

Hovedaktionærbeskatning

med fokus på de skattemæssige problemstillinger
mellem selskab og hovedaktionær

Taxation of shareholders
emphasizing on the tax challenges
between company and shareholder



CBS – Copenhagen Business School
Master i Skat

Af: Jannie Strøm Skjærbæk
Vejleder: Lars Terkilsen

Aflevering: 15. april 2020

Indholdsfortegnelse

| | |
|---|----|
| 1. Executive summary | 3 |
| 2. Indledning..... | 5 |
| 2.1 Problemformulering | 6 |
| 2.2 Afgrænsning | 6 |
| 2.3 Metode..... | 7 |
| 2.4 Kildekritik..... | 8 |
| 3. Driftsomkostning..... | 9 |
| 3.1 De grundlæggende fradragskriterier..... | 9 |
| 4. Dispositioner mellem aktionær og selskab..... | 13 |
| 4.1 Interesseforbundne parter | 13 |
| 4.2 Afgrænsningen mellem driftsomkostning og privat udgift..... | 15 |
| 4.2.1 Særlige fokusområder..... | 17 |
| 4.3 Afgrænsning mellem driftsaktiv og privat formuegode | 23 |
| 4.3.1 Rådighedsbeskatning | 23 |
| 4.3.2 Særligt vedrørende ejendomme | 24 |
| 4.3.3 Praksis..... | 26 |
| 4.4 Sammenfatning..... | 27 |
| 5. Skattemyndighedernes korrektion | 28 |
| 5.1 Udbyttebegrebet | 28 |
| 5.2 Maskeret udbytte | 29 |
| 5.3 Praksis..... | 35 |
| 5.4 Sammenfatning..... | 38 |
| 6. Reparationsmuligheder..... | 39 |
| 6.1 Betalingskorrektion | 40 |
| 6.2 Omgørelse..... | 42 |
| 6.3 Sammenfatning..... | 44 |
| 7. Konklusion og perspektivering..... | 46 |
| 8. Litteraturliste | 48 |

1. Executive summary

In the area of tax law, it is extremely important who the right cost carrier is. This is because of the different taxation of income and different deductions for costs for persons and companies. The first element is that corporate income is taxed a lot lower than the income of persons, in addition, persons do not have the same opportunities to deduct costs in their income as companies.

A shareholder and his company are independent legal entities and taxpayers and they are free to trade among themselves. In many smaller companies, the shareholder is the sole owner of the company, as well as he is employed by the company as a director. In their ordinary course of business and the ordinary (and legal) tax planning for company and shareholder there may be various transactions between them. What is special about these transactions are that the shareholder, based on his partnership with the company, may have incentives for the transactions not to take place on market terms but at special prices that are financially favorable for one or both parties.

He has an incentive to "hide" expenses in the company where he can receive a tax deduction, and the expense is not subject to the usual double taxation. In the meantime, he has an incentive to let the company buy property and allow the company to pay its current expenses, without paying tax.

The consequence of the above actions is that the tax authorities have the opportunity to make corrections, but challenges then come from the fact that far from all major shareholders have done these actions based on a deliberate goal of tax evasion. A correction may affect the ignorant shareholder, who was convinced that he acted based on market conditions and therefore was avoiding corrections.

It is a jungle for the shareholders to figure out what the rules and regulations are. They must always be careful about whether the tax authorities will interpret the situation differently. And in some situations, they have acted to the best of their ability and are convinced that they have followed the rules but are nevertheless caught in an interpretative case where the courts are now beginning to consider the disposition or whether the ownership of the asset itself in the interests of the company.

Of course there are shareholders who deliberately try to circumvent the rules and find new ways that are most profitable for tax purposes. But, in this jungle of rules shareholders who have tried to act according to the rules will also be caught. It is possible they end up not having the option of payment correction or conversion because there may be an unproven assumption that shareholders will always try to save or postpone taxes. In general, legal rules should be formed in a way that they are understandable to citizens, advisers and authorities, so that a given action provides a predictable

picture of their tax consequences. This while being objective and can be used for an objective assessment of the individual situation.

