af, hvorvidt der er tale om erhvervsmæssige lån

I den konkrete situation er der tale om udlån, som er besluttet af en flerhed af partnere i fællesskab, og som efter det oplyste sker på baggrund af et ønske om at sikre en optimal finansiering af partnerselskabets virksomhed, herunder at opretholde en høj grad af egenfinansiering. Efter Skattestyrelsens opfattelse taler dette for at anse udlånene for erhvervsmæssigt begrundet, hvilket – som nævnt - er afgørende for, om udlånene kan indgå i partnernes virksomhedsordning. Se nærmere følgende:

”Spørgsmålet er herefter om den enkelte partners pro rata udlån til de øvrige partnere i P/S Holding kan indgå i virksomhedsordningen.”

Skattestyrelsen begrundelse for, at udlånene er erhvervsmæssigt begrundet
Særskilt omtale af 1) gældsbreve, 2. ansvarlige lån, 3) frivillig mellemregning

Vedrørende **gældsbrevet** er det endvidere oplyst, at det alene vil eksistere i få dage, inden lånet konverteres til egenkapital (step 3). Efter Skattestyrelsens opfattelse må gældsbrevet anses for erhvervsmæssigt, idet det alene udgør et **midlertidigt og kortvarigt led** i den samlede omstrukturering.

*Indskud, der anses for udlån
og dermed hævnning,*

”Spørgsmålet er herefter om den enkelte partners pro rata udlån til de øvrige partnere i P/S Holding kan indgå i virksomhedsordningen.”

OBS!! Skattestyrelsen egrundelse for, at udlånene er erhvervsmæssigt begrundet

(...) Fortsat

Vedrørende **ansvarlige lån** er det Skattestyrelsens opfattelse, at disse må anses for erhvervsmæssigt begrundet i partnernes virksomhed i virksomhedsordningen (deres andel af virksomheden i A P/S).

Lånene må derfor anses for at have den fornødne tilknytning til aktiviteterne i den virksomhed, som drives i virksomhedsordningen.

Skattestyrelsen har herved lagt vægt på det oplyste om, at partnerne kollektivt har besluttet, at det ansvarlige lån er obligatorisk for alle nuværende partnere.

Skattestyrelsen har endvidere lagte vægt på det oplyste om, at lånene ydes for at A P/S kan have en høj soliditetsgrad efter indregning af ansvarlig lånekapital, og for at gøre det billigere for nye partnere at købe sig ind. Det er samtidigt oplyst, at lånene skal sikre likviditeten, og at driftskreditrammen kan holdes i et relativt beskedne niveau.

”Spørgsmålet er herefter om den enkelte partners pro rata udlån til de øvrige partnere i P/S Holding kan indgå i virksomhedsordningen.”

OBS!! Skattestyrelsen begrundelse for, at udlånene er erhvervsmæssigt begrundet

Vedrørende lån der ydes i form af en **frivillig mellemregning**, er det ligeledes Skattestyrelsens opfattelse, at disse lån må anses for erhvervsmæssigt begrundet i partnernes virksomhed i virksomhedsordningen.

Skattestyrelsen har herved lagt vægt på det oplyste om, at lånene ydes for at gøre det billigere for nye partnere at købe sig ind. Det er samtidigt oplyst, at lånene skal sikre likviditeten, og at driftskreditrammen kan holdes i et relativt beskedne niveau. Den omstændighed at lånene er et frivilligt supplement til de obligatoriske ansvarlige lån, kan i den konkrete situation ikke ændre herved.

Skattestyrelsen bemærker i den forbindelse, at partnerne kollektivt har besluttet at dække dette finansieringsbehov ved frivillighed og **ved fastsættelse af en fornuftig rente.** Når en sådan løsning anvendes i forhold til en større kreds af partnere, vil det antageligt være muligt at dække et finansieringsbehov af frivillighedens vej. Skattestyrelsen har endvidere henset til SKM2014.764.SR, hvor der også var tale om udlån i form af et obligatorisk minimumsbeløb, og hvor udlånene blev anset for erhvervsmæssige udlån.

Sammenhold slide 55, hvor denne begrundelse i hovedsagen gentages for så vidt angår SKM2014.764.SR. Dog med nærværende, hvor der tales om **nye partnere** samt en **”fornuftig rente”** af individuelle indeståender. Se modsat SKM2023.59.SR, hvor det betones, at der ikke sker nogen forretning af ”mellem-regningskontiene”. Se **SÆRLIGT opsamling i slide 79** vedr. SKM2024.368.SR vedr. momenter, der indgår i begrebet ”erhvervsmæssig karakter”,

OBS!! Skattestyrelsen egrundelse for, at udlånene er erhvervsmæssigt begrundet

Samlet er det således Skattestyrelsens opfattelse, at de tre nævnte udlån må anses for erhvervsmæssige udlån, der kan indgå i virksomhedsordningen, og at de derfor ikke vil medføre en hævning i hæverækkefølgen, jf. virksomhedsskattelovens § 5.

Dog anses den andel af en deltagers udlån, der svarer til deltagerens egen andel i kommanditselskabet, ikke for et udlån, men for egenkapital, idet en person ikke kan udlåne penge til sig selv med skattemæssig virkning. Egenkapital i en erhvervsmæssig virksomhed skal indgå i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, 2. pkt. Denne andel vil derfor heller ikke udgøre en hævning i hæverækkefølgen.

Sammenfattende om step 2 gælder således, at overdragelsen ikke vil medføre afståelsesbeskatning, og at partnernes udlån til partnerselskabet må anses for erhvervsmæssige udlån, der kan indgå i virksomhedsordningen.

Se oversigt slides slides 94

Skattestyrelsen gentagelse af egen konklusion på spørgsmålet stillet af Skattestyrelsen selv:
”Spørgsmålet er herefter om den enkelte partners pro rata udlån til de øvrige partnere i P/S Holding kan indgå i virksomhedsordningen.”

Sammenfatning

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den beskrevne omstrukturering ikke vil medføre afståelsesbeskatning, og at partnernes udlån til partnerselskabet må anses for erhvervsmæssige udlån, der kan indgå i virksomhedsordningen.

Skattestyrelsen kan dermed bekræfte, at omstrukturering kan gennemføres uden det vil medføre afståelsesbeskatning for partnere, der anvender virksomhedsordningen på deres kapitalandele, og at de nævnte udlån kan indgå i virksomhedsordningen, og derfor ikke vil medføre en hævning i hæverækkefølgen.

SKM2024.368.SR Momenter ved afgrænsning af ”Erhvervsmæssig begrundet”.

- 1. Ingen tidsmæssig begrænsning for mellemregningen**
- 2. Ingen beløbsmæssig begrænsning**
- 3. Der fastsættes en ”fornuftig rente”**
- 4. lånene ydes for at gøre det billigere for nye partnere at købe sig ind.**
- 5. lånene skal sikre likviditeten, og at driftskreditrammen kan holdes i et relativt beskedne niveau.**
- 6. Den omstændighed at lånene er et frivilligt supplement til de obligatoriske ansvarlige lån, kan i den konkrete situation ikke ændre herved.**
- 7. partnerne har kollektivt besluttet at dække dette finansieringsbehov ved frivillighed**
- 8. Når en sådan løsning anvendes i forhold til en større kreds af partnere, vil det antageligt være muligt at dække et finansieringsbehov af frivillighedens vej.**
- 9. Skattestyrelsen har endvidere henset til SKM2014.764.SR, hvor der også var tale om udlån i form af et obligatorisk minimumsbeløb, og hvor udlånene blev anset for erhvervsmæssige udlån.**

SKM2023.285.SR Udlån fra VSO til K/S omfattet af anpartsreglerne

1

80-93

*Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,*

Et særligt problem, forelå i SKM2023.285.SR hvor der (også) var delvis overlappende ejerkreds i långiver – deltager i et partnerselskab - og låntager, et K/S omfattet af anpartsreglerne.

Låntager er skattemæssigt transparent – men låntager er et anpartsprojekt, som ikke er omfattet af virksomhedsskatteordningen

Spørgsmålet 1 omhandler konsekvenserne af lån.

Spørgsmål 2 og 3 omhandler hvorvidt LL§ 16 E aktualisere for ejere i långivende VSO gennem et selskab. Omtales ikke i nærværende indlæg

SKM2023.285.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO til transparent selskab der ikke er omfattet af VSO, et anpartsprojekt, jfr. Personskattelovens § 4 stk. 1 nr. 9

Virksomhedsskatteloven

§ 1. Skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen efter reglerne i dette afsnit på indkomst fra virksomheden.

Dette gælder dog ikke, hvis indkomst fra virksomheden er kapitalindkomst efter § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, i personskatteloven.

Persoonskattelovens § 4 stk. 1 nr. 9

9) indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, når antallet af ejere er større end 10 og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang.

Se artikel : **Anpartsprojekter, herunder særligt om ”anpartsprojekter**
[Tommy V. Christiansen | Nye regler om begrænsning af underskudsfræmførsel i interessentskaber, partnerselskaber, kommanditselskaber mv.©](#)

SKM2023.285.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO til transparent selskab ikke omfattet af VSO

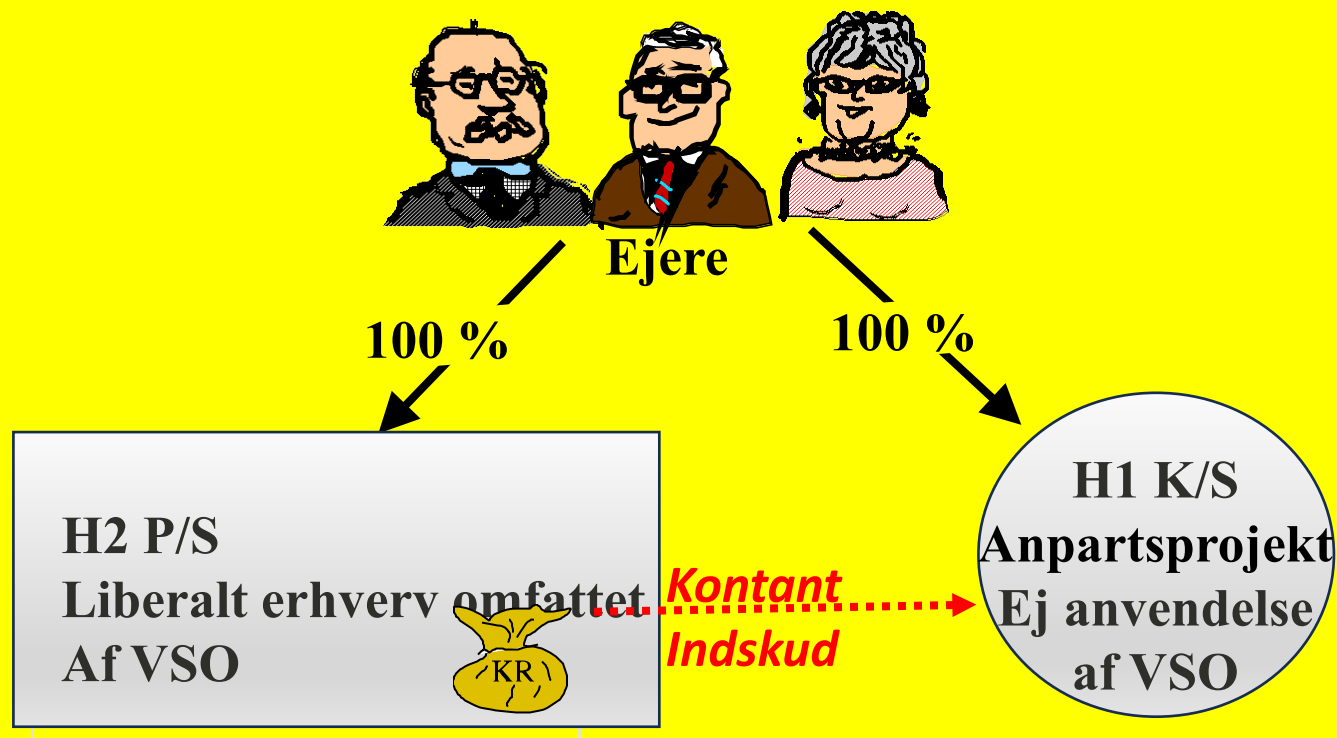
Det er oplyst, at H1 K/S har behov for at få tilført yderligere finansiering som lån ydet af nuværende og tidligere kapitalejere.

Flere af de nuværende kapitalejere har mulighed for at finansiere en del af dette via midler i deres virksomhedsordning.

Spørgsmål 1 vedrører således udlån fra virksomhedsordningen H2 PS til et kommanditselskab H1 K/S omfattet af Personskattelovens § 4 stk.

1 nr. 9

SKM2024.285.SR (20. juni 2024)



Spørgsmål 1: (ekstrakt) Afklaring af, blandt andet hvorledes udlån fra Liberalt erhverv, H2 P/S, omfattet af virksomhedsskatteordningen til H1 K/S, omfattet af Personskattelovens § 4 stk. 1 nr. 9, når det i øvrigt er afklaret, at udlånet er hvervsmæssigt begrundet

SKM2023.285.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO tiltransparant selskab ikke omfattet af VSO

Et kommanditselskab er i skattemæssig henseende transparent. Dette betyder, at deltagerne beskattes af deres andel af kommanditselskabets resultat, og at de anses for at eje en ideel andel af kommanditselskabets aktiver og passiver.

SKM2023.285.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO til transparentt selskab ikke omfattet af VSO

Transparensprincippet medfører, at der ved overdragelse mellem transparente selskaber ikke skattemæssigt sker afståelse af aktiver, når deltagerens ejerandele i de transparente selskaber er nøjagtig den samme.

Dette følger af, at man "kigger igennem" den transparente enhed, og at deltagerens ejerskab til en andel af aktiverne derfor er uændret. Se også Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C.C.3.3.3, hvor det fremgår, at *"Interessenters indskud af deres interessentskabsandele i et partnerselskab kan ske uden afståelsesbeskatning, hvis der ikke sker ændring af ejerandelene."*

SKM2024.368.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO til transparent selskab ikke omfattet af VSO

”

Der henvises tillige til SKM2007.227.SR, som omhandlede i lignende situation, hvor to interessenters indskud af deres I/S-andel til et P/S eller K/S – uden forskydning af ejerandel – kunne ske, uden at det ville medføre afståelsesbeskatning. (Sag SKM2024.368.SR afslutningsvis).

Virksomhedsordningen vil fortsat kunne anvendes, men deltagerne vil være omfattet af reglerne om fradragsbegrænsning og opgørelse af fradragskonto efter fradragskontoanvisningen.

