Offentliggjort d. 10. januar 2017

Udlodningsbeskatning ved selskabs køb og videresalg til hovedaktionær til handelsværdier og uden tilvirkning ©

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

SKAT har som SKM2016.633.LSR valgt at offentliggøre en kendelse om udbyttebeskatning ved salg af en fast ejendom fra selskab til aktionær, hvor aktionæren blev udbyttebeskattet af selskabets tab ved salg af ejendommen efter praksis om værdiansættelse til kostprisen efter opførelse, ombygning m.v. i aktionærens interesse, uanset at selskabet ikke havde bekostet en opførelse, ombygning m.v.

Efter ligningslovens § 16 A omfatter udbyttebeskatningen alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere.

På dette hjemmelsgrundlag beskattes bl.a. en aktionærs fordel ved selskabets salg af en fast ejendom til aktionæren til underpris eller omvendt aktionærens salg til selskabet til overpris som en maskeret udlodning.

Efter ligningslovens § 2 skal selskab og aktionær anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Ved overdragelse af fast ejendom mellem selskab og aktionær vil vurderingen af, hvorvidt der foreligger en skattepligtig udlodning følgelig tage udgangspunkt i, hvorvidt ejendommen er værdiansat til handelsværdien ved salg til en uafhængig part. Almindeligvis afklares klagesager om denne problemstilling ved indhentelse af en sagkyndig vurdering af ejendommen.

Praksis om værdiansættelse til kostprisen (bogført værdi)

Denne retsstilling suppleres dog bl.a. af praksis om værdiansættelse af fast ejendom til selskabets kostpris (bogført værdi). Om denne praksis og oprindelsen heraf kan henvises til JUS 2015/51. Med Højesterets dom ref. i SKM2007.153.HR tiltrådte Højesteret de af SKAT udviklede synspunkter, der lå til grund for denne praksis. I den pågældende sag tilkendegav Højesteret nærmere, at et aktieselskabs afholdelse af udgifter i en aktionærs interesse til opfyldelse af dennes private behov må anses for en udlodning, der skal beskattes som udbytte i medfør af ligningslovens § 16 A, stk. 1, og at dette for så vidt angår en hovedaktionær er i overensstemmelse med armslængde-princippet i ligningslovens § 2. Højesteret tilkendegav dernæst, at der foreligger en sådan udlodning, hvor et selskab opfører et hus til privat brug for en hovedaktionær under afholdelse af udgifter, som ikke modsvares af en tilsvarende forøgelse af ejendommens markedsværdi, og hvor selskabet i sammenhæng hermed sælger ejendommen til hovedaktionæren for markedsprisen, medmindre denne godtgør, at selskabets afholdelse af udgifter ud over, hvad salg på markedsvilkår kan indbringe, er sket i selskabets interesse.

Den her knæsatte praksis er siden lagt til grund i en række afgørelser, herunder SKM2010.124.ØLR. Se tillige Juridisk Vejledning, afsn. C.B.3.5.4.3., der beskriver praksis ved en gengivelse af Højesterets præmisser i SKM2007.153.HR.

Den beskrevne praksis om værdiansættelse til kostprisen fandtes tillige anvendelig i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2015.709.LSR, omtalt i JUS 2015/51, om et selskabs videresalg af en ejerlejlighed købt på projektstadiet til hovedaktionæren. Som nævnt i JUS 2015/51 tydede afgørelsen på en udvidelse af den særlige praksis om værdiansættelse af særligt tilvirkede ejendomme til kostprisen ved overdragelse til en hovedaktionær.

SKM2016.633.LSR

Som nævnt indledningsvist har SKAT nu valgt at offentliggøre Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2016.633.LSR, der synes at være udtryk for en yderligere udvidelse af praksis om værdiansættelse af særligt tilvirkede ejendomme til kostprisen.

Offentliggjort d. 10. januar 2017

Den pågældende sag vedrørte dels værdiansættelse af en fast ejendom ved overdragelse fra selskab til hovedanpartshaver og dels beskatning af anpartshaverlån. I det følgende omtales alene den førstnævnte problemstilling.

Spørgsmålet om værdiansættelse drejede sig i sin enkelhed om et sommerhus købt af selskabet i oktober 2010 for en købesum på 6,1 mio. kr. kontant. Af købsaftalen fremgik bl.a., at "Undertegnede H1 ApS erklærer herved - som køber af nærværende ejendom, og med henvisning til lov nr. 920 af 22.12.89 om sommerhuse og campering - at ejendommen skal anvendes til et formål, som er omfattet af lovens § 1, nemlig selskabets udlejning af ejendommen til helårsbeboelse for vor medarbejder." Selskabet havde ikke tidligere købt og solgt fast ejendom.

Sommerhuset var i meget dårlig forfatning og ubeboeligt, og havde fra selskabets køb og frem til videresalg til anpartshaveren i januar 2013 ikke været udlejet eller benyttet af hovedanpartshaveren. Selskabet havde i ejertiden afholdt udgifter til arkitekt- og ingeniørundersøgelser på 310.000 kr., som hovedanpartshaveren skulle godtgøre selskabet, hvis resultaterne af dette arbejde ville føre til, at ejendomshandlen kunne gennemføres.

I begyndelsen af 2013 solgte selskabet ejendommen til hovedanpartshaveren for 5,65 mio. kr. kontant. Værdiansættelsen var fremkommet som et gennemsnit af værdiansættelserne efter to sagkyndige vurderinger rekvireret af parterne i forbindelse med overdragelsen.

Efter overdragelsen nedrev hovedanpartshaveren sommerhuset og opførte et enfamiliehus på grunden, hvilket han efterfølgende benyttede som bolig.

SKAT anfægtede for så vidt ikke værdiansættelsen, men fandt - i lighed med Landsskatteretten under en senere klagebehandling - at selskabets tab ved afståelsen måtte anses som en maskeret udlodning. SKAT havde i denne forbindelse opgjort den skattepligtige udlodning som forskellen mellem selskabets anskaffelsessum på 6.131.707 kr. og selskabets salgssum på 5.619.850 kr., dvs. eller 511.857 kr., svarende til selskabets regnskabsmæssige tab. Forud herfor havde SKAT rejst en sag om beskatning af hovedanpartshaveren af værdi af fri rådighed over ejendommen, men denne sag blev frafaldet.

Landsskatterettens kendelse

Hovedanpartshaveren indbragte sagen for Landsskatteretten, der fastholdte SKAT´s afgørelse.

Efter en henvisning til praksis om værdiansættelse til kostprisen anførte Landsskatteretten som begrundelse for at fastholde udlodningsbeskatningen af hovedanpartshaveren, at:

> *"Selskabets formål er at fungere som et holdingselskab for et eller flere datterselskaber samt at eje aktier og anparter samt værdipapirer. Selskabet har ikke som led i sin virksomhed foretaget tilsvarende ejendomsinvesteringer. Selskabet har ikke før anskaffelsen foretaget undersøgelser med henblik på, at afklare mulighederne for rentabel drift. På denne baggrund, anses selskabets erhvervelse af ejendommen ikke for forretningsmæssigt begrundet.*
>
> *Ejendommen har ikke i selskabets ejertid været udlejet eller udbudt til salg. [Hovedanpartshaveren] købte den 1. januar 2013 ejendommen af selskabet, opførte efterfølgende et enfamiliehus på grunden, og har nu privatadresse på ejendommen. Selskabets erhvervelse af ejendommen og efterfølgende salg til [hovedanpartshaveren], anses som et udslag af [hovedanpartshaverens] bestemmende indflydelse i selskabet.*
>
> *På denne baggrund må selskabets tab ved salg af ejendommen anses for lidt i [hovedanpartshaverens] interesse, og der foreligger derfor maskeret udbytte, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1."*

Med Landsskatterettens præmisser for afgørelsen er lagt an til en væsentlig udvidelse af praksis om værdiansættelse af en fast ejendom til kostprisen ved overdragelse fra selskab til aktionær, da selskabet i denne sag ikke havde afholdt omkostninger til forbedring af ejendommen, og da såvel købet som salget var sket til handelsværdi, hvorfor tabet således - alt andet lige - var konjunkturbestemt.

Hvor et selskab videresælger en ejendom til hovedaktionæren med tab, må hovedaktionæren således fremover forvente en indgående efterprøvelse af, hvorvidt der kan tænkes at foreligge en for selskabet "forretningsmæssig begrundelse" for anskaffelsen.

Offentliggjort d. 10. januar 2017

Man kan rejse spørgsmålet om, hvad der må forventes at blive de skattemæssige konsekvenser ved et salg til hovedaktionæren under tilsvarende omstændigheder, men med den ændring, at selskabet realiserer en fortjeneste ved salget. I overensstemmelse med hidtidig praksis vil der formentlig næppe ske andet, end at selskabet anses for at have oppebåret gevinsten og følgelig skal beskattes heraf. For man kan vel næppe forestille sig, at selskabet her skal stilles, som om hovedanpartshaveren havde oppebåret gevinsten. Men her kan måske anføres, at selve den omstændighed, at selskabet videresælger en ejendom med gevinst, må anses som en tilstrækkelig forretningsmæssig begrundelse i den her anlagte praksis´ forstand.

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk