

Offentliggjort på Vidensportalen V.dk d. 5. april 2022

Når aktieselskabet afholder udgifter i aktionærens interesse[©]

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

www.v.dk

En læser har for nylig spurgt til de skattemæssige forhold ved køb af en ubebygget sommerhusgrund.

Grunden lå mellem læserens eget sommerhus og havet. Læseren overvejede nu at købe den ubebyggede grund for at bevare havudsigten fra sit sommerhus. Ét af læserens spørgsmål var på den baggrund, om grunden kunne placeres i læserens anpartsselskab.

Med dette spørgsmål taler læseren ind i en større problemkreds om beskatningen i tilfælde, hvor et selskabs aktiviteter (også) drejer sig om at pleje anpartshaverens / aktionærens personlige interesser.

I læserens eksempel om selskabets køb af en sommerhusgrund kan anføres det synspunkt, at selskabet ved grundkøbet foretager en langsigtet investering med mulighed for en ikke ubetydelig gevinst ved et senere salg.

Modsynspunktet er, at selskabets køb af grunden sker med det ene formål at sikre eneanpartshaverens havudsigt fra hans private sommerhus. Oveni kommer, at købet må anses som en gold - faktisk underskudsgivende - investering i ejertiden, som tilmed påfører selskabet en risiko for tab ved et senere salg.

Var det en fremmed, der ejede den pågældende grund, ville det utvivlsomt koste noget, hvis denne fremmede ejer skulle acceptere en klausul om, at der - til glæde for læseren -

Offentliggjort på Vidensportalen V.dk d. 5. april 2022

ikke måtte opføres et sommerhus på grunden i en længere periode, f.eks. i læserens restlevetid.

Man kan uden besvær forestille sig, at Skattestyrelsen i denne situation måske navnlig vil hæfte sig ved investeringens formål og rentabilitet i ejertiden. Det forudsættes naturligvis, at den pågældende læser afgiver den hele og fulde sandhed om begrundelsen for dispositionen.

Det kan få ubehagelige skattemæssige konsekvenser for eneanpartshaveren.

Problemstillingen kan genfindes i flere afgørelser fra domstolene, herunder den nedenfor omtalte afgørelse om køb af en dressurhest i et selskab.

Beskatningen af ydelser mellem selskab og en hovedaktionær rummer mange facetter og indebærer vanskelige grænsedragninger. Oveni kommer en række særregler, dels om beskatningsgrundlaget og dels om den effektive beskatning af ydelser fra selskab til aktionær, eksempelvis således, at der skal anvendes skærpede regler i form af standardiserede værdier, der ligger over markedspriser. Nogle hovedlinjer kan dog trækkes op.

Udgangspunktet

Det skatteretlige udgangspunkt er, at selskab og aktionær - også i skatteretlig sammenhæng - optræder og virker uafhængigt af hinanden. Både selskab og aktionær kan som udgangspunkt påbegynde og drive en hvilken som helst virksomhed, ligesom parterne som udgangspunkt kan købe, eje og sælge et hvilket som helst aktiv uafhængigt af hinanden.

Dispositioner mellem selskab og hovedaktionær

Udgangspunktet er videre, at først når et selskab foretager transaktioner med en hovedaktionær, vil dispositionerne blive omfattet af skattelovgivning og -praksis for transaktioner mellem selskab og aktionær.

Offentliggjort på Vidensportalen V.dk d. 5. april 2022

Direkte eller indirekte nettooverførsler af midler fra selskab til aktionær skal beskattes hos aktionæren som udbytte, løn m.v. Der gælder ikke blot ordinært udbytte i form af kontante midler, men som udgangspunkt tillige enhver overførsel af formuegoder af pengeværdi fra selskab til aktionær uden relevant modydelse. Et klassisk eksempel er selskabets salg af en fast ejendom til aktionæren til underpris.

I skattelovgivningen er fastsat regler om opgørelse af værdien af ikke-kontante overførsler mellem selskab og aktionær.

Hovedbestemmelsen for beskatning af transaktioner mellem selskab og aktionær stammer fra 1998 og fastslår - *meget* summarisk gengivet - at aktionærer med bestemmende indflydelse på et selskab skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

For visse aktiver er der fastsat særregler om opgørelse og beskatning af ikke-kontante formuegoder, der overføres til aktionæren. Det klassiske eksempel er opgørelse og beskatning af værdien af privat rådighed over visse aktiver, som selskabet måtte stille til rådighed for aktionæren, f.eks. fri bil og fri bolig.

Ydelser i tredjemands (og aktionærens) interesse

Udbyttebeskatning af aktionærer er udstrakt til at omfatte også tilfælde, hvor en ydelse fra selskabet tilfalder en fremmed, men hvor ydelsen anses at være afholdt i aktionærens interesse. Den skatteretlige konstruktion er, at selv om ydelsen fra selskabet tilfalder en fremmed, må ydelsen anses at ”*have passeret aktionærens økonomi.*”

Et praktisk eksempel er rådighedsbeskatning af aktionæren i tilfælde, hvor selskabet stiller aktiver til rådighed for aktionærens nærtstående, f.eks. en bolig, som selskabet stiller til rådighed for (udlejer til) aktionærens barn.

Offentliggjort på Vidensportalen V.dk d. 5. april 2022

Denne type aktionærbeskatning er ikke begrænset til ydelser, der tilfalder aktionærens nærtstående, men kan også omfatte ydelser til en fremmed. Den klassiske afgørelse på området er en sag afgjort af Højesteret i 1999 om et anpartsselskab, som havde ydet et tilskud på 700.000 kr. til en professionel fodboldklub.⁽¹⁾ Eneanpartshaveren var ulønnet direktør for klubben, og ejede nominelt 10.000 kr. aktier i klubben, som var organiseret som et aktieselskab.

Højesteret tiltrådte i denne sag skattemyndighederne udbyttebeskatning af eneapartshaveren af de 700.000 kr., da *ydelser af de 700.000 kr. ingen tilknytning havde til anpartsselskabets erhvervmæssige virksomhed, men alene var begrundet i eneapartshaveren ideelle interesse i den virksomhed, som blev udøvet af sportsklubben, hvor han var ulønnet direktør og bestyrelsesmedlem.*

Mere typisk er nok bidrag til den lokale sportsklub, hvor aktionærens børn dyrker sport. Er reklameværdien for selskabet behersket, vil bidraget almindeligvis på samme måde aflejre sig i en udbyttebeskatning hos aktionæren. Et skoleeksempel er her et tilfælde, hvor et aktieselskab sponsorerede hovedaktionærens datters ridesport.⁽²⁾

I en senere afgørelse fra Højesteret⁽³⁾ blev dog på den anden side fastslået, at et selskabs bidrag ydet til en forening m.v. med almenvelgørende formål m.v., hvor foreningen er godkendt af skattemyndighederne til at modtage fradragsberettigede gaver, som udgangspunkt ikke vil udløse en udbyttebeskatning af aktionæren. Dette selv om sådanne gaver som udgangspunkt forventes at blive ydet ud fra en ideel interesse i at fremme foreningens formål.

¹⁾ TfS 1999, 728 HR

²⁾ TfS 1998, 484 HR

³⁾ SKM2009.29.HR

Offentliggjort på Vidensportalen V.dk d. 5. april 2022

Mérbeskatning af aktionærer

Beskatningen af aktionærer vedrørende selskabets dispositioner rækker imidlertid i nogle tilfælde videre endnu.

Et eksempel er praksis om værdiansættelse af boliger, som for selskabets regning er blevet opført eller ombygget efter aktionærens særlige ønsker og herefter solgt til aktionæren.

Udgangspunktet for parternes fastsættelse af salgssummen er boligens værdi ved salg til en fremmed, jf. ovenfor om pligt til at anvende samme priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner som ved transaktioner mellem selskabet og en uafhængig part.

Men er selskabets anskaffelsessum for ejendommen *højere* end ejendommens handelsværdien, og har anskaffelsen og/eller ombygningsudgifterne fundet sted indenfor en kortere årrække, vil den skattemæssige overdragelsessum blive fastsat til selskabets anskaffelsessum – og altså *ikke* den lavere handelsværdi ved salg til en fremmed.

Som begrundelse for at tiltræde denne beskatning anførte Højesteret i den principielle sag på området fra 2007, 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. Dette er for så vidt angår en hovedaktionær i overensstemmelse med armsslængde-princippet i ligningslovens § 2.

Højesteret finder, 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. Højesteret finder endvi-

Offentliggjort på Vidensportalen V.dk d. 5. april 2022

dere, at en sådan udlodning kan konstateres og beskattes i det år, hvor salget til hovedaktionæren finder sted.”

En lignende afgørelse blev i 2016 truffet af Østre Landsret vedrørende et selskabs køb af et saneringsmodent sommerhus på en attraktiv grund, som tre år senere blev solgt til hovedanpartshaveren med et tab på godt 500.000 kr.⁽⁴⁾ Hovedanpartshaveren blev udbyttebeskattet af tabet på de godt 500.000 kr. på baggrund af landsrettens konklusion, hvorefter *selskabets tab ved salg af ejendommen måtte anses for lidt i hovedanpartshaverens interesse, og der foreligger derfor maskeret udbytte.*

Andre køb af aktiver i aktionærens interesse

Det ses også i praksis, at et selskab køber aktiver eller entrerer i virksomhed, der ikke har nogen nær forbindelse, om nogen overhovedet, med selskabets hidtidige virksomhed, men hvor der kan spores en interesse for netop dette aktiv eller denne virksomhed hos aktionæren.