SKM2023.285.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO til transparent selskab ikke omfattet af VSO

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at en deltagers udlån til H1 K/S, må anses for et pro rata udlån til de øvrige selskabsdeltagere. Det gælder dog ikke deltagerens egen andel.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at pro rata udlånet til de øvrige deltagere kan indgå i virksomhedsordningen, såfremt det anses for erhvervsmæssigt begrundet i den virksomhed, der drives i virksomhedsordningen.

SKM2023.285.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO til ltransparent selskab ikke omfattet af VSO

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at en deltagers udlån til H1 K/S, må anses for et pro rata udlån til de øvrige selskabsdeltagere. Det gælder dog ikke deltagerens egen andel.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at pro rata udlånet til de øvrige deltagere kan indgå i virksomhedsordningen, såfremt det anses for erhvervsmæssigt begrundet i den virksomhed, der drives i virksomhedsordningen.

Se tidligere slides 72, vedr. SKM2024.368.SR, hvor Skattestyrelsen vedrørende samme problemstilling fslutningsvis anførte: " *Spørgsmålet er herefter om den enkelte partners pro rata udlån til de øvrige partnere i P/S Holding kan indgå i virksomhedsordningen.* "

SKM2023.285.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO tiltransparant selskab ikke omfattet af VSO

”For partnere i H2 P/S er det således Skattestyrelsens opfattelse, at udlånene til H1 K/S må anses for at have den fornødne tilknytning til aktiviteterne i den virksomhed, som drives i virksomhedsordningen, og at de derfor ikke vil medføre en hævnning i hæverækkefølgen, jf. virksomhedsskattelovens § 5. ”

OBS!!!

SKM2023.285.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO tiltransparant selskab ikke omfattet af VSO

Dog anses den andel af en deltagers udlån, der svarer til deltagerens egen andel i kommanditselskabet, ikke for et udlån, men for egenkapital, idet en person ikke kan udlåne penge til sig selv med skattemæssig virkning.

Der er tale om egenkapital i en virksomhed, der er omfattet af anpartsreglerne, og som ikke kan indgå i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, 2. pkt. Denne andel af udlånet udgør derfor en hævnning i hæverækkefølgen. Smh slide 94

Sammenhold slide 94 med slide 77 vedr. sag SKM2024.368, hvor resultatet for "deltagerens egen andel" blev anset som opsparing

SKM2023.285.SR

Pkt. 9 Udlån fra VSO tiltransparant selskab ikke omfattet af VSO

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 1 kan besvares bekræftende, men at dette dog ikke gælder for den del af udlånet, som svarer til deltagerens egen andel i H1 K/S.

Er en hævning!!!!!!!!!!!!!!

Spørgsmål: Men er dette ikke kun en ubetydelig del af udlånet til H1 K/S???????

Resultatet for så vidt angår "egen andel"

1. SKM2014.764.SR

Udlån fra I/S til et P/S (transparent)

**Ingen bemærkning i afgørelsen
Dog: Fradragsbegrænsning i P/S**

2.SKM2013.505H:

Udlån fra VSO til et ApS

**Ingen bemærkning i afgørelsen.
Er ikke relevant. Dog slides 60 om
eksempel på fiktiv forudsætning**

3.SKM2024.368.SR:

Udlån fra P/S til et P/S (transparent)

Indgik i egenkapitalen, slide 72

4. SKM2023.285.SR

**Udlån fra P/S til transparent K/S, omfattet
af anpartsreglerne og ej omfattet af VSO**

**Indgik i anpartsselskabet, som ej
omfattet af VSO
Derfor en hævning, slide 92**

Indgik i egenkapitalen

SKM2023.285.SR

Spørgsmål:

Hvad må antages at være gældende, hvis der ikke var tale om et K/S omfattet af anpartsreglerne, men eksempelvis et partnerselskab, eller et interessentskab der stod som låntager under samme omstændigheder i øvrigt (anerkendelse af erhvervsmæssigt udlån m v.) og følgelig kunne/skulle være omfattet af virksomhedsskatteordningen??

SKM2023.285.SR

Anbefaling

Da der er uenighed for så vidt angår de forskellige instanser votum i SKM2013.505H, og da mange begrænsninger er baseret på byretsdomme, Landsskatteretteretsafgørelser samt Skattestyrelsen om end ganske rimelige vurdering af gældende ret, bør der indhentes bindende svar før det sættes store skibe i vandet.

SLUT på DELI

***Udlån, fra virksomhedsskatteordningen
Eller udlån, der anes som hævning,***

DEL II

*Indskud, der anses for udlån
og dermed hævnning,*

**DEL II. Når indskud i den fælles virksomhed der
anses som udlån til øvrige deltagere og
dermed beskatning efter hæverækkefølgende**

Bemærk!!:

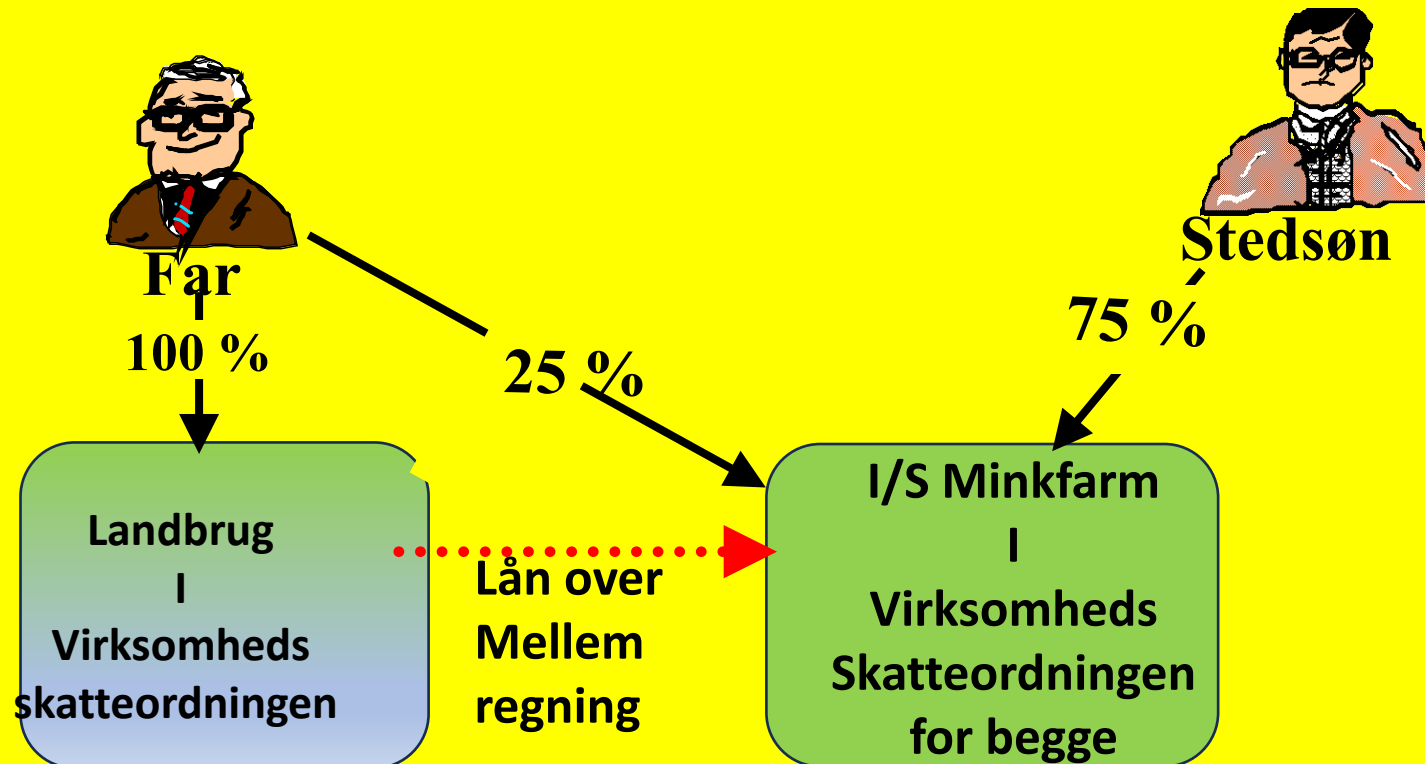
Der er 2 emner, der ofte forveksles

- 1. Når udlån fra virksomhedsskatteordningen anses som hævning.**
- 2. år indskud i fælles virksomhed omfattet af virksomhedsskatteordningen anses som hævning i virksomhedsskatteordningen med deraf følgende efter beskatning**