In relation to legal regulations and practices regarding property, the thesis finds it difficult to see the specific guidelines in this area. Although there are gradually many judgments in this area, the doubt may arise that if the details of our situation is a little bit different what are then the tax consequences? The area must be considered to be in a gray zone as not all possible scenarios can be listed in a law. Therefore general guidelines should be drawn up for the assessment to be made, of what taxation shareholders, companies and advisers should expect in the given situation.

2. Indledning

Indenfor skatteretten er det yderst væsentligt, hvem der er rette omkostningsbærere. Dette skyldes at der for fysiske personer og selskaber er forskellig beskatning af nettoindkomsten og forskellige fradragmuligheder for omkostninger. Det første element er, at selskabsindkomst beskattes en del lavere end lønindkomst hos fysiske personer, derudover har fysiske personer ikke samme muligheder for at fratække driftsomkostninger i deres lønindkomst som selskaber.

En hovedaktionær og hans selskab er selvstændige juridiske enheder og selvstændige skattesubjekter og de kan frit handle indbyrdes. I mange mindre selskaber er hovedaktionæren ene-ejer af selskabet samtidig med at han er ansat i selskabet som direktør. I deres helt almindelige virke og den almindelige (og lovlige) skatteplanlægning for selskab og hovedaktionær kan der forekomme forskellige dispositioner mellem disse, såsom løn, pensionsordning, udlejning af fast ejendom, overdragelse af formuegoder, udlån af midler fra hovedaktionær til selskab og omvendt. Disse dispositioner skal behandles og beskattes efter almindelig skatteregler for det enkelte område. Det særlige i disse dispositioner er, at hovedaktionæren på baggrund af hans interessefælleskab med selskabet kan have incitament til, at dispositionerne ikke foregår på markedsvilkår men til særlige priser der er skattemæssigt gunstigt for den ene eller begge parter.

Han har incitament til at ”gemme” udgifter i selskabet, hvor han kan få skattemæssigt fradrag, og udgiften er ikke underlagt den sædvanlige dobbeltbeskatning. Samtidig har han incitament til at lade selskabet købe formuegoder og lade selskabet afholde de løbende udgifter hertil, uden eller i begrænset omfang at lade sig beskatte heraf.

Konsekvensen af ovenstående handlinger er, at skattemyndighederne har mulighed for at foretage korrektion, men udfordringer kommer dernæst i, at det langt fra er alle hovedaktionærer der har foretaget disse handlinger på baggrund af en bevidst målsætning om skatteundgåelse eller skatteudskydelse. En korrektion kan ramme den uvidende hovedaktionær, der var af den overbevisning, at han handlede på baggrund af markedsvilkår og derved var sikret. Den almindelige skatteyder og hovedaktionær har i langt de fleste tilfælde ikke den nødvendige kompetence til at se konsekvenserne af, hvad de anser for at være en uskyldig disposition.

Om hovedaktionæren efterfølgende kan få godkendt omgørelse af dispositionen er tvivlsomt, da der er helt klare betingelser for hvornår en omgørelse kan godkendes. Hvis en hovedaktionær er af den overbevisning, at hvis der er begået fejl laves det ”bare” om ved en omgørelse, er dette ikke nødvendigvis tilfældet.

Denne masterafhandling vil med udgangspunkt i lovgivningen og den omfattende praksis på området, tydeliggøre hvad konsekvensen for hovedaktionæren er, hvis skattemyndigheder har et andet synspunkt af, hvorvidt dispositionen er foretaget i selskabets interesse eller om de anser dispositionen for at være foretaget udelukkende i hovedaktionærens private interesse.

2.1 Problemformulering

Det er uundgåeligt at en hovedaktionær på et eller andet tidspunkt har økonomiske dispositioner med hans selskab.

Jeg vil i denne masterafhandling tydeliggøre problemstillingen gennem lovgivningen og praksis, ved at besvare følgende spørgsmål:

- Hvad karakteriserer en driftsomkostning der kan fradrages i selskabet og hvordan adskiller den sig fra hovedaktionærens privatøkonomi/privatforbrug?
- Hvilken skatteretlig konsekvens får begrebet rette omkostningsbære for hovedaktionæren og selskabet, hvis skattemyndighederne mener at udgiften eller formuegodet ikke vedrører selskabet men er en privat udgift for hovedaktionæren?
- Hvilke muligheder har hovedaktionæren hvis der sker en u hensigtsmæssig korrektion fra skattemyndighederne af en foretaget disposition mellem hovedaktionæren og hans selskab?

2.2 Afgrænsning

Problemstillingerne mellem en hovedaktionær og hans selskab er mange, men der lægges vægt på de situationer hvor hovedaktionær og selskab har direkte økonomiske dispositioner med hinanden. Der afgrænses fra området om beskatning af øvrige personalegoder for almindelige lønmodtager og problematikkerne afledt heraf.

I denne masterafhandling vil der udelukkende blive inddraget danske skatteregler for danske selskaber og kapitalejere der er skattepligtige til Danmark. Der tages ligeledes udgangspunkt i at betegnelsen selskab omfatter både aktie- og anpartsselskaber, ligeså omfatter betegnelsen hovedaktionær både hovedanpartshaver og hovedaktionær. Hoved

Omkring problematikken i skattemyndighedernes korrektion af priser og/eller vilkår i en aftale mellem hovedaktionær og selskab afgrænses fra problemstillingen om at disse korrektioner kan medvirke til et ulovligt aktionærlån opstår og konsekvenserne herved.

I gennemgangen af retskilderne vurderes ikke om der er forskel på den skattemæssige behandling om hvorvidt det er en aktionær med bestemmende indflydelse eller en mindretals aktionær. I opgaven tages udelukkende udgangspunkt i aktionærer med bestemmende indflydelse, i opgaven betegnet som hovedaktionær.

En af problemstillingerne tidligere var at afdække om hovedaktionærens løn og udbytte fra selskabet var korrekt fordelt. Dette var begrundet i en betydelig forskel i beskattningen af de to elementer. Da beskattningen er ændret således, at der nu ikke er betydelig forskel mere vurderes problemstillingen omkring hvorvidt overførsler af enten penge eller værdier til hovedaktionæren uden at blive beskattet at være langt mere væsentlig.

2.3 Metode

Denne masterafhandlingen vil beskrive, analysere og systematisere gældende ret, og følger derfor den retsdogmatiske metode.¹ Det er igennem fortolkningen af retskilderne at den korrekte løsning på et juridisk problem skal findes.

Først og fremmest tager masterafhandlingen udgangspunkt i lovgivningen. Analysen af gældende ret begynder således med en ordlydsfortolkning af lovteksten. Derudover inddrages formålsfortolkning ved at analysere lovforarbejderne. Lovforarbejderne tillægges normalvis en høj retskildeværdi².

I det omfang loven og deres forarbejder ikke giver en fyldestgørende vejledning i anvendelsesområdet, vil der i analysedelen blive inddraget retspraksis, administrativ praksis, vejledninger og øvrig juridisk litteratur på området.

Ved anvendelse af praksis vil der primært blive inddraget domsstolspraksis, da denne har forrang i forhold til administrativ praksis, herunder afgørelser fra Landsskatteretten. Da der findes omfattende praksis indenfor rette omkostningsbærer- og maskeret udlodnings-problematikken, er det relevant at fremhæve, at selvom den administrative praksis ikke har præjudikatværdi over for domstolene, tillægges den betydning ved domsafsigelserne på området, og derfor udgør det en vigtig del af masterafhandlingens analysedel.

¹ Retskilder og Retsteorier s. 29

² Lærebog om indkomstskat s. 133.

Den juridiske litteratur har den laveste retskildeværdi og vil blive anvendt i begrænset omfang, men inddrages hvor det er relevant, blandt andet som et fortolkningsbidrag til gældende ret og praksis.

