

Offentliggjort d. 24. juli 2012

## Udbyttebeskatning – lejlighed til rådighed – tidligere ægtefælle – SKM2012.449<sup>©</sup>

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Retten i Lyngby tiltrådte ved en dom af 11/5 2012, at en hovedaktionær skulle beskattes efter hovedaktionærreglerne af værdien af rådighed over en lejlighed, som selskabet havde stillet til rådighed for aktionærens fraskilte ægtefælle.*

Efter de skærpede regler om beskatning af fri bolig for ansatte direktører m.v., jf. ligningslovens § 16, stk. 9, samt hovedaktionærer, jf. § 16 A, stk. 6, (oprindeligt § 16 A, stk. 10), jf. § 16, stk. 9, opgøres værdien af fri bolig for denne personkreds efter særlige, skematiske regler. Den skematiske værdiansættelse fører i nogle tilfælde frem til en højere værdi af fri bolig end markedslejen for samme bolig.

Efter ordlyden af ligningslovens §§ 16, stk. 9 og 16 A, stk. 6, omfatter bestemmelserne om beskatning af fri bolig efter de skematiske regler alene henholdsvis en *direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform*, jf. § 16, stk. 9, og en *hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4*, jf. § 16 A, stk. 6.

I administrativ praksis er bestemmelserne imidlertid blevet udstrakt til at omfatte også tilfælde, hvor selskabet udlejer en bolig til den ansatte direktør henholdsvis hovedaktionærs barn, dvs. de såkaldte forældrekøb.

Skattemyndighedernes praksis om beskatning af en hovedaktionær m.v. af fri bolig vedrørende en ejendom, der er stillet til rådighed for hovedaktionærens barn, har baggrund i motivudtalelserne til lov nr. 459 af 31/5 2000, hvor det anføres i de særlige bemærknin-

**Offentliggjort d. 24. juli 2012**

ger til § 16 A, stk. 6, jf. FT 1999/2000, tillæg A, s. 6495, 1. sp, at: ”...Som beskrevet ved de gældende regler kan aktionæren også beskattes af maskeret udbytte, selvom fordelene ikke tilfalder denne personligt, men til en person, en virksomhed eller organisation, hvori aktionæren har en personlig interesse. Det betyder, at det ikke er et krav, at det er hovedaktionæren selv, der bebor eller bruger det gode, selskabet stiller til rådighed. Hvis det er en person, en virksomhed eller organisation, hvori hovedaktionæren har en personlig interesse, der har rådigheden over godet, kan hovedaktionæren også beskattes efter de her foreslåede regler. Ved vurderingen af hvorvidt godet anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi, indgår en afvejning af, om selskabet har en selvstændig økonomisk interesse i at stille godet til rådighed for en virksomhed m.v. eller person med tilknytning til hovedaktionæren.”

Skattemyndighederne synes i de første år efter vedtagelsen af lov nr. 459 af 31/5 2000, der for så vidt angik ændringerne i ligningslovens § 16, stk. 9 og § 16 A, stk. 6 havde virkning fra og med indkomståret 2001 henholdsvis for udlodninger foretaget i indkomståret 2001 eller senere, at have været tilbageholdende med at beskatte hovedaktionærer efter de skematiske regler. Dette skal antageligt ses i lyset af den - ganske forsigtige - tilkendegivelse herom i motiverne til lov nr. 459 af 31. maj 2000, jf. formuleringen ”kan”. Denne formulering har stedse været gengivet i Ligningsvejledningen, afsn. S.F.2.2.1., senest Ligningsvejledningen 2011-1, og nu i Den juridiske Vejledning 2012-2, afsn. C.B.3.5.3.2.

Med offentliggørelsen af Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2008, 296 LSR blev imidlertid sendt de første signaler om en skærpelse af beskatningen på dette område. Ved den pågældende kendelse blev en hovedaktionær beskattet efter de skematiske regler ved selskabets udlejning af lejligheder til hovedaktionærens to døtre. Denne praksis er siden blevet tiltrådt af domstolene, jf. Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2009, 628 VL.

Med sagen ref. i SKM2012.449.BR er bestemmelserne i §§ 16, stk. 9 og 16 A, stk. 6 nu udstrakt til også at omfatte andre nærtstående end børn af ansatte direktører m.v. og hovedaktionærer.

**Offentliggjort d. 24. juli 2012**

Den konkrete sag drejede sig om en situation, hvor et hovedaktionærsselskab i 1990 havde erhvervet en villa tilhørende hovedaktionæren og dennes ægtefælle, og straks herefter havde udlejet ejendommen til ægtefællen i forbindelse med ægtefællernes samtidige skilsmisse. Ejendommen var udlejet for en tidsbegrænset periode på 20 år til udløb 1/4 2010 for en årlig leje på 52.200 kr. incl. forbrugsydelse, og denne leje havde været uændret i hele perioden frem til 2009, hvor ejendommen blev solgt.

Efter skattemyndighedernes opfattelse svarede den aftalte leje ikke til markedslejen for 2005 og 2006, hvilket efter myndighedernes opfattelse måtte anses som et udslag af hovedaktionærens bestemmende indflydelse i selskabet. Myndighederne forhøjede herefter selskabets skatteansættelse med differencen mellem den aftalte leje og markedslejen, sidstnævnte i størrelsesordenen 150.000 kr., og forhøjede videre hovedaktionærens skatteansættelse med differencen mellem den aftalte leje og en leje opgjort efter de skematiske regler i ligningslovens § 16, stk. 9. Efter de skematiske regler androg lejen for 2005 og 2006 henholdsvis ca. 250.000 kr. og 304.000 kr.

Hovedaktionæren valgte at foretage betalingskorrektion for så vidt angik differencen mellem den aftalte leje og markedslejen, jf. ligningslovens § 2, stk. 5, men bestred, at der var grundlag for at beskatte ham efter de skematiske regler om værdiansættelse af fri bolig, der indebar en indkomstforhøjelse for 2005 og 2006 på henholdsvis ca. 100.000 kr. og 150.000 kr. Aktionæren henviste herved bl.a. til, at han siden lejeaftalens indgåelse i 1990 havde været afskåret fra at råde over ejendommen i strid med lejeaftalen, og at der derfor ikke for 2001 og fremefter, hvor de skærpede hovedaktionærregler var trådt i kraft, forelå et udbytte fra hovedaktionærsselskabet i form af rådighed over en fri bolig. Det synes dog ikke just at have styrket hovedaktionærens synspunkt, at der ved lejemålets indgåelse var indgået en aftale med hustruen benævnt "særaftale", hvorefter hovedaktionæren - såfremt lejen mv. af ligningsmyndighederne eller anden offentlig myndighed forhøjedes væsentligt, og såfremt hustruen ikke selv kunne udrede denne merleje - var berettiget til at forlange hele aftalekomplekset genforhandlet med henblik på i muligt omfang at skadesløsholde alle implicerede parter.

Hverken Landsskatteretten eller Retten i Lyngby fandt grundlag for at imødekomme hovedaktionærens synspunkter.

Offentliggjort d. 24. juli 2012

Retten i Lyngby anførte bl.a., at det fremgik af ikrafttrædelsesbestemmelsen til de skematiske regler om værdiansættelse af fri bolig for ansatte direktører mv. og hovedaktionærer, at den nye bestemmelse havde virkning for udlodninger, der foretoges i indkomståret 2001 eller senere. Videre bemærkede retten, at når en bolig er stillet til rådighed i en årrække, anses udlodningen som sket i hvert af de indkomstår, hvor boligen har været til rådighed og ikke kun i det år, hvor aftalen om at stille boligen til rådighed blev indgået. Herefter konkluderede retten, at selskabet således havde stillet boligen til rådighed for sagsøgerens tidligere ægtefælle også i indkomstårene 2005 og 2006.

Videre bemærkede retten, at da selskabet ikke havde haft en selvstændig interesse i at stille boligen til rådighed for hovedaktionærens tidligere ægtefælle, måtte boligen anses at "have passeret" hovedaktionærens økonomi. Da boligen havde været stillet til rådighed for ægtefællen også i indkomstårene 2005 og 2006, havde den derfor også været stillet til rådighed for hovedaktionæren i disse år.

Herefter blev Skatteministeriet frifundet, og hovedaktionæren således beskattet efter de skematiske regler i ligningslovens § 16, stk. 9.

Med en afgørelse som den foreliggende, hvor lejerens er en fraskilt ægtefælle, er der næppe nogen tvivl om, at vejen er banet for en meget vid afgrænsning af den personkreds, hvis beboelse af en selskabets tilhørende lejlighed giver grundlag for at bringe de skematiske regler i anvendelse overfor den ansatte direktør m.v. henholdsvis hovedaktionæren.

Set i lyset af den, i nogle tilfælde markante, merbeskatning, der hjemles i § 16, stk. 9 og § 16 A, stk. 6, jf. § 16, stk. 9, gennem de skematiske regler for værdiansættelse af fri bolig, kunne det have været ønskeligt, om der havde været foretaget en nærmere afgrænsning af førnævnte personkreds. Begreber fra motiverne som "*en person, en virksomhed eller organisation, hvori aktionæren har en personlig interesse*" og "*.. person med tilknytning til hovedaktionæren..*" bidrager i hvert fald ikke til nogen klar afgrænsning, og giver grundlag for en udstrakt anvendelse af bestemmelsen.

— o —