Nærværende afsnit omhandler Del II

Praksis frem til ”tiden omkring” SKM2023.190H 13/5 2023 (Lån til stedsøn) synes at være meget lidt restriktiv

- Den central dom SKM2023.190H 13/5 2023 (Lån til sted søn)



*Indskud, der anses for udlån
og dermed hævning,*

- Den central dom SKM2023.190H 13/5 2023 (Lån til stedsøn)

En landmand drev et landbrug som en personlig ejet virksomhed, der drev landbrug og deltog i et I/S med 25 % mens de 75 % var ejet af en stedsøn, der drev en minkfarm.

Sagen angik, om udlånet - i form af en mellemregning mellem landmands personligt drevne landbrugsvirksomhed til interessentskabet, der drev minkfarm og havde landmanden samt hans stedsøn som deltagere - kunne indgå i landmandens virksomhedsordning, hvor den personligt drevne landsbrugsvirksomhed og andelen af minkfarmen var placeret.

Uddrag af SKM2023.190H (Udlån til faders og svigersøns fælles I/S)

Anbringender

”A har således supplerende anført navnlig følgende:

- At udlånet er erhvervsmæssigt, da det er ydet til et interessentskab, der er en transparent enhed, og som indgår i hans virksomhedsskatteordning.*
- Da hæftelsen i interessentskabet er solidarisk, har ejerforholdene ingen betydning.*
- Sagen adskiller sig derfor fra UfR 2013.2382 H, hvor lånet blev ydet til et anpartsselskab, der ikke indgik i virksomhedsskatteordningen.⁽¹⁾*
- Sagen adskiller sig også fra eksemplet i forarbejderne til virksomhedsskatteoven om lån til en ægtefælle eller nær beslægtet uden for virksomhedsskatteordningen.”*

⁽¹⁾Min bemærkning: [= SKM2013.505, Lån fra lægevirksomhed under virksomhedsordningen til lægens anpartsselskab udenfor VSO] Efter HD's opfattelse ej relevant – men understøtter formentligt et synspunkt, at er alle bevægelser indenfor VSO taler det imod, at beløbet er hævet. (Smh slides 13)

- **Den central dom SKM2023.190H 13/5 2023 (Lån til stedsøn)**

Højesteret udtalte under henvisning til Højesterets dom af 31. maj 2013 (SKM2013.505.HR), at en virksomhed under virksomhedsordningen kan yde lån, der har erhvervsmæssig karakter, uden at dette anses for en overførsel af værdier til den skattepligtige.

Hvis den skattepligtige derimod finansierer privat långivning, herunder til en ægtefælle eller nært beslægtede, er der derimod tale om overførsel af værdier til den skattepligtige i henhold til virksomhedsskattelovens § 5.

- Den central dom SKM2023.190H 13/5 2023 (Lån til stedsøn)

Om den konkrete sag udtalte Højesteret, at 75% af mellemregningens saldo, svarende til stedsønnens ejerandel af interessentskabet, måtte anses for et lån til stedsønnen.

Eftersom lånet ikke var opstået som led i en løbende samhandel mellem interessentskabet og landbrugsvirksomheden - men derimod som led i den generelle finansiering af interessentskabet - fandt Højesteret, at lånet måtte anses for at være privat långivning med hævede beløb i skatteyderens virksomhedsordning.

Det var uden betydning for denne vurdering, at landmanden hæftede for interessentskabets forpligtelser.

Højesteret fandt endvidere, at der ikke forelå en administrativ praksis, som udelukkede forhøjelsen af landmandens personlige indkomst.

Den ledende generelle afgørelse (fra Skatterådet) på området for deltagere i liberale erhverv (advokater ingeniører, tandlæger, revisorer m.v.) som vakte megen opsigt:

SKM2023.59.SR 21/3 2023

Afgørelsen SKM2023.59.SR blev truffet før SKM2023.190.H, der blev afsagt 13/5 2023

Forud for afgørelsen SKM2023.59.SR 21/3 2023 kan peges på :

- **SKM SKM2014.764.SR (af 21. oktober 2014) vedrørende mellemp perioden,**
- **samt efterfølgende SKM2023.190H 13/5 2023 (Lån til stedsøn)**
- **Samt på vej til SKM2023.190.H**

SKM2022.260.ØLR af 22. april 2022 (BS-16014/2020-OLR),

SKM2023.59.SR, 21/3 2023

Anlagt den 6. februar 2020

LSR LSR 16-0946032

Efterfølgende

SKM2023.285.SR af 20. juni 2023.

SKM2024.368.SR af 28. maj 2024

LSR 16-0946032 forløber for SKM2023.190.H (1)

Landsskatteretten finder på baggrund af ovenstående, og ud fra en samlet og konkret vurdering, at udlånet, svarende til de 75 % af mellemregningen, ikke kan anses for et erhvervsmæssigt aktiv i virksomhedsordningen.

Der er lagt vægt på, at lånet er ydet uden skriftlig aftale, at lånet ikke er af midlertidig karakter, og at lånet ikke ville have fundet sted overfor en uafhængig 3. part, på den i sagen gennemførte måde.

Klagerens disponeringer og valg i perioden anses derfor overvejende begrundet i private interesser i forhold til stedsønnen, og kan ikke placeres i virksomhedsordningen, hvorfor udlånet anses for hævet efter virksomhedsskattelovens § 5 i indkomståret 2014.

LSR 16-0946032 forløber for SKM2023.190.H (2)

Der er ikke fremlagt oplysninger om, at mellemregningen er betalt tilbage i nær tidsmæssig tilknytning til det omhandlende indkomstår.

Repræsentantens henvisning til SKM2014.764.SR kan ikke føre til en anden vurdering. Der var her tale om erhvervsmæssig begrundede indbetalinger til partnerselskab med aftaler på markedsvilkår.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

(1) SKM2014.764 omtalt ovenfor SMH Slides 42-56.

