

Offentliggjort d. 15. marts 2022 på Vidensportalen V.dk

Skal boligaktieselskaber og beboerne beskattes af ”markedslejen” – eller er det nok at betale boligafgift?©

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

www.v.dk

Landsskatteretten offentliggjorde den 31. januar 2022 en afgørelse fra november 2021 om de skattemæssige konsekvenser ved et boliganpartsselskabs udlejning af lejligheder til anpartshaverne i selskabet.

Ved afgørelsen underkendte Landsskatteretten skattemyndighedernes beskatning af såvel selskab som anpartshavere af en fikseret (fiktiv) leje.

I visse tilfælde er et boligfællesskab organiseret som et aktieselskab eller et anpartsselskab, som på en række områder er undergivet samme regler som de almindeligt kendte andelsboligforeninger, dvs. reglerne i andelsboligloven.

Ved et boligaktieselskab forstås efter andelsboligloven et aktieselskab, hvor der til en aktie er knyttet brugsret til en beboelseslejlighed i selskabets ejendom. Ved et boliganpartsselskab forstås på samme vis et anpartsselskab, hvor der til en anpart er knyttet brugsret til en beboelseslejlighed i selskabets ejendom.

Da der er tale om selskaber, er boligaktieselskaber og boliganpartsselskaber endvidere undergivet reglerne i selskabsloven om aktie- og anpartsselskaber, for så vidt reglerne herom er anvendelige.

Og på samme baggrund er boligaktieselskaber og boliganpartsselskaber omfattet af de skattemæssige regler for selskaber.

Offentliggjort d. 15. marts 2022 på Vidensportalen V.dk

Dette har givet anledning til to afgørelser fra Landsskatteretten om forholdet mellem et boliganpartsselskab og selskabets anpartshavere, dvs. beboerne i selskabets ejendom.

Beskatning af en fiktiv leje

Baggrunden for sagen har utvivlsomt været den velkendte situation, hvor et selskab stiller en bolig til rådighed for hovedaktionæren eller eventuelt dennes nærtstående. Altså tilfælde, hvor der ikke er tale om et boligfællesskab organiseret som et aktie- eller anpartsselskab.

Skattereglerne er ganske klare for et selskab, der stiller en bolig til rådighed for en hovedaktionær.

I en sådan situation skal selskabet beskattes af markedslejen for boligen. Dette gælder, uanset om hovedaktionæren m.v. kun har betalt en mindre eller ingen leje.

Herudover skal hovedaktionæren som udgangspunkt udbyttebeskattes, for det første, af differencen mellem på den ene side den betalte leje og på den anden side markedslejen for boligen, da differencen, dvs. den manglende betalte leje, anses for tilgået aktionæren.

Udbyttebeskatningen af hovedaktionæren er dog ikke gjort med det. Efter særregler om en skærpet, skematisk beskatning af en fri bolig skal hovedaktionæren således i mange tilfælde yderligere beskattes af differencen mellem markedslejen og en eventuelt højere leje opgjort efter de skematiske regler. Selv om hovedaktionæren rent faktisk betaler markedslejen for selskabets ejendom, skal aktionæren alligevel udbyttebeskattes på grundlag af en leje opgjort efter de skærpede, skematiske regler.

Reglerne medfører eksempelvis, at hvor hovedaktionæren ikke har betalt nogen leje, indtræder der dobbeltbeskatning af én og samme fiktive indtægt, nemlig markedslejen. Herudover vil hovedaktionæren typisk blive beskattet af et yderligere beløb, opgjort som forskelsbeløbet mellem markedslejen og en leje opgjort efter de skærpede, skematiske regler.

Offentliggjort d. 15. marts 2022 på Vidensportalen V.dk

Selv om der i princippet er tale om udbytte fra selskabet, skal hovedaktionæren beskattes af denne type udbytte som personlig indkomst, dvs. med op til højeste marginale skattesats.

Beskatningen efter reglerne er komplekse og vil bl.a. kunne involvere reglerne om aktionærlån.

Bestemmende indflydelse mv.

Det er efter loven en grundlæggende betingelse for at fastsætte en fiktiv leje til beskatning i hovedaktionærforhold, at aktionæren har en ”bestemmende indflydelse” på selskabet. Ved bestemmende indflydelse forstås i den forbindelse ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne.

Oveni kommer de skærpede reglerne om opgørelse af værdien af en bolig, som selskabet stiller til rådighed for hovedaktionæren. Disse regler kan anvendes, hvor aktionæren - herunder sammen med aktionærens nærmeste familie - ejer eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller råder eller i den ovennævnte periode har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien.

Beskatning af et boliganpartsselskab

I sagen afgjort af Landsskatteretten den 12. november 2021 havde Skattestyrelsen iværksat en lignende beskatning af et boliganpartsselskab omfattet af andelsboligloven, og beskatning af anpartshaverne, som boede i selskabets ejendom.⁽¹⁾

Boliganpartsselskabets ejendom på 3 etager omfattede 6 lejligheder. 4 lejligheder på hver 82 m² var fordelt med 2 lejligheder i ejendommens stueetage og på første sal, mens de 2 sidste lejligheder på hver 60 m² lå på 2. etage.

¹⁾ SKM2022.38.LSR og SKM2022.41.LSR

Offentliggjort d. 15. marts 2022 på Vidensportalen V.dk

Anparterne i selskabet, som havde en indskudskapital på 132.000 kr., var fordelt forholdsmæssigt mellem de 6 beboere med 4 anparter på hver nom. 24.000 kr. til beboerne i de store lejligheder og 2 anparter på hver nom. 18.000 kr. til beboerne i de små lejligheder.

Beboerne i de store lejligheder betalte hver en månedlig boligafgift på 2.500 kr. og beboerne i de små lejligheder en månedlig boligafgift på 1.875 kr. Boligafgiften var i henhold til vedtægterne fastsat således, at afgiften var tilstrækkelig til at dække løbende driftsudgifter, afdrag på prioriteter og passende henlæggelser til hovedstandsættelse.

Lille "leje"

Efter det daværende SKATs opfattelse var der en væsentlig forskel mellem på den ene side, hvad beboerne (anpartshaverne) betalte i boligafgift, og på den anden side, hvad beboerne efter SKATs opfattelse burde have betalt i "leje" for den bolig, som beboerne havde ret til at bebo.

Efter SKATs opfattelse var der ganske vist ingen af beboerne, der ejede en så stor del af selskabskapitalen, at lovens krav om en "bestemmende indflydelse" på anpartsselskabet var opfyldt. Men de 6 beboere havde efter SKATs opfattelse en fælles interesse i at betale en lav leje, og der forelå derfor ifølge SKAT klart et interessefællesskab mellem anpartshaverne.

Konsekvensen af SKATs synspunkt var for det første, at selskabet, der ejede ejendommen, skulle beskattes af forskellen mellem den betalte boligafgift og den højere markedsleje for hver af de 6 beboere i selskabets ejendom. For det pågældende indkomstår, 2016, drejede det sig om i alt 109.200 kr.

På samme grundlag skulle der efter SKATs opfattelse ligeledes ske beskatning af hver af de 6 beboere af forskellen mellem den betalte boligafgift og den højere markedsleje. SKATs synspunkt var nærmere, at ejerne havde fået en udlodning fra selskabet på dette beløb.

Offentliggjort d. 15. marts 2022 på Vidensportalen V.dk

Det var åbenbart, at hvis denne afgørelse stod ved magt, ville den underminere økonomien i andelsforeninger, der lovligt er organiseret som aktie- eller anpartsselskaber og i øvrigt undergivet reglerne i andelsboligloven.

SKATs afgørelser blev påklaget til Landsskatteretten, hvor der under sagens behandling blev indhentet en sagkyndig vurdering af markedslejen for de 6 lejligheder.

Den sagkyndige vurderingsmand nåede frem til, at uanset hvilke forudsætninger markedslejen blev vurderet efter, var markedslejen efter den sagkyndiges opfattelse højere end boligafgiften.

Det skulle dog vise sig unødvendigt at fastsætte en markedsleje for de 6 lejligheder, da Landsskatteretten ud fra helt andre betragtninger konkluderede, at der ikke var grundlag for at gennemføre denne beskatning, hverken af selskabet eller af de 6 beboere (anpartshavere).

Landsskatterettens afgørelse

Efter Landsskatterettens opfattelse forelå der ikke det fornødne lovgrundlag⁽²⁾ for at beskatte selskabet og anpartshaverne af en fikseret leje svarende til forskellen mellem den betalte boligafgift og den leje, der kunne være fastsat efter lejelovgivningen for en tilsvarende lejlighed i en udlejningsejendom.

Landsskatteretten lagde herved til grund, at det pågældende anpartsselskab (boliganpartsselskabet) var omfattet af lov om andelsboliger og andre boligfællesskaber, og lejeloven og boligreguleringsloven fandt derfor ikke anvendelse.

Efter Landsskatterettens opfattelse kunne der følgelig ikke være tale om, at man skatteretligt kan kræve, at der betales en husleje bedømt efter disse regler.

²⁾ Hverken efter ligningslovens § 2 eller statsskattelovens § 4, litra b.

Offentliggjort d. 15. marts 2022 på Vidensportalen V.dk

Efter Landsskatterettens opfattelse var der endvidere ikke oplyst forhold, der kunne be-
grunde, at boligafgiften - bedømt for andelsboliger og andre boligfællesskaber - kunne
anses for at være for lav, og at der var grundlag for at korrigere den.

Herefter tilsidesatte Landsskatteretten SKATs afgørelse.

Kommentar

Landsskatteretten har ved denne afgørelse af 12. november 2021 afvist muligheden for
at fikse en leje for boligaktie- og boliganpartsselskaber og selskabernes beboere, hvor
selskabet er omfattet af andelsboligloven (lov om andelsboligforeninger og andre bolig-
fællesskaber).

Tilsvarende må antages at gælde for andelsboligforeninger omfattet af andelsboligloven.

Andelsboliger og boliger i boligaktie- og boliganpartsselskaber har dels karakteristika,
der kendetegner ejerboliger, og dels karakteristika, der kendetegner lejeboliger. Det er
disse særlige karakteristika, der undertiden giver vanskeligheder ved den skatteretlige
vurdering af boligfællesskaberne.

Problemstillingen omkring SKATs tilbagebetaling af for meget opkrævet ejendomsskat
til andelsboligforeninger m.v. er et andet eksempel, hvor de forskellige karakteristika
har givet anledning til vanskeligheder. I disse sager har foreningen eller selskabets hånd-
tering af den tilbagebetalte ejendomsskat - herunder ved en eventuel tilbagebetaling til
andelshaverne - således givet anledning til en del problemer, jf. bl.a. artiklerne ”Skat af
udlodning/tilbagebetaling fra andelsboligforeningen” og ”Andelsboligforeninger –
Hvordan anvendes overskydende ejendomsskat”.

— o —