Offentliggjort d. 23. juli 2013

Forældrekøb - lejlighed i hovedaktionærselskab - fikseret leje - SKM2013.488.VL, jf. tidligere SKM2012.502.BR©

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

Vestre Landsret tiltrådte ved en dom af 17/5 2013, at hovedanpartshaveren i et selskab, der havde erhvervet og udlejet en lejlighed til hovedanpartshaverens datter, skulle beskattes af værdien af rådigheden over lejligheden efter de skærpede, skematiske regler i ligningslovens § 16 A, stk. 5, jf. ligningslovens § 16, stk. 9.

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. 5, 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 den markedsleje, der kan ansættes for samme bolig.

Efter ordlyden af ligningslovens §§ 16, stk. 9 og 16 A, stk. 5 omfatter bestemmelserne om beskatning af værdi 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. 5.

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

Skattemyndighedernes praksis om beskatning af en hovedaktionær af værdi af fri bolig vedrørende en ejendom, der er stillet til rådighed for hovedaktionærens barn, har bag-

grund i motivudtalelserne til lov nr. 459 af 31/5 2000, hvor det anføres i de særlige bemærkninger til den nuværende § 16 A, stk. 5, 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 fordelen 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. 5 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 i denne situation. Dette skal antageligt ses i lyset af den - ganske forsigtige - tilkendegivelse herom i motiverne til lov nr. 459 af 31. maj 2000, jf. den ovenfor refererede formulering "*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, afsn. C.B.3.5.3.2.

Med offentliggørelsen af Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2008, 296 LSR blev imidlertid sendt de første officielle 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 blev siden tiltrådt af domstolene, jf. Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2009, 628 VL. Landsretten anførte i den forbindelse bl.a., at: *"Det fremgår af lovbemærkningerne, at der 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 person med tilknytning til hovedak-*

tionæren. Det fremgår af sagen, at lejlighederne blev erhvervet, da selskabet var under stiftelse, og at de kort efter blev udlejet til A's børn. Det fremgår også, at selskabet i det pågældende indkomstår ikke erhvervede eller udlejede andre ejendomme, og at det alene havde øvrige indtægter stammende fra A's konsulentvirksomhed. Lejlighederne blev efter ca. 3 år uden udlejning til andre overtaget af A's børn. Det er ikke heroverfor sandsynliggjort, at udlejningen ikke er sket som følge af A's bestemmende indflydelse i selskabet og i hans interesse. A skal derfor efter den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 10, medregne værdien af rådigheden over lejlighederne opgjort efter § 16, stk. 9, i den skattepligtige indkomst i det omfang, værdien overstiger den faktisk betalte leje."

Som det ses af præmisserne, er det efter den foreliggende domstolspraksis en betingelse for at undgå den skærpede beskatning, at hovedaktionæren i tilfælde, hvor der er tale om udlejning til nærtstående, eller i hvert fald til børn, kan løfte bevisbyrden for, at *"..udlejningen ikke er sket som følge af A's bestemmende indflydelse i selskabet og i hans interesse."*

Der er efterfølgende truffet en række afgørelser om skærpet beskatning af hovedaktionæren ved forældrekøb i selskabsregi. Fællesnævneren for de første offentliggjorte afgørelser på dette område, der udover de ovennævnte afgørelser omfatter Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2009, 144 LSR, er nærmere, at konkrete forhold har peget i retning af, at ejendommen er blevet erhvervet med det ene formål at tilvejebringe en bolig til barnet. I TfS 2008, 296 LSR ejede selskabet således alene 3 lejligheder, der alle i det væsentligste havde været udlejet til hovedaktionærens to døtre. I TfS 2009, 144 LSR havde den omhandlede lejlighed i hele ejertiden været udlejet til hovedaktionærens datter. Og i TfS 2009, 628 VL blev to lejligheder, der var erhvervet under selskabets stiftelse, straks udlejet til hovedaktionærens to børn, og 3 år senere overdraget til de to respektive børn. Lignende afgørelser er offentliggjort i SKAT´s Afgørelsesdatabase.

Med dommen ref. i TfS 2012, 277 BR synes praksis at være gået et skridt videre, således at en hovedanpartshaver blev beskattet efter de skematiske regler, uanset at hovedanpartshaverens udlejning af en del af ejendommen til barnet notorisk ikke var det eneste formål med erhvervelsen af ejendommen, ligesom det er tvivlsomt, om denne udlejning var det bærende formål. Videre blev inddraget det synspunkt, at selve den omstæn-

dighed, at selskabet beholdte ejendommen og udlejede denne til hovedanpartshaveren og dennes barn med underskud frem for at afhænde ejendommen, blev inddraget ved vurderingen af, om udlejningen var sket som følge af hovedanpartshaverens bestemmende indflydelse i selskabet, og i dennes interesse.

I den pågældende sag havde selskabet erhvervet den i sagen omhandlede ejendom i 1987 til brug for hovedanpartshaverens nu afdøde ægtefælles malervirksomhed. På anskaffelsestidspunktet blev ejendommens stueetage og kælder taget i brug i malervirksomheden, medens en lejlighed på ejendommens 1. sal blev udlejet til hovedanpartshaverens søn, og siden, fra 1996 og fremefter, til hovedanpartshaverens datter.

Malervirksomheden ophørte i 2001, og efter ægtefællens dødsfald i 2003 blev stueetagen indrettet til beboelse, hvorpå hovedanpartshaveren flyttede ind i 2004.