2.4 Kildekritik

Til besvarelse af masterafhandlingens problemformulering, er der anvendt både gældende og tidligere lovgivning, og tilhørende forarbejder og bemærkninger. For at opnå en objektiv fortolkning af loven og dens forarbejder, er der derudover anvendt juridisk litteratur inden for det pågældende område. Der er anvendt litteratur af forskellige forfattere for at opnå den størst mulige objektivitet. Den juridiske litteratur vurderes at være pålidelige, da forfatterne er professorer inden for skatteretten samt anerkendte skatteadvokater. Derudover er skattemyndighedernes cirkulærer og den juridiske vejledning anvendt. Disse er et udtryk for skattemyndighedernes egen fortolkning af gældende ret og er således ikke bindende for domstolene, derfor kan domstolene have en anden fortolkning end skattemyndighederne. Jeg har derfor forholdt mig kritisk til indholdet, men for masterafhandlingens emne er det vigtigt at jeg forholder mig til skattemyndighedernes holdninger og fortolkninger.

3. Driftsomkostning

Indenfor skatteretten er der forskel på hvordan indtægter skal beskattes samt hvordan udgifter kan give fradrag hos henholdsvis personer og selskaber. Derfor er det vigtigt, at både indkomster og omkostninger placeres hos de rette indtægts- og omkostningsbærere. At indtægter og udgifter skattemæssigt behandles forskelligt hos personer og hos selskaber giver personer med bestemmende indflydelse over et selskab incitamentet til at placere indtægter og omkostninger hos de selskaber eller personer, hvor det er skattemæssigt mest rentabelt. Vurderingen af om en omkostning er placeret det rette sted (hos den rette juridiske enhed) foretages ud fra de almindelige skatteretlige principper i SL §§4-6. Bestemmelserne i SL §4-6 er generelle og de suppleres med en lang række specialbestemmelser i den øvrige skattelovgivning, der enten udvider eller begrænser skattepligten eller fradragsmuligheden.

Det fremgår af sammenhængen mellem SL §§4-6, at det er en nettoindkomst der skal beskattes. Den opgøres som forskellen mellem de skattepligtige indtægter jf. SL §§4-5 og de fradragsberettigede driftsomkostninger jf. SL §6 samt de øvrige bestemmelser i skattelovgivningen.

Dog ses der en forskel på bestemmelserne, da der i SL §4 fremgår at alle indtægter som udgangspunkt er skattepligtige men ifølge SL §6 er der kun fradragsret for udgifter, hvor der kan findes lovhjemmel hertil. Bestemmelserne i SL §§4-6 gælder for alle lønmodtagere, selvstændige erhvervsdrivende og selskaber.

3.1 De grundlæggende fradragskriterier

I det følgende afsnit vil udelukkende blive behandlet de overordnede regler for fradragsberettigede driftsomkostninger. Begrebet består af 3 overordnede problemstillinger³:

- Hvilke udgifter kan fratrækkes i indkomsten?
- Hvornår kan en udgift fradrages?
- Hvem kan fradrage udgiften?

Det centrale i vurderingen af om en udgift er en fradragsberettiget driftsomkostning er SL §6. SL §6 udkom første gang i 1903 og er stort set ikke ændret siden hen. At en bestemmelse har kunnet "overleve" i mere end 100 år, er sandsynligvis begrundet i dens generelle karakter. Den specificerer ikke hvad en fradragsberettiget driftsomkostning er, og begrebet har således udviklet sig med tiden

³ Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb s. 17

efter specialbestemmelser og praksis. SL §6 er benyttet som overordnet bestemmelse og derfor ikke ændret men til gengæld udbygget med specialbestemmelser.

Som det læses direkte af bestemmelsen gives der fradrag for en udgift, såfremt den "...er anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten". Det kan læses af bestemmelsen at udgiften skal have en sammenhæng til indkomsten. Her skal indkomsten ses i sammenhæng med SL §§4-5, og derfor skal indkomsten være den skattepligtige indkomst efter SL §4 og ikke den skattefrie efter SL §5. Der er således ikke ud fra SL §6 mulighed for fradrag af udgifter afholdt for at "erhverve, sikre og vedligeholde" ikke-skattepligtig indkomst.⁴

