

Selskabsudgifter eller i aktionærens interesse - sponsorater og investering i heste[©]

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

www.v.dk

En aktuel dom fra Østre Landsret vedrører den klassiske problemstilling, nemlig de skattemæssige konsekvenser af selskabets betaling af aktionærens udgifter. Spørgsmålet i sådanne sager er ofte nærmere, om der er tale om maskeret udlodning fordi udgiften har været afholdt i aktionærens interesse og ikke i selskabets interesse.

Et selskabs overskud beskattes to gange, før overskuddet når frem til aktionæren som beskattet indtægt. Først beskattes selskabet af sin indkomst med 25 pct. Når restbeløbet herefter udloddes fra selskabet til aktionæren, beskattes aktionæren af denne udlodning. For 2012 udgør beskatningen 27 pct. af udbytte på op til 48.300 kr., og 42 pct. af udbytte, der overstiger grænsen på de 48.300 kr.

Undertiden søger aktionærer at undgå denne beskatning af udbytteudbetalinger ved at trække værdier ud af selskabet i en anden ikklædning, eksempelvis ved at lade selskabet betale aktionærens private udgifter og benævne udgiften som fradragsberettigede reklame- eller repræsentationsudgifter i selskabet. Derved unddrages såvel selskabsskat som udbytteskat.

Deklareret udbytte og andre fordele

Det skattepligtige udbytte omfatter for det første det traditionelle udbytte, der vedtages på selskabets generalforsamling, dvs. deklareret udbytte.

Offentliggjort d. 17. november 2012

Udbytte i skattelovgivningens forstand omfatter imidlertid også en lang række goder af økonomisk værdi, som selskabet overgiver eller på anden måde stiller til rådighed for aktionæren.

I skatteretten betegnes dette udbytte ofte ”*maskeret udbytte*” – dvs. økonomiske dispositioner, der i formen fremtræder som en selskabsudgift, men som *reelt* er udtryk for en begunstiggelse af aktionæren. Når selskabet sælger en ejendom for billigt til aktionæren eller omvendt køber en ejendom for dyrt af aktionæren, opnår aktionæren en fordel, som han ikke ville kunne have opnået hos en fremmed. Denne fordel skal beskattes som udbytte hos aktionæren.

Uanset udbyttets form skal udbyttet beskattes hos aktionæren, og da som udgangspunkt som aktieindkomst.

Herudover kan der peges på nogle ganske særlige tilfælde, hvor en disposition måske ikke i sig selv er udtryk for en fordel for aktionæren, men hvor dispositionen alligevel behandles som udbytte.

Dette gælder f.eks. for lån fra selskab til aktionær, de såkaldte ”aktionærlån”. Praksis har her hidtil været således, at aktionærlån, der blev forrentet med markedsrenten, ikke gav anledning til en særlig beskatning, med mindre aktionæren på udlånstidspunktet var insolvent, og selskabet derfor allerede på udlånstidspunktet måtte forudse, at aktionæren ikke ville være i stand til at tilbagebetale lånet. I så fald blev aktionæren beskattet af aktionærlånet på udbetalingstidspunktet. Med en lovændring fra foråret 2012, der træder i kraft den 1. januar 2013, skal personaktionærer med bestemmende indflydelse på selskabet nu som udgangspunkt beskattes af lån optaget i selskabet – og dette allerede på tidspunktet for lånets etablering. Dette gælder, selv om aktionæren stedse har kunnet og villet tilbagebetale lånet, og det gælder, selv om aktionæren rent faktisk tilbagebetaler lånet og således ikke har opnået nogen fordel. Undtaget fra disse skærpede regler er dog bl.a. tilfælde, hvor lånet ydes m.v. som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

Offentliggjort d. 17. november 2012

Nærmere om udbyttets form

Praksis har i tidens løb budt på mange og til tider ganske fantasirige former for udbytte. Skattevæsenet anvender i praksis en sondring mellem tilfælde, hvor:

- Selskabet afholder udgifter, der er selskabet uvedkommende og som ikke er fradragberettigede, fx hvis selskabet afholder udgifter til aktionærens private fødselsdagsfest.
- Selskabet har indtægter, der ikke er selvangivet, fx fordi selskabet har stillet en helårsbolig eller kunstværker gratis til rådighed for aktionæren, eller hvis selskabet anses for at have udholdte indtægter, eller selskabets regnskab kan tilsidesættes skattemæssigt.
- Enkeltstående transaktioner mellem aktionæren og selskabet, hvor der handles til under- eller overpris, og der som følge heraf er en udlodning, fx hvis selskabet sælger aktier til aktionæren for en pris under handelsværdien.

Beskatningen på dette område er mangesidet og undertiden ganske kompliceret. Men i bund og grund handler beskatningen af maskeret udbytte om, hvorvidt aktionæren har opnået en fordel på selskabets regning.

Modtagerkredsen – aktionærens nærtstående.

En særlig facet af udbyttebeskatningen omfatter tilfælde, hvor økonomiske fordele fra selskabet tilfalder – ikke aktionæren – men derimod *aktionærens nærtstående*, f.eks. aktionærens familie og venner, eller f.eks. foreninger, som aktionæren har en særlig interesse i. Særlige regler gælder dog for selskabers tilskud til almenevelgørende formål.

Blandt de klassiske tilfælde er den situation, hvor selskabet stiller en lejlighed til rådighed for hovedaktionærens barn. Eller betaler datterens hestehold og bogfører udgiften som en reklameudgift i selskabet. Netop på dette område er der fastsat særlige regler, der i mange tilfælde fører frem til en meget hård beskatning af aktionæren.

Offentliggjort d. 17. november 2012

Et andet eksempel er en sag fra 1999, hvor et selskab ejet af en enkelt anpartshaver havde ydet en sponsorgave på 700.000 kr. til en professionel fodboldklub. Højesteret, der afgjorde sagen, konkluderede, at tilskuddet kun var ydet som følge af eneanpartshaverens ideelle interesse i den virksomhed, som blev udøvet af fodboldklubben, hvor eneanpartshaveren var ulønnet direktør og bestyrelsesmedlem. På den baggrund blev eneanpartshaveren udbyttebeskattet af 700.000 kr.

Men det er et område, hvor der kan blive tale om hårfine afgrænsningsspørgsmål.

Selskabet kan som udgangspunkt indgå aftaler med hovedaktionæren på samme vilkår som for aftaler med alle andre virksomheder og personer. Eksempelvis er selskabets sponsorering af givne idrætsaktiviteter fuldt ud fradragsberettiget for selskabet som en reklameudgift, når selskabet som sponsor opnår en hertil svarende ret til reklame for selskabets navn eller firmamærke. Og når hæderkronede danske virksomheder sponsorerer givne idrætsaktiviteter eller sportsevents, er der næppe mange skattemedarbejdere, der vil sætte spørgsmålstegn ved, om sponsoratet nu også er foretaget i et reklameøjemed.

Drejer sponsoratet sig derimod om hovedaktionærens barn, stiller sagen sig almindeligvis anderledes. I en sådan situation er selskabets interesse ikke altid i første række båret af selskabets reklamemæssige interesse i sponsoratet, men derimod og ofte i højere grad båret af hovedaktionærens ønske om selskabets finansiering af barnets hobby. Selskabet opnår altså ikke en markedsføringsmæssig effekt, der står mål med udgiften. I så fald nærmer aktionæren sig og krydser typisk grænsen for, hvornår sponsoratet må anses som en begunstiggelse af aktionæren eller dennes nærtstående. Aktionæren opnår med andre ord en fordel fra selskabet, der altså betaler aktionærens udgifter, og denne fordel er skattepligtig.

Der kan naturligvis utvivlsomt peges på tilfælde, hvor selskabets sponsorat af barnets sportslige aktiviteter er velbegrunderet i reklamemæssige overvejelser. Men det er bestemt ikke hovedreglen.

Offentliggjort d. 17. november 2012

En sag om en hest

Netop en sådan sag blev for nylig afgjort af Østre Landsret.

Her havde et selskab anskaffet en dressurhest til 1,8 mio. kr. Selskabet beskæftigede sig ellers med forskellige investeringsaktiviteter af mere traditionel karakter som investering i værdipapirer og udlejningsejendomme. Men nu havde selskabet besluttet sig for at købe en ung hest med henblik på at udvikle hesten og herefter sælge denne med fortjeneste. Under behandlingen af sagen blev det videre oplyst, at hovedaktionæren selv ikke havde en personlig interesse for heste, men at aktionærens datter havde en hest, der blev anvendt til ridesport. Datteren havde dog tillige redet selskabets hest ved flere stævner.