Det var her nærliggende at antage, at hverken selskabets erhvervelse af ejendommen eller den delvise udlejning af ejendommen i form af udlejning af ejendommens 1. sal til datteren var sket som følge af hovedanpartshaverens bestemmende indflydelse i selskabet og i dennes interesse. Hovedanpartshaveren blev imidlertid beskattet af rådigheden over datterens og egen lejlighed for indkomstårene 2004 – 2006. Denne skatteansættelse blev opretholdt, først af Landsskatteretten og siden af Retten på Frederiksberg med dommen ref. i TfS 2012, 277 BR med henvisning til, at hovedanpartshaveren ikke - under de i sagen foreliggende omstændigheder - havde sandsynliggjort, at udlejningen ikke havde fundet sted som følge af hovedanpartshaverens bestemmende indflydelse i selskabet og i hendes interesse.

Sagen afgjort ved Vestre Landsrets dom af 17/5 2013, ref. i **SKM2013.488.VL**, viser videre, at selskabets tidligere sporadiske erhvervelser og eventuelle salg af udlejningsejendomme ikke giver grundlag for at fravige de skematiske beregningsregler for opgørelse af værdi af rådighed over en helårsbolig vedrørende en bolig købt med henblik på udlejning til hovedaktionærens barn, jf. ligningslovens 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 9.

I denne sag havde et hovedanpartshaverselskab i en periode fra 1978 og fremefter erhvervet i alt 6 ejendomme, omfattende 2 erhvervsejendomme og 4 boligudlejningsejen-

domme. Den ene erhvervsejendom, og de 3 boligudlejningsejendomme var siden blevet solgt efter kortere åremål. Den sidst erhvervede af de 3 boligudlejningsejendomme var efter erhvervelsen i 1997 blevet udlejet til hovedanpartshaverens datter. Selskabet havde således i behold 1 erhvervsejendom erhvervet i 1992 samt 1 ejerlejlighed erhvervet af selskabet i 2005. Ejerlejligheden blev umiddelbart efter erhvervelsen udlejet til hovedanpartshaverens datter. I 2007 købte hovedanpartshaveren personligt en andel på 5 pct. af lejligheden med henblik på at opnå en højere belåning i kreditforening, idet kreditforeningen fandt grundlag for at ansætte lejlighedens kontantværdi til det dobbelte, hvis købet blev betragtet som et "forældrekøb". Sidenhen, i 2010, købte hovedanpartshaveren de resterende 95 pct. af lejligheden.

Hovedanpartshaveren blev beskattet af værdi af fri bolig efter de skematiske regler vedrørende ejerlejligheden for 2006 – 2008, og denne beskatning blev opretholdt af Landsskatteretten og domstolene.

Retten i Viborg, hvis præmisser blev tiltrådt af landsretten, konstaterede, at hovedanpartshaverselskabet tidligere i få tilfælde havde købt og solgt ejerlejligheder, men bemærkede, at der havde været tale om meget få og tidsmæssigt spredte handler, og at de to seneste handler var foretaget med henblik på datterens anvendelse af disse lejligheder. Retten fandt således ikke at kunne lægge til grund, at selskabet generelt havde drevet virksomhed med køb og salg af ejerlejligheder eller med udlejning af lejligheder, og fandt heller ikke påvist særlige grunde til, at det kunne være en sådan fordel for selskabet at erhverve en lejlighed til datterens brug, at dette i sig selv ud fra selskabets virksomhedsmæssige betragtning kunne være særlig velbegrundet. Retten fandt herefter, at det ikke kunne anses for tilstrækkelig godtgjort, at købet af den i sagen omhandlede ejerlejlighed var af selvstændig økonomisk interesse for selskabet, og udlodningsbeskatningen af hovedanpartshaveren efter § 16 A blev herefter fastholdt.

Som allerede anført ovenfor vil tidligere sporadiske erhvervelser og eventuelle salg af udlejningsejendomme således ikke give grundlag for at fravige de skematiske beregningsregler for opgørelse af værdi af rådighed over en helårsbolig, jf. ligningslovens 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 9.

Offentliggjort d. 23. juli 2013

Heroverfor står tilfælde, hvor selskabet ejer en større ejendomsportefølje, og hvor ingen konkrete omstændigheder peger i retning af et bærende hensyn om at tilvejebringe en bolig til et barn. I en sådan situation vil der – efter motiverne til ligningslovens § 16, stk. 9 og § 16 A, stk. 6 sammenholdt tillige med præmisserne for TfS 2009, 628 VL – næppe være grundlag for at beskatte forældrene af værdien af rådighed over en fri helårsbolig vedrørende en lejlighed udlejet til et barn.

I praksis foreligger enkle eksempler på, at der under sådanne omstændigheder ikke er rejst krav om beskatning efter de skematiske regler. Eksempelvis kan peges på Landsskatterettens kendelse af 19. november 2008, jr. nr. 06-03716, jf. tillige jr. nr. 06-03889, hvor hovedaktionæren alene blev beskattet af en skønsmæssigt fastsat markedsleje. Det blev bl.a. oplyst under sagen, at selskabet ejede 5 udlejningsejendomme, herunder ejendommen med det omtvistede lejemål mellem selskabet og hovedaktionærens barn. Den pågældende ejendom var en kollegieejendom, der efter erhvervelsen blev istandsat, bl.a. således, at flere af enkeltværelserne blev ombygget til 2-værelses-lejligheder. Se tillige Landsskatterettens kendelse af 4. december 2009, jf. nr. 09-01371.

Men det må antages, at selskabets aktiviteter på boligudlejningsmarkedet skal være substantielle, før der er grundlag for at fravige en udlodningsbeskatning efter ligningslovens § 16 A vedrørende lejligheder udlejet til en hovedaktionærs børn. Og her er tidligere enkeltstående udlejninger altså ikke tilstrækkeligt, jf. SKM2013.488.VL.

——— o ———