I SL §6 henvises der også til, at udgiften skal have sammenhæng til indtægten, dog er det ikke nødvendigt at modsvare en præcis udgift til en præcis indtægt. Der er således fradrag for udgiften selvom den ikke direkte har en indtægt at sammenkædes med i samme periode. Udgiften skal således ikke have medført en indtægt før den kan fradrages, der er også fradrag for udgiften selvom den ikke direkte medfører en indtægt. Det vil sandsynligvis heller ikke være muligt i praksis at parre indtægter og udgifter direkte. Men udgifterne kan derfor stadig være en nødvendighed for at virksomheden har en indkomst. Og selvom udgiften ikke tilfører indkomst til virksomheden anses den dog stadig for at være en fradragsberettiget driftsomkostning. Det der altid skal vurderes er om udgiften har været afholdt for at "erhverve, sikre og vedligeholde" indkomsten eller om udgiften har andre motiver.

Det fremgår af SL §6 at "...udgifter som i årets løb er anvendt..." der henvises til at udgiften skal vedrører indkomståret. Der er således modsat ikke fradrag for udgifter før virksomhedens opstart. Bestemmelsen siger herved, at de udgifter der bruges til den løbende drift kan fratrækkes, og at udgifter til etablering og udvidelse ikke kan fratrækkes. Dette kan også ses senere af bestemmelsen, hvor der står at den skattepligtige indtægt "...er skattepligtig uden hensyn til hvordan den anvendes... til udvidelse af næring eller drift..." Dette betyder, at der jf. bestemmelsen ikke er fradrag for udgifter til udvidelse af indkomstgrundlaget. Et selskabs køb af anlægsaktiver til produktionen er derfor ikke fradragsberettiget jf. SL §6, men der er fradrag for "...ordinære afskrivninger...". Langt de fleste afskrivninger er dog i dag præciseret i afskrivningsloven og vil ikke blive inddraget yderligere i opgaven.

I SL §6 står yderligere "Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller

⁴ SKM 2012.13 HR – hvor højesteret direkte skriver "Ved indkomsten i SL §6, stk. 1, litra a, må efter ordlyden forstås den skattepligtige indkomst, således at udgifter kan fradrages i den skattepligtige indkomst som driftsomkostninger, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst".

behagelighed...". Dette betyder, at de fradragsberettigede udgifter skal afgrænses overfor privat forbrug, udgifter til gaver, udgifter til etablering, udvidelse eller ændring i det øvrige indkomstgrundlag. Bestemmelsen fastsætter, at der skal afgrænses overfor f.eks. privat forbrug men er ikke detaljeret omkring denne afgrænsning. Derved kan tiden i samfundet ændre opfattelsen af hvad driftsomkostninger, hvad der "erhverver, sikrer og vedligeholder indkomsten". Herunder opfattelsen af, hvad der må anses for at tilhører erhvervsindkomsten og hvad der anses for at tilhøre privatforbruget. Det er domstolene og "de retsanvendende myndigheder" der sætter retningslinjerne for driftsomkostningsbegrebet⁵. Der er ligeledes i årene kommet en række særbestemmelser, der enten indskrænker eller udvider, hvad der indgår under driftsomkostningsbegrebet.

I vurderingen af om en udgift er en fradragsberettiget driftsomkostning skal der lægges vægt på den konkrete hensigt med afholdelsen af udgiften.⁶ Det kan være vanskeligt at dokumentere hvilken hensigt skatteyderen har haft med udgiften, da der kan være forskellig opfattelse af hensigten. Foruden at en fradragsberettiget driftsomkostning skal opfylde SL §6 om at "erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten" skal der også være opstået en retlig forpligtelse for selskabet eller hovedaktionæren til at betale udgiften. Dette kaldes pligtpådragelsesprincippet.⁷

Det er skatteyderen der vælger hvilke omkostninger han finder nødvendige og hensigtsmæssige i driften af virksomheden. Det er også skatteyderen der har bevisbyrden for, at udgiften er afholdt for at "erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten". Som udgangspunkt er det ikke udgiftens karakter der er afgørende for om den er fradragsberettiget eller ej men det er sammenhængen med indkomsten, således om udgiften er med til at "erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten". Derfor kan der være forskel på, hvilke udgifter forskellige virksomheder og/eller brancher kan fradrage i den skattepligtige indkomst.

Da SL §6 er meget generel og ikke indeholder en klar afgrænsning af fradragsberettiget driftsomkostninger har det medført utallige domme og kendelser siden den blev indført i 1903⁸. Afgørelser på området viser, at ved tvivlsspørgsmål om hvorvidt en udgift er en fradragsberettigede driftsomkostning søges tilbage til en fortolkning af SL § 6 "erhverve, vedligeholde og sikre indkomst".

Der har op igennem tiden været flere tiltag for at ændre SL §6, således at denne omfattede mere specifikke fradragsregler, enten indskrænkende eller udvidende. Men det har aldrig resulteret i et

⁵ Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb s. 18

⁶ Skatteretten 2, s. 60

⁷ Skatteretten 2, s. 40

⁸ Lærebog om indkomstskat s. 247

godkendt lovforslag.⁹ Dette er også begrundelsen for at der igennem tiden er udarbejdet en lang række specialbestemmelser i andre skatteretlige love. Disse specialbestemmelser enten udvider, begrænser eller præciserer adgangen til fradrag. Her kan blandt andre nævnes afskrivningsloven og ligningsloven.

⁹ Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb s. 31

4. Dispositioner mellem aktionær og selskab

I bund og grund burde det være lige til at placere udgifter (og indtægter) hos den rette omkostningsbærer. Men når der er tale om at to enheder er interesseforbundne og én person eksempelvis har bestemmende indflydelse over for et selskab, fremkommer automatisk et incitament til at placere udgiften det sted, der er mest fordelagtigt af skattemæssige grunde. Dertil kommer, at såfremt de to enheder skal handle med hinanden kan der tillige være incitamenter til at der købes/sælges til over-/underpris, hvilket kan bunde i hovedaktionærens ønsker om at spare skat.

Selskabsindkomsten er udsat for dobbeltbeskatning inden den når hovedaktionæren. Først betaler selskabet indkomstskat af overskuddet, hvorefter der ved udlodning af udbytte til hovedaktionæren også sker beskatning. Dette er der til dels taget hensyn til i skattebelastningen i hvert led.¹⁰ Men det er en eller begge af disse beskatningsled som hovedaktionær og selskab med deres interessefællesskab de har incitament til at forsøge at undgå.

4.1 Interesseforbundne parter

Før LL §2 blev indført fremgik det af en højesteretsdom, TfS1998,199H, at der ikke var hjemmel til, at et rentefrit udlån mellem en hovedaktionær og selskab kunne ændres og udlånet pålægges renter. Handelsprisen for den ejendom, hvoraf mellemværendet var opstået var ikke anfægtet og derfor blev der ikke vurderet omgåelse af reglerne. Højesteret fastslog, at der ikke var hjemmel i SL §4, eller andre steder i skattelovgivningen til at ændre på det rentefrie lån. Før LL §2 var der ikke direkte hjemmel i lovgivningen til at ændre vilkår og priser, hvis interesseforbundne parter havde indgået aftaler der var særlig gunstige for den ene part. Dette blev anset for et problem og umiddelbart herefter blev LL §2 udarbejdet.¹¹

I LL §2, stk. 1 står, at interesseforbundne parter "...ved opgørelsen af skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.". Dette vil sige, at såfremt hovedaktionæren og selskabet har økonomiske transaktioner med hinanden skal dette ske til markedspriser. Problematikken kan være, hvordan disse markedspriser skal fastsættes. Er det handel med varer som er en del af selskabets almindelige handelsvarer, er det ikke vanskeligt at fastsætte hvad markedsprisen er. Men der kan være tilfælde, hvor der er tale om en individuel vare eller transaktion, hvor det kan være vanskeligt at fastsætte

¹⁰ Lærebog og indkomstskat s. 907

¹¹ Lovforarbejderne til LL §2

hvad prisen mellem uafhængige parter er. Det kan f.eks. være tilfældet ved salg af ejendomme, hvor det er en vurderingssag ud fra mange faktorer og hvor der typisk er brug for en fagperson.

