

Offentliggjort d. 6. september 2011

Maskeret udlodning – etablering af ny virksomhed i driftsselskab - underskudsgivende landbrug i Østeuropa – SKM2011.518.BR ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Københavns Byret har ved en dom af 8/7 2011 tilsidesat en kendelse fra Landsskatteretten af 4/4 2008, hvor en hovedaktionær blev udlovningsbeskattet af underskud ved selskabets drift af en landbrugsejendom i Østeuropa. Der foreligger her den særegne situation, at selskabet på den ene side anses at drive et ”hobbylandbrug”, men at der på den anden side ikke er grundlag for at anse driftsunderskuddet for afholdt i aktionærens interesse.

I administrativ praksis og domstolspraksis har gennem mange år været antaget, at ydelser afholdt af et selskab i aktionærens interesse kan give grundlag for udlovningsbeskatning af aktionæren.

I Ligningsvejledningen, senest Ligningsvejledningen 2011-1, afsn. S.F.2.1.11, har således været anført, at ”Hvis en hovedaktionær foranlediger, at selskabet foretager udbetalinger til formål, som udelukkende eller i det væsentlige tilgodeser hans personlige interesser, beskattes aktionæren af udbetalingerne. Selskabet kan ikke fradrage sådanne ydelser.” Med overgangen til Den Juridiske Vejledning, er reglen i afsn. C.B.3.5.2.1. er reglen beskrevet på den måde, at ”Hvis en udgift i et selskab ikke kan anses for en driftsomkostning, men i stedet synes afholdt i aktionærens interesse, så er der grundlag for at statuere maskeret udbytte.” Om der med den ændrede formulering er tilsigtet en skærpelse af praksis, er tvivlsomt.

Offentliggjort d. 6. september 2011

De klassiske domstolsafgørelser på området omfatter bl.a. TfS 1998, 484 H og TfS 1999, 728 H (begge vedrørende sponsorbidrag).

Et selskabs udgifter til etablering og drift af en erhvervmæssig virksomhed i selskabsform vil som det ganske klare udgangspunkt ikke give grundlag for udlodningsbeskatning af en aktionær. Dette gælder, uanset om virksomheden er overskuds- eller underskudsgivende.

I praksis har dog foreligget sager, hvor en af selskabet etableret virksomhed, der har karakter af "hobbyvirksomhed" i skatteretlig forstand, har ført til udlodningsbeskatning af aktionæren.

Her kan nævnes sagen ref. i TfS 1991, 289 VL om udlodningsbeskatning vedrørende underskud ved drift af en hundekennel. Ligeledes kan peges på TfS 1993, 362 VLD om underskud ved drift af bådudlejningsvirksomhed. Tilsvarende vurderinger er på den ene side anlagt i nogle sager om hestehold, jf. eksempelvis TfS 2002, 806 VL, medens underskud i andre sager er godkendt helt eller delvist som reklameudgift for selskabet, jf. eksempelvis TfS 2005, 645 LSR.

I sagen afgjort ved dommen af 8/7 2011 fra Københavns Byret var en hovedanpartshaver blevet beskattet af underskud ved selskabets forpagtning af en landbrugsejendom i Polen.

Det er en velkendt sag, at drift af beskedne landbrugsejendomme under visse omstændigheder kvalificeres som en ikke-erhvervmæssig virksomhed i skatteretlig forstand. Den pågældende sag drejede sig imidlertid om forpagtning af en landbrugsejendom på 466 ha., som udelukkende blev anvendt til landbrug. Selskabet havde forpagtet ejendommen af den polske stat med en i Polen bosat, landbrugssagkyndig kvinde som medlemmand. Forpagtningsaftalen blev indgået i februar 1999 for en 10-årig periode, men ophørte i 2001 ved selskabets konkurs. Efter konkursen blev forpagtningsaftalen overtaget af den polske kvinde, der videreførte forpagtningsaftalen med staten. I 2007 var hovedanpartshaveren blevet gift med den polske kvinde.

Offentliggjort d. 6. september 2011

Selskabets forpagtning var i 1999 og 2000 underskudsgivende, angiveligt som følge af, at der var tale om en investerings- og opstartsfase, medens landbrugsvirksomheden i de herefter følgende indkomstår ifølge det oplyste havde været overskudsgivende.

Om selskabets baggrund for engagementet i Polen var oplyst, at selskabet tidligere have drevet smede- og VVS-virksomhed. Efter at have været beskæftiget med arbejde på Storebæltsbroen, havde selskabet vanskeligheder med at skaffe yderligere arbejde, og hovedanpartshaveren besluttede derfor at investere i landbrugsejendommen i Polen, hvor hovedanpartshaveren allerede havde et sommerhus.

I november 2001 forhøjede skattemyndighederne selskabets indkomst for 1999 og 2000 med hhv. 614.228 kr. og 541.109 kr. vedrørende udgifter afholdt i forbindelse med landbrugsejendommen, da forpagtningen af landbrugsejendommen efter myndighedernes opfattelse ikke var sket med erhvervsmæssig forsvarlig drift for øje. Selskabets indkomstansættelse for 2000 blev imidlertid ikke forhøjet, da selskabet som følge af konkursen ikke havde indgivet selvangivelse for 2000.

Som konsekvens af disse afgørelser forhøjede skattemyndighederne endvidere hovedanpartshaverens indkomst med de nævnte beløb for henholdsvis 1999 og 2000, idet selskabets afholdelse af udgifterne ansås som en maskeret udlodning til hovedanpartshaveren.

Denne afgørelse blev tiltrådt af Landsskatteretten, der indledningsvist anførte, at såfremt et selskab har afholdt udgifter, som er selskabets drift uvedkommende, og som selskabet ikke kan få fradrag for, herunder hvis udgifterne er afholdt overvejende i hovedanpartshaverens private interesse, kan sådanne udgifter som hovedregel anses for at være udlodning til hovedanpartshaveren.

Vedrørende den konkrete sag fandt Landsskatteretten, at selskabets afholdelse af udgifter på landbrugsejendommen i Polen måtte anses for at være afholdt hovedsageligt i hovedanpartshaverens private interesse. Det kunne således efter Landsskatterettens opfattelse ikke anses for godtgjort eller tilstrækkeligt sandsynliggjort, at selskabet havde haft nogen direkte og konkret erhvervsmæssig interesse i at afholde udgifterne til drift

Offentliggjort d. 6. september 2011

af landbrugsejendommen. Der var herunder bl.a. henset til, at selskabets vedtægtsmæssige formål var at drive handel, håndværk og industri, at selskabets virksomhed bestod i smede- og VVS-arbejde, og at drift af landbrugsvirksomhed ikke kunne anses for at have nogen erhvervsmæssig forbindelse med selskabets øvrige virksomhed.

Hovedanpartshaveren indbragte sagen for Byretten, der lagde til grund, at selskabet udgifter vedrørende den polske landbrugsejendom ikke var fradragsberettiget. Rettens udgangspunkt var herefter, at de ikke-fradragsberettigede udgifter skulle anses som en maskeret udlodning til hovedanpartshaveren.

Retten fandt imidlertid videre, at der forelå sådanne særlige omstændigheder, at udgangspunktet skulle fraviges.

Retten lagde herved til grund, at hovedanpartshaveren ikke havde noget andet motiv til at lade selskabet investere i landbruget i Østeuropa end at opnå en indtjening i selskabet, og at han gik ud fra, at driften kunne blive overskudsgivende efter en opstartsperiode på 2 år. Retten fandt således ikke grundlag for at antage, at landbruget helt eller delvis skulle tjene private formål for hovedanpartshaveren, og retten fandt heller ikke, at det forhold, at hovedanpartshaveren og den polske kvinde i 2007 indgik ægteskab og i en periode forud herfor havde et ægteskabs lignende forhold, gav tilstrækkeligt grundlag for at antage, at vilkårene i forpagtningsaftalen til skade for selskabets interesser skulle være fastsat under indflydelse af hovedanpartshaverens personlige forhold til den polske kvinde på daværende tidspunkt i februar 1999.

En række yderligere momenter, der efter ministeriets opfattelse ligeledes tilsagde udlodningsbeskatning, blev ligeledes afvist af Retten.

Retten fandt således, at uanset at det under sagen ikke var godtgjort, at selskabet havde fradragsret for de afholdte udgifter til landbruget i Østeuropa, kunne udgifterne efter rettens opfattelse ikke anses for afholdt i hovedanpartshaverens personlige interesse, og der forelå derfor ikke en maskeret udlodning.

Offentliggjort d. 6. september 2011

Sagen giver for det første anledning til en bemærkning om, at det synspunkt, at forpagtning af en landbrugsejendom på 466 ha. – vel på det nærmeste svarende til et lille gods i Danmark – er en ”hobbyvirksomhed”, i hvert fald ikke ligger først for. I givet fald ville der da også være grundlag for en kraftig revision af den skattemæssige praksis for landbrugsejendomme. Om der med sagen varsles nye vinde på dette område, kan kun fremtiden vise. Omvendt kan det konstateres, at det ikke er den første sag, hvor skattemyndighederne antager, at et større landbrug i udlandet ikke er erhvervet som led i erhvervsmæssig aktivitet.

Sagen efterlader det indtryk, at manglende fradragsret i selskabet som udgangspunkt giver grundlag for udlovningsbeskatning af en hovedaktionær. Et sådant synspunkt synes meget tvivlsomt, og har ikke grundlag i praksis, således som praksis hidtil har været beskrevet i Ligningsvejledningen, afsn. S.F.2.1.11, hvor det anføres, at *”Hvis en hovedaktionær foranlediger, at selskabet foretager udbetalinger til formål, som udelukkende eller i det væsentlige tilgodeser hans personlige interesser, beskattes aktionæren af udbetalingerne. Selskabet kan ikke fradrage sådanne ydelser.”*

Heller ikke Den Juridiske Vejledning med den heri lancerede, ændrede gengivelse af administrativ praksis synes at give grundlag for et sådant ræsonnement. Der tales i Den Juridiske vejledning ganske vist om, at *”Hvis en udgift i et selskab ikke kan anses for en driftsomkostning, men i stedet synes afholdt i aktionærens interesse, så er der grundlag for at statuere maskeret udbytte.”* Men denne formulering giver ikke i sig selv støtte for en slutning om, at manglende fradragsret i selskabet som udgangspunkt giver grundlag for udlovningsbeskatning af en hovedaktionær, og ræsonnementet støttes heller ikke af de uddybende synspunkter i Vejledningen om denne problemstilling, snarere tværtimod.

— o —