SKM2022.260.ØL 22. april 2022 ca 1 måned efter SKM2024.59.SR af 21/3 2023

Slide 113-115 Omtales ikke nærmere som følge af den tidsmæssige rækkefølge

Landsretten finder, at saldoen på mellemregningskontoen reelt er udtryk for, at A anvendte beløb i sin virksomhedsordning til at finansiere driften i . april 2022 (BS-16014/2020-ØLK [interessentskabet om Mink]. Uanset at der skulle være et vist drifts- og interessefællesskab mellem Mink- og landsbrugsvirksomheden, kan en sådan driftsfinansiering ikke anses for at have erhvervsmæssig karakter for landsbrugsvirksomheden, men må anses for begrundet i As private interesse i at sikre driften af Mink. Situationen adskiller sig således fra den, hvor en flerhed af interessenter i fællesskab og i de enkelte virksomheders interesse finansierer drift, vedligeholdelse mv. af et eller flere større aktiver.

og dermed hævnning,

SKM2022.260.ØL 22. april 2022 ca 1 måned efter SKM2024.59.SR af 21/3 2023

Omtales ikke nærmere som følge af den tidsmæssige rækkefølge

Landsretten - fortsat

. apr At A selv var interessent i G1-I/S, og dermed hæftede solidarisk uanset ejerfordelingen, kan under de foreliggende omstændigheder ikke føre til, at overførslerne fra virksomhedsordningen anses for at have erhvervsmæssig karakter for G2-virksomhed ud over hans ejerandel.

Landsretten finder herefter, at skattemyndighederne med rette har anset 75 % af saldoen på mellemregningskontoen for hævet efter reglerne i virksomhedsskatte-lovens § 5. Skatteministeriet frifindes derfor.

SKM2022.260.ØL 22. april 2022 ca 1 måned efter SKM2024.59.SR af 21/3 2023

Omtales ikke nærmere som følge af den tidsmæssige rækkefølge

Lettere omformuleret!!!!

Situationen adskiller sig således fra det tilfælde, hvor en flerhed af interessenter i fællesskab (kollektivt) og i de enkelte virksomheders interesse finansierer drift, vedligeholdelse mv. af et eller flere større aktiver.

At A selv var interessent i [minkfarmen], og dermed hæftede solidarisk uanset ejerfordelingen, kan under de foreliggende omstændigheder ikke føre til, at overførslerne fra virksomhedsordningen anses for at have erhvervsmæssig karakter for landbrugsvirksomheden ud over hans ejerandel.

Landsretten finder herefter, at skattemyndighederne med rette har anset 75 % af saldoen på mellemregningskontoen for hævet efterreglerne i virksomhedsskattelovens § 5.

SKM2023.59.SR

*Indskud, der anses for udlån
og dermed hævning,*

SKM2023.59.SR

Sagen drejede sig om, hvorvidt en erhvervsdrivende indenfor et liberalt erhverv, der *ikke* hævede sit overskud straks efter årsregnskabet var godkendt, og den pågældende var godskrevet årets overskud på dennes mellemregningskonto, kunne risikere skattemæssigt at blive anset for at have hævet beløbet og udlånt dette til de øvrige deltagere med deraf følgende beskatning efter VSO § 5

SKM2024.59.SR

Spørgsmål

- 1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers saldo på en kapitalkonto oprettet i A P/S og registreret i Spørgers personligt drevne virksomhed omfattet af virksomhedsordningen ikke skal anses for hævet (privat) i medfør af virksomhedsskattelovens § 5 i den herunder beskrevne situation, hvor Spørgers overskudsandel efter overskudsfordeling fortsat står på pågældendes kapitalkonto i A P/S?**

SKM2023.59.SR

Spørger har supplerende plyst følgende:

- ➔ 1. Det kan bekræftes, at omtalte “mellemregning kapitalejere” med et beløb på XX mio. kr. i årsrapporten for 2021 udgør kapitalkontoen.
- ➔ 2. Det kan ikke bekræftes, at kapitalkontoen med kapitalejerne civilretligt udgør en gæld til kapitalejerne. Efter vor opfattelse er kapitalkontoen en del af selskabets kapitalberedskab og udloddes ved beslutning i selskabet. Når overskudsfordelingen er vedtaget, opgøres kapitalkontoen, men da P/S'et er transparent, vil der - uanset overførsel til partnernes egen bankkonto sker - være tale om opsparing i virksomhedsordningen.

SKM2023.59.SR

Det kan bekræftes.....fortsat

3. Specifikation af kontoen pr. 31/12 2021 medsendes i form af det interne regnskab.

→ **4. Det er aftalt, at overskud fra P/S fordeles mellem aktionærerne i P/S'et efter aflæggelse af årsregnskab for det foregående regnskabsår. Fordeling sker efter individuelle forhold, som kan variere fra år til år.**

→ **5. Det er aftalt mellem parterne, at der for tiden ikke sker forrentning af indestående på kapitalkontoen. Kapitalkontoen har tidligere været tilskrevet rente.**

SKM2023.59.SR (24. januar 2023)***Spørgers opfattelse og begrundelse***

Årsagen til, at der anmodes om bindende svar i denne situation, er, at der er uklarhed om, hvorvidt en partner, der benytter virksomhedsordningen, er nødt til at overføre hele sin overskudsandel fra sin kapitalkonto i A P/S (til egen erhvervskonto i egen bank) straks efter generalforsamlingen, fordi pågældende i modsat fald ville kunne blive anset for at have udlånt (privat) den pågældendes overskudsandel til A P/S med den konsekvens, at det beløb, som overskudsandelen repræsenterer (på kapitalkontoen), ville blive anset som en privat hævnning, jf. virksomhedsskattelovens § 5, med den deraf følgende fulde personlige endelige beskatning for den pågældende partner. Der henvises til SKM2013.505.HR vedrørende en læges udlån fra virksomhedsordningen. ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Ej henvisning til efterfølgende (SKM2023.190.HR (26. april 2023) minkfarmsagen henholdsvis. SKM2011.537.ØLR af 16. august 2011 Senere SKM2013.505.HR, Smh slides 110 med tidsangivelse

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse (uddrag. – 1)

I A P/S er de individuelle kapitalkonti/partnerkonti medtaget som gæld i årsrapporterne, og ikke som egenkapital.

På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at partnerselskabets mellemregning med selskabsdeltagerne (individuelle kapitalkonti) skattemæssigt må anses for gæld. Se også SKM2014.764.SR, hvor “kapitalkontiene” i et partnerselskab udgjorde et udlån mellem selskabsdeltagerne og partnerselskabet.

Som følge af partnerselskabets skattemæssige transparens, kan mellemregningen ikke skattemæssigt behandles som partnerselskabets gæld til selskabsdeltagerne.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse (uddrag. – 2)

Skattemæssigt vil hver deltagers mellemregning/udlån således ikke kunne anses for ydet til partnerselskabet, men derimod til de øvrige deltagere i partnerselskabet. Hver deltagers mellemregning med partnerselskabet anses således for et udlån til hver af de andre deltagere, opgjort efter deres ideelle andel (pro rata udlån).

Den andel af deltagerens mellemregning/udlån, der svarer til deltagerens egen andel, anses ikke for et udlån, men for egenkapital, idet en person ikke kan udlåne penge til sig selv med skattemæssig virkning.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse (uddrag. – 3)

•
Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers individuelle kapitalkonto, i form af en mellemregning med A P/S, må anses for et pro rata udlån til de øvrige selskabsdeltagere. Dog undtaget Spørgers egen andel.

Spørgsmålet er herefter, om Spørgers pro rata udlån til de øvrige selskabsdeltagere - i form af en mellemregningskonto - kan anses for et erhvervsmæssigt aktiv, der kan indgå i virksomhedsordningen, eller for et privat aktiv, der ikke kan indgå.

Jf. slide 6 punkt 1 og 3 om "Erhvervsmæssig karakter/tilknytning"

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse (uddrag. – 4)

Det er Skattestyrelsens vurdering, at der er tale om et erhvervsmæssigt udlån.

Skattestyrelsen har herved lagt vægt på, at der er tale om en mellemregning, som anvendes til overførsel af hver enkelt partners overskudsandel, og at der er tale om en midlertidig placering, jf. det oplyste om varighed af “dage, flere uger eller flere måneder”.

Det lægges således forudsætningsvist til grund, at der ikke er tale om “år”. (= **problem 1**)

Sammenhold slides nr. 76 og 79 vedr. præmisserne i SKM2024.368.SR. For så vidt angår friviliig, ”fornuftigt” forrentet mellemregningskonto, hvor der hverken var tidsmæssig (pkt. 1) eller beløbsmæssig begrænsning (pkt. 2)

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse (uddrag. – 5)

Dette udelukker dog ikke, at selskabsdeltagerne kollektivt kan beslutte, at de alle skal lade et mindstebeløb stå på mellemregningskontoen, når det konkret er begrundet i partnerselskabets driftsforhold, jf. SKM2014.764.SR. (= **problem 2. Hvor langt rækker det? Gælder eksempelvis det samme som i SKM2024.368.SR vedr. "frivillige mellemregningskonti", der forrentes**)

Skattestyrelsen har endvidere lagt vægt på, at det må anses for sædvanligt, at der i et partnerselskab oprettes en mellemregningskonto til sådant brug.

Sammenhold slides nr. 79 og 88, vedr. præmisserne i SKM2024.368.SR.
Se endvidere SKM2022.260.ØL, slides 110

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse (uddrag. – 6)

Skattestyrelsen anser således Spørgers pro rata udlån til de øvrige selskabsdeltagere - i form af en mellemregningskonto - for et erhvervsmæssigt aktiv, der kan indgå i virksomhedsordningen, og det medfører derfor ikke en hævning i virksomhedsordningen.

Den andel af deltagerens mellemregning/udlån, der svarer til deltagerens egen andel, anser Skattestyrelsen, som nævnt ovenfor, ikke for et udlån, men for egenkapital, idet en person ikke kan udlåne penge til sig selv med skattemæssig virkning.

Da beløbet anses for egenkapital, kan den indgå i virksomhedsordningen på samme måde som øvrig egenkapital, der er indskudt eller opsparet i virksomheden. (= **problem 3**)

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse (uddrag. – 7)

Samlet er Skattestyrelsen således enig med Spørger i, at Spørgers saldo på en individuelkapitalkonto - i form af en mellemregningskonto - i A P/S ikke medfører en hævning i hæverækkefølgen, jf. virksomhedsskattelovens § 5.

***Indstilling* Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".**

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

SKM2024.59.SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers saldo på en kapitalkonto oprettet i A P/S og registreret i Spørgers personligt drevne virksomhed omfattet af virksomhedsordningen ikke skal anses for hævet (privat) i medfør af virksomhedsskattelovens § 5 i den herunder beskrevne situation, hvor Spørgers overskudsandel efteroverskudsfordeling fortsat står på pågældendes kapitalkonto i A P/S?

Svar

1. Ja.

SKM2023.59.SR

Bud på de rejste spørgsmål til SKM 2023.59

Se konklusionen i Slides 76 + 79 - efter gennemgang af slide 1-113

”Spørgsmålet er herefter om den enkelte partners pro rata udlån til de øvrige partnere i P/S Holding kan indgå i virksomhedsordningen.”

OBS!! Skattestyrelsen egrundelse for, at udlånene er erhvervsmæssigt begrundet

SKM2024.368.SR (28. maj 2024, j.nr. 24-0291892)

Vedrørende lån der ydes i form af en **frivillig mellemregning**, er det ligeledes Skattestyrelsens opfattelse, at disse lån må anses for erhvervsmæssigt begrundet i partnernes virksomhed i virksomhedsordningen.

Skattestyrelsen har herved lagt vægt på det oplyste om, at lånene ydes for at gøre det billigere for nye partnere at købe sig ind. Det er samtidigt oplyst, at lånene skal sikre likviditeten, og at driftskreditrammen kan holdes i et relativt beskedne niveau. Den omstændighed at lånene er et frivilligt supplement til de obligatoriske ansvarlige lån, kan i den konkrete situation ikke ændre herved.

Skattestyrelsen bemærker i den forbindelse, at partnerne kollektivt har besluttet at dække dette finansieringsbehov ved frivillighed og **ved fastsættelse af en fornuftig rente**. Når en sådan løsning anvendes i forhold til en større kreds af partnere, vil det antageligt være muligt at dække et finansieringsbehov af frivillighedens vej. Skattestyrelsen har endvidere henset til SKM2014.764.SR, hvor der også var tale om udlån i form af et obligatorisk minimumsbeløb, og hvor udlånene blev anset for erhvervsmæssige udlån.

SKM2024.368.SR Momenter ved afgrænsning af ”Erhvervsmæssig begrundet”.

- 1. Ingen tidsmæssig begrænsning for mellemregningen**
- 2. Ingen beløbsmæssig begrænsning**
- 3. Der fastsættes en ”fornuftig rente”**
- 4. lånene ydes for at gøre det billigere for nye partnere at købe sig ind.**
- 5. lånene skal sikre likviditeten, og at driftskreditrammen kan holdes i et relativt beskedne niveau.**
- 6. Den omstændighed at lånene er et frivilligt supplement til de obligatoriske ansvarlige lån, kan i den konkrete situation ikke ændre herved.**
- 7. partnerne har kollektivt besluttet at dække dette finansieringsbehov ved frivillighed**
- 8. Når en sådan løsning anvendes i forhold til en større kreds af partnere, vil det antageligt være muligt at dække et finansieringsbehov af frivillighedens vej.**
- 9. Skattestyrelsen har endvidere henset til SKM2014.764.SR, hvor der også var tale om udlån i form af et obligatorisk minimumsbeløb, og hvor udlånene blev anset for erhvervsmæssige udlån.**

SKM2023.59.SR

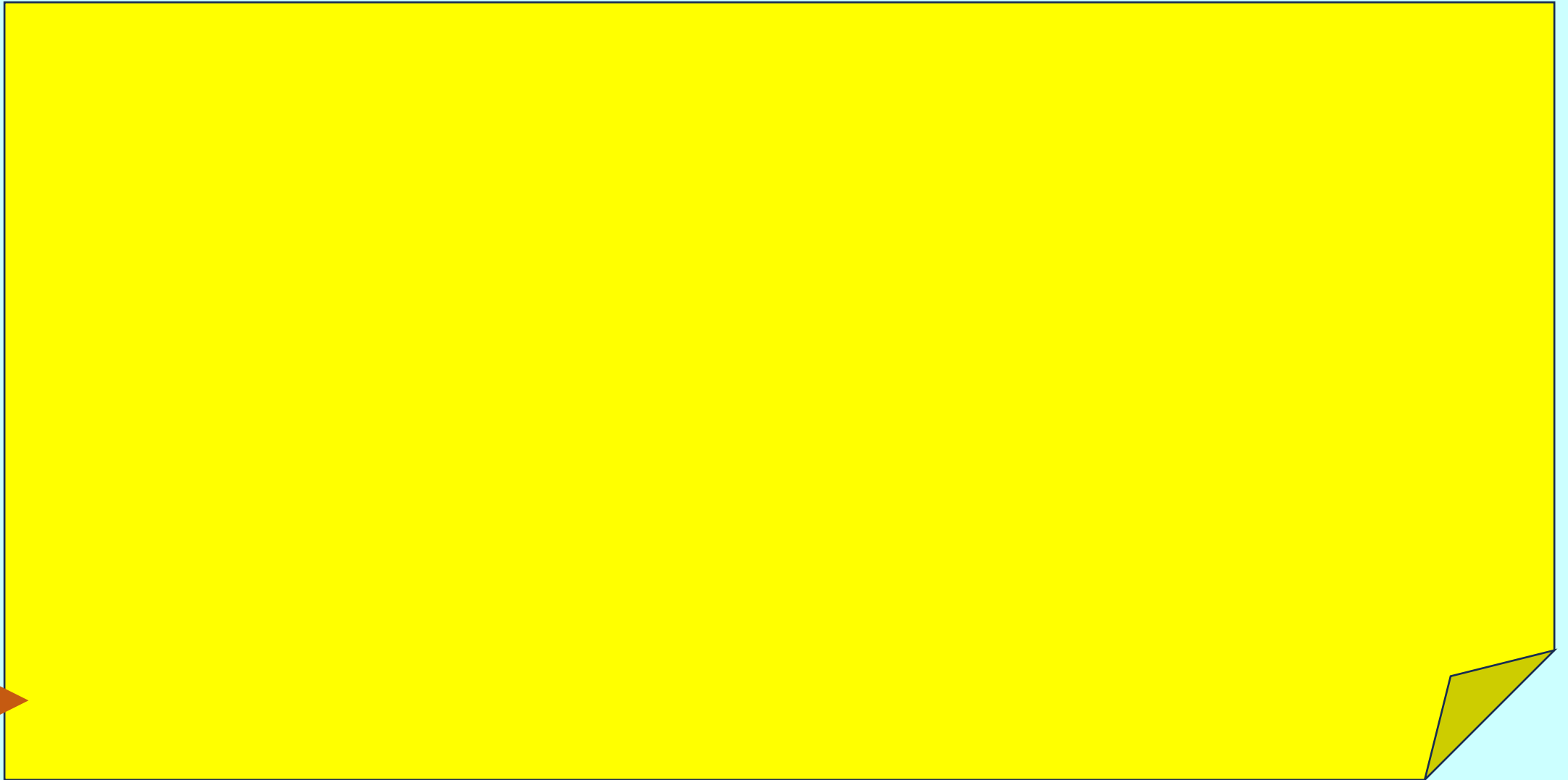
SPØRGSMÅL?



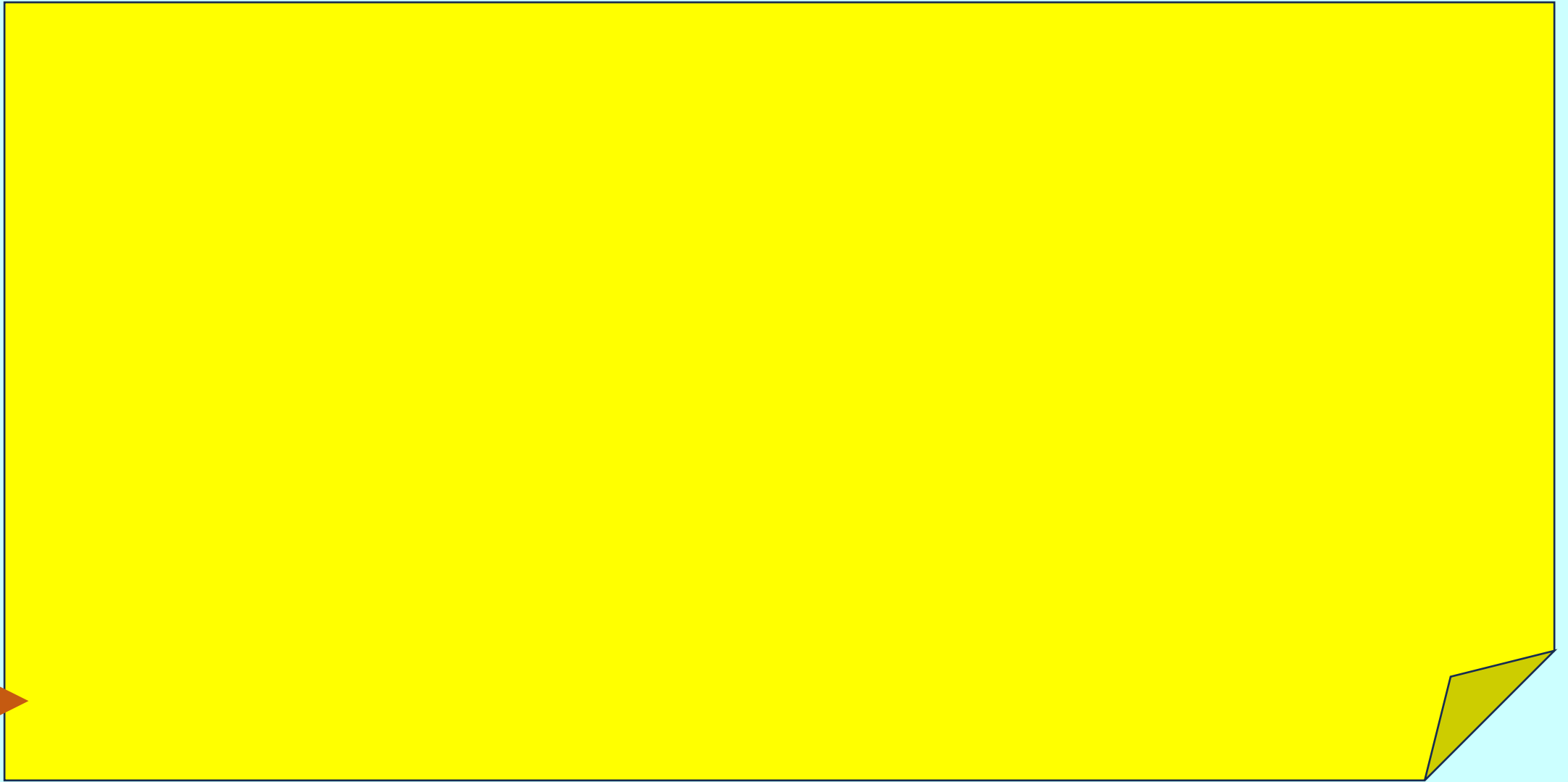
*Indskud, der anses for udlån
og dermed hævnning,*

SKM2023.59.SR

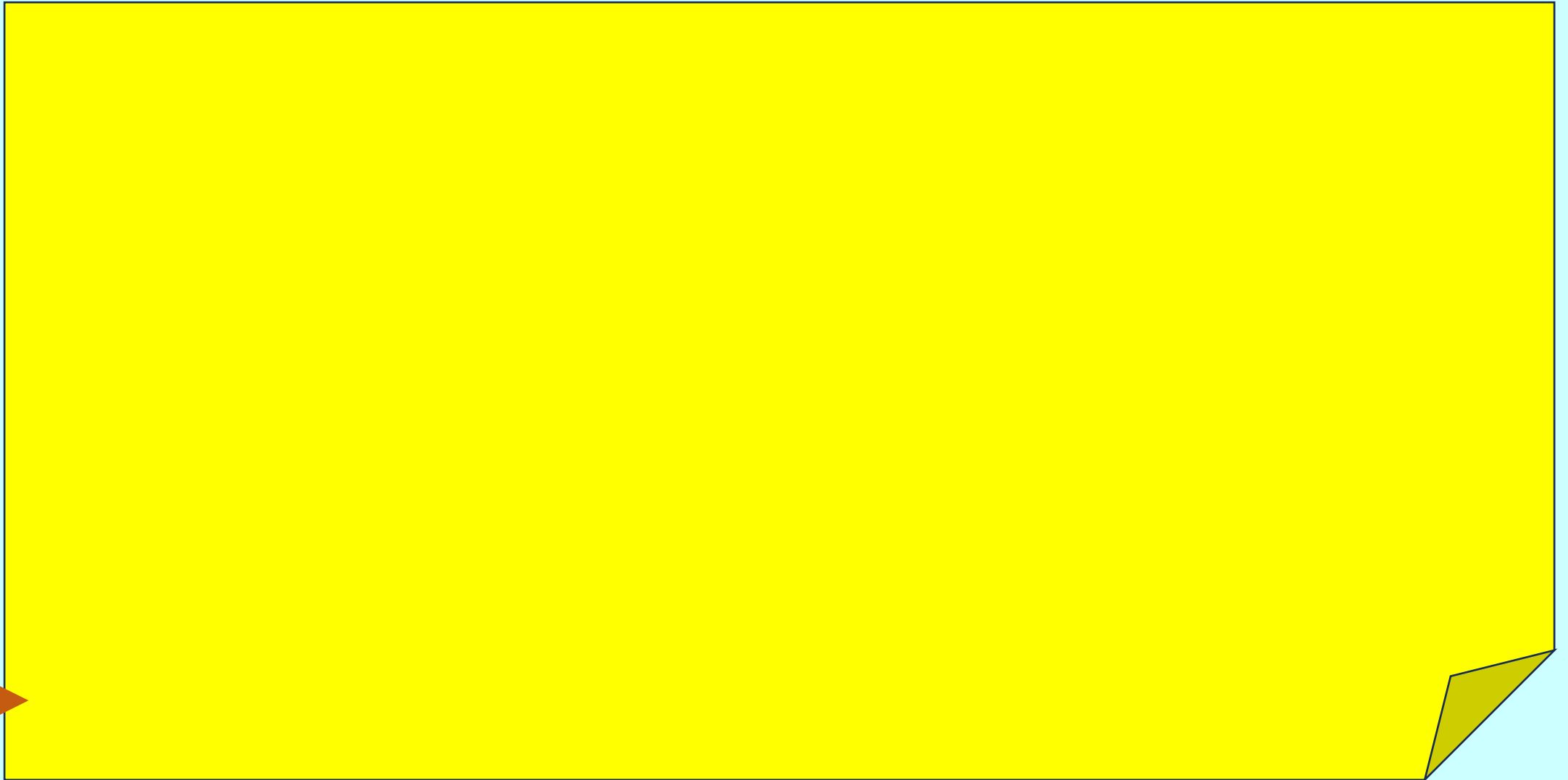
- 1. Omfatter afgørelsen også interessentskaber?**
- 2. Er det korrekt, at varierende indestående på mellemregningskontoen er udtryk for varierende ejerandele i interessentskabet?**
- 3. KONKRET SAG: Hvad gælder, hvis en interessent på den ene side fastholder sin ejerandel, men indskyder yderligere kapital op til et beløb, således at han – efter aftale med medinteressenterne og en given kreditor - ikke længere hæfter for nogen andel af denne kreditors tilgodehavende, hvorefter renterne af denne gæld udelukkende belastes de øvrige kreditorer**



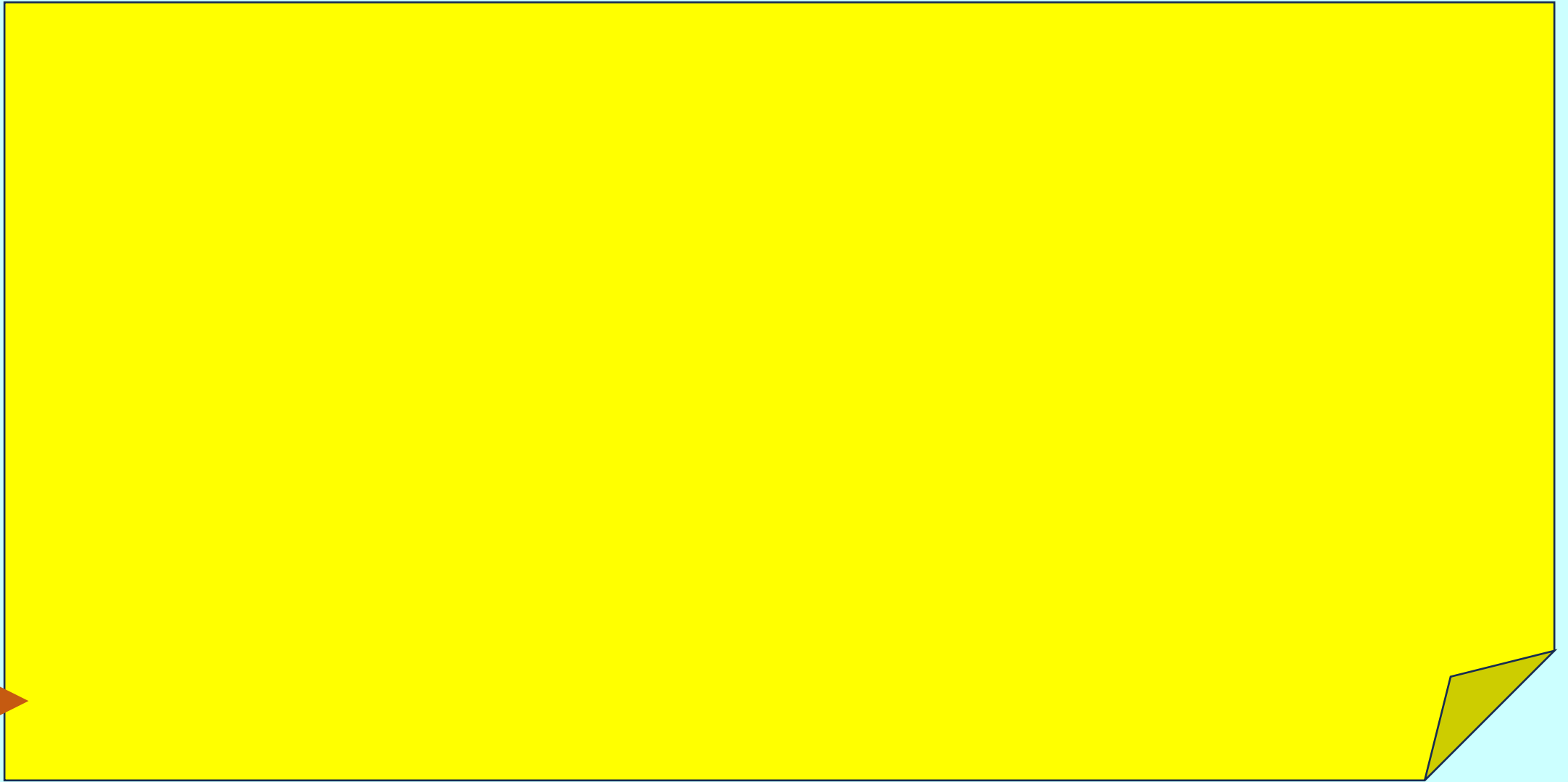
*Indskud, der anses for udlån
og dermed hævnning,*



*Indskud, der anses for udlån
og dermed hævnning,*



*Indskud, der anses for udlån
og dermed hævnning,*



*Indskud, der anses for udlån
og dermed hævnning,*