Skattevæsenet konkluderede her, at selskabets investering i hesten var båret af hovedaktionærens interesse for ridning. Hovedaktionæren blev herefter udbyttebeskattet af de 1,8 mio. kr.

Sagen blev indbragt for Landsskatteretten, dvs. sidste instans før domstolene, hvor sagen tog en lidt anden drejning.

Landsskatteretten udtalte således, at omkostninger ved selskabers udøvelse af en aktivitet, som må antages at være begrundet i hovedaktionærens personlige interesse uden sammenhæng med selskabets naturlige erhvervsmæssige aktivitet, skal anses som udbytte for aktionæren svarende til *selskabets underskud og tab*. Synspunktet er således, at i det omfang selskabet påføres underskud og tab ved aktiviteten, skal aktionæren beskattes af disse underskud og tab.

I den konkrete sag var det Landsskatterettens opfattelse, at selskabets anskaffelse af hesten var sket udelukkende for at tilgodese aktionærens personlige interesse, herunder datterens interesse for ridning.

Landsskatteretten undersøgte herefter, om selskabet var blevet påført udgifter i form af underskud eller tab som følge af hestekøbet. Men da selskabet "kun" havde afholdt udgiften på de 1,8 mio. kr. til hesten, som selskabets jo fortsat ejede, medens alle andre

Offentliggjort d. 17. november 2012

udgifter var blevet afholdt af aktionæren personligt, var der efter Landsskatterettens opfattelse ikke grundlag for at beskatte aktionæren af noget beløb.

Aktionæren fik altså fuldt ud medhold ved Landsskatteretten og skulle ikke beskattes af noget beløb som følge af selskabets hestekøb.

Skatteministeriet indbragte denne afgørelse for Østre Landsret. Ministeriets synspunkt var nærmere, at aktionæren skulle udbyttebeskattes af hans fordel ved at have fået stillet fri hest til rådighed. Altså samme princip som beskatning af fri bil til rådighed.

Østre Landsret var enig i dette synspunkt, og sagen blev herefter sendt tilbage til skattevæsenet med henblik på at få fastlagt, hvad der var værdien af aktionærens ”fri hest til rådighed”.

Sagens udfald er baseret på en dom fra Østre Landsret fra 2004 i en lignende sag om en båd, som selskabet havde købt af aktionæren. I denne sag blev *aktionæren* udbyttebeskattet, dels af selskabets løbende underskud ved et eje båden, og dels af selskabets tab ved selskabets videresalg af båden.

Østre Landsrets dom ligger på linie med den tidligere, klassiske sag fra 1978, hvor en aktionær blev beskattet af nydelsesværdien af et billede, der var ophængt i aktionærens hjem, men som tilhørte det af ham helejede selskab.

Konsekvenser

Den anvendte model for beskatning af aktionæren rejser imidlertid flere spørgsmål.

Anvendes principperne i 2004-sagen fuldt ud i den foreliggende sag, vil det betyde, at aktionæren tilsvarende skal beskattes af et eventuelt tab, som selskabet måtte lide ved et videresalg af hesten. Samme princip må muligvis ligeledes antages at gælde, hvis selskabet i øvrigt lider et tab på hesten, f.eks. fordi hesten må aflives som følge af sygdom. Risikoen for hestens ve og vel kan således siges at påhvile aktionæren, der må tåle en udbyttebeskatning i det omfang investeringen i hesten er tabsgivende.

Offentliggjort d. 17. november 2012

Videresælges hesten derimod med fortjeneste, må det antages, at denne fortjeneste i sin helhed tilfalder selskabet. Dette må formentlig antages, selv om det aktionæren, der afholder udgifterne til hestens uddannelse. Men man kan her rejse spørgsmålet, om der er grundlag for at beskatte selskabet af den værdiforøgelse, der tilføres selskabet.

Man kan i samme forbindelse rejse spørgsmålet om, hvorvidt eventuelle indtægter vedrørende hesten, f.eks. præmier og avlsindtægter, tilfalder selskabet eller aktionæren. Da aktionæren skal beskattes af rådigheden over hesten, må udgangspunktet her være, at sådanne indtægter tilfalder aktionæren.

———— O ————