Centralt for vurderingen af spørgsmålet om de skattemæssige konsekvenser ved selskabets køb af sådanne aktiver m.v., er spørgsmålet, om selskabet må antages at ville have foretaget investeringen m.v. uden hensyntagen til aktionærens ønsker.

Der foreligger i domstolspraksis flere eksempler på, at ”smertegrænsen” for accept af usædvanlige dispositioner i selskabet er overskredet - og da med udbyttebeskatning af aktionæren til følge.

Et eksempel er en sag afgjort af Østre Landsret i 2004 om en hovedanpartshavers overdragelse af en motorbåd til eget selskab.⁽⁵⁾ Landsretten lagde til grund for afgørelsen, at selskabets erhvervelse af båden var begrundet i et ønske om at udligne anpartshaverens mellemregning med selskabet, og at denne udligning måtte anses for at være sket med et

⁴⁾ SKM2016.633.LSR

⁵⁾ SKM2004.107.ØL

Offentliggjort på Vidensportalen V.dk d. 5. april 2022

usædvanligt betalingsmiddel, som indebar, at liggeomkostninger og risiko for værditab blev overvæltet på selskabet. Hertil kom, at selskabets erhvervelse af båden ikke havde nogen tilknytning til selskabets drift. Landsretten fandt på den baggrund, at:

”salget af båden til selskabet ikke var en forretningsmæssig begrundet disposition og ikke skete på normale handelsmæssige vilkår mellem uafhængige parter. Landsretten tiltræder derefter Landsskatterettens vurdering, hvorefter overdragelsen af båden til selskabet må anses som et udslag af [anpartshaverens] bestemmende indflydelse i selskabet.”

Herefter blev anpartshaveren udbyttebeskattet af selskabets udgifter til båden i selskabets ejertid samt af selskabets tab ved videresalg af båden.

Dressurhesten

Et andet eksempel er en sag afgjort af Østre Landsret i 2012 om et selskabs køb af en dressurhest.⁽⁶⁾ Selskabet havde købt hesten for ca. 1,8 mio. kr., men de løbende udgifter vedrørende hesten var betalt af hovedanpartshaveren personligt. Skattemyndighederne beskattede anpartshaveren af købesummen for hesten på de 1,8 mio. kr. som udbytte.

Landsskatteretten - der lagde til grund, at anskaffelsen af hesten måtte anses for sket udelukkende for at tilgodese anpartshaverens personlige interesse, herunder hans datters interesse for ridning - anførte herved, at **eventuelle omkostninger** og **tab** herved derfor måtte anses som afholdt i anpartshaverens interesse, jf. dommen om motorbåden. Da hesten fortsat var ”i behold” i selskabet, blev udbyttebeskatningen af de 1,8 mio. kr. ophævet.

Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene, hvor hovedanpartshaveren ved Østre Landsret blev udbyttebeskattet af den værdi, som han havde haft af at have fået stillet hesten til rådighed af sit selskab.

⁶⁾ SKM2012.621.ØL

Offentliggjort på Vidensportalen V.dk d. 5. april 2022

Østre Landsret var herved enig med Landsskatteretten og skattemyndighederne i, at selskabets anskaffelse af hesten - set i lyset af selskabets øvrige erhvervmæssige virksomhed - måtte anses for at være sket udelukkende for at tilgodese anpartshaverens personlige interesser, herunder datterens interesse for ridning.

Fælles for afgørelserne er, at selskabernes erhvervelse af de respektive aktiver ikke kunne anses som en forretningsmæssigt begrundet disposition, og dispositionerne gav derfor på forskellig vis anledning til udlodningsbeskatning af hovedaktionæren.

Placering af sommerhusgrunden i selskabet

Vender vi herefter tilbage til læserens spørgsmål om de skattemæssige konsekvenser ved at placere sommerhusgrunden i selskabet, er det centrale spørgsmål, om selskabet må antages at ville have foretaget investeringen uden hensyntagen til aktionærens ønsker, dvs. om et køb er begrundet i forretningsmæssige overvejelser - eller om et køb snarere eller måske udelukkende må anses som et udslag af læserens bestemmende indflydelse i selskabet.

Et selskabs køb af en fast ejendom må som det klare udgangspunkt anses som en forretningsmæssigt begrundet investering, for så vidt købet i øvrigt ligger inden for selskabets formål. Det gælder herunder et selskabs aktiviteter med boligudlejning, uanset om virksomheden omfatter udlejning til hovedaktionæren eller dennes nærtstående, dvs. forældrekøb.

Har selskabet imidlertid kun det ene formål med købet af en ubebygget sommerhusgrund at sikre aktionærens (læserens) havudsigt ved køb af grunden, er der gode muligheder for, at grundkøbet vil påkalde sig skattemyndighedernes interesse.

Og som det fremgår af praksis, vil forskellige muligheder for at udbyttebeskatte aktionæren af en vederlagsfri fordel ved den fortsatte havudsigt kunne være i spil.

————— O —————