I LL §2, stk. 1 bruges betegnelsen ”handelsmæssig eller økonomiske transaktioner”. Dette omfatter alle former for aftaler der kan indgås mellem interesseforbundne parter, varesalg, omsætning af tjenesteydelser, immaterielle værdier, långivning mv., og både hvad angår overdragelse til brug eller eje. Ved brug menes leje, leasing og lignende. Egentlig er hovedaktionærens løn ligeledes omfattet af bestemmelsen om armslængdeprincippet, hvilket betyder, at hovedaktionærens løn skal være på niveau med hvad en tredjemand ville forlange i løn i samme stilling. Dog er det en skattepolitisk vurdering at der ikke skal være en streng kontrol af dette, ud fra den betragtning, at såfremt hovedaktionæren får mindre end en tredjemand ville forlange, er det til gavn for selskabets øvrige kreditorer.¹² Derudover er forskellen mellem lønbeskatningen og udbyttebeskatningen ikke nær så stor mere som den var tidligere.

Bestemmende indflydelse er fastsat i LL § 2, stk. 2 og det fremgår, at ”Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50% af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50% af stemmerne.” Til aktionærens ejer- og stemmeandel skal tillægges aktionærens nærtstående eventuelle ejer- og stemmeandele. Der står direkte i lovtæksten, at aktionærens nærtstående er fastlagt efter LL §16H, stk. 6, og omfatter aktionærens ”ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.”. Det vil sige, at hvis aktionæren alene ejer 30% af ejer- og stemmeandelen af et selskab, anses han ikke isoleret set som havende bestemmende indflydelse. Men hvis pågældendes ægtefælle og/eller børn tilsammen ejer yderligere 30% af ejer- og stemmeandelene af et selskab, anses han (og ægtefællen og børnene) for at have bestemmende indflydelse i forhold til denne bestemmelse. De vil derfor alle være underlagt LL §2 i forhold til at anvende priser og vilkår på markedsniveau i deres handel eller øvrige økonomiske dispositioner med selskabet. Og giver derved også skattemyndighederne mulighed for at foretage korrektion, såfremt markedsvilkår ikke er anvendt.

Armslængdeprincippet gennemgået ovenfor skal således sikre, at der ikke sker skattefrie overførsler mellem selskab og hovedaktionær, men også at avancer og tab bliver korrekte efter markedsværdien og derved bliver beskattet efter de korrekte skatteregler på det enkelte område.

I LL §2 er der således direkte hjemmel til, at skattemyndighederne kan foretage korrektion af priser og/eller vilkår ved en disposition, hvis den er indgået af interesseforbundne parter og ikke anses for at være indgået på markedsvilkår. Er der basis for en korrektion skal skattemyndighederne jf. stk. 6

¹² Skatteretten 2, s. 314

korrigere begge parter. Såfremt indkomsten nedsættes for den ene part skal den hæves for den anden part, dette bevirker, at i hver korrektion skattemyndighederne foretager skal der således være en primær og en korresponderende handling for modparten. Hvis skattemyndighederne foretager en korrektion af dispositionen indebære det, at man skattemæssigt anser dispositionen for at være indgået på armslængdevilkår.

Der er i visse tilfælde mulighed for at reparere på en transaktion som skattemyndighederne har ændret ansættelsen på. Dog gælder dette jf. LL §2, stk. 5 kun vedrørende den sekundære korrektion. Der kan også anmodes om omgørelse efter SFL §29. Disse muligheder vil blive gennemgået senere i opgaven.

Bestemmelsen i LL §2 gælder både for disposition imellem to nationale selskaber, mellem selskab og hovedaktionær og mellem nationale selskaber og internationale selskaber. Men bestemmelsen gælder udelukkende, hvor der mellem de involverede parter er bestemmende indflydelse.

De typiske sager vedrørende LL §2 vedrører fiksering¹³ – typisk af rente på udlån mellem interesseforbundne parter, men det kan også være fiksering af en leje, f.eks. husleje eller leje af materiel og maskiner. Men det kan være alle tilfælde af økonomiske overførsler. En for lav rente på et udlån befører, at der ”usynligt” overføres midler, eller fordele, fra den ene part til den anden uden beskatning. Der findes også afgørelser, hvor aftalerne var indgået på forretningsmæssige vilkår men hvor det stadig har en anden skatteretlig virkning på baggrund af interessefællesskabet mellem selskab og hovedaktionær. Forklaringen herpå er, at der på baggrund af interessefællesskabet er en forhåndsformodning for, at der i sådanne situationer ikke vil kunne blive indgået aftaler på normale forretningsmæssige vilkår, eller at aftaler på normale forretningsmæssige vilkår ikke vil blive overholdt eller at der ligger andet til grund for aftalen end en forretningsmæssig begrundelse.¹⁴ Eksempler herpå vil fremgå senere i opgaven.

4.2 Afgrænsningen mellem driftsomkostning og privat udgift

Som det kan afledes af afsnit 3.1 er afgrænsningen mellem de fradragsberettigede driftsudgifter og privat udgifterne ikke klar og tydelig formuleret i SL §6, hvilket har ført til at afgrænsningen skulle afgøres i praksis gennem retssager.

¹³ Skatteretten 2, s. 388

¹⁴ Lærebog om indkomstskat s. 907

Der kan nævnes 4 grunde til hvorfor afgrænsningen besværliggøres:¹⁵

- 1) Der sker hele tiden en udvikling i samfundet, der ændrer synet på afgrænsningen mellem fradragsberettigede driftsomkostninger og private udgifter.
- 2) Udgifter der normalt vil anses som private er i nogle tilfælde nært tilknyttet til erhvervelsen af indkomsten.
- 3) Det kan også være modsat, at en udgift, der normalt anses for at være en fradragsberettiget driftsomkostning anses for at være så stærkt forbundet til private interesser, at den må anses for at være en del af privatforbruget.
- 4) Nogle privatudgifter er i løbet af årene gjort fradragsberettiget ved indførelse af specialbestemmelser. (Her kan som eksempel nævnes befordring)

I forhold til problematikken af, hvor en udgift hører til, rette omkostningsbærer, må der helt generelt ses på om udgiften tilhører selskabet og i så fald skal udgiften være afholdt for at ”erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten”, derfor skal udgiften have en forbindelse til indkomsten i selskabet. Det kan både forekomme direkte og indirekte, direkte ved at købet af en vare er en nødvendighed for at kunne sælge den videre. Indirekte i form af for eksempel husleje. Udfordringerne opstår når driftsomkostningen falder sammen med hovedaktionærens interesser. Der kan være tale om, at hovedaktionæren deltager i netværksmøder eller afholder udgifter eller abonnementer til begivenheder eller klubber, hvor der kan inviteres gæster med. Her kan hovedaktionærens interesser falde sammen med markedsføring/repræsentation for virksomheden. Det er i mange tilfælde vanskeligt præcist at sige, hvor grænserne går for, hvornår det primært er i hovedaktionærens private interesser og hvornår udgiften tilhører selskabet. Her må der ses overordnet på formålet samt på praksis for de enkelte områder.

I praksis findes der mange eksempler på, at selskaber afholder udgifter der udelukkende er i hovedaktionærens eller dennes nærtstående interesse.¹⁶ Skattemyndighederne nægtet fradrag for denne type udgifter og samtidig beskattes hovedaktionæren af udgifterne som maskeret udlodning.

I vurderingen af om udgiften er placeret hos den korrekte enhed, er de almindelige juridiske bestemmelser om hvem der aftaleretligt har forpligtet sig til afholdelse af udgiften stadig gældende. Men blot fordi den oprindelige aftale er indgået for eksempel mellem tredjemand og et selskab, er det ikke ensbetydende med, at selskabet er rette omkostningsbærer. Her kommer det an på om udgiften er foretaget i selskabets interesse og for at ”erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten” som SL § 6 påskriver. Herefter skal der foretages en vurdering af om udgiften er foretaget i selskabets interesse eller i hovedaktionærens interesse. Problematikken om rette omkostningsbærer

¹⁵ Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb s. 238

¹⁶ Lærebog om indkomstskat s. 936

hænger sammen med armslængde problematikken i LL §2, hvor alle økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter skal ske på markedsmæssige vilkår, hvilket vil sige, at der skal være brugt samme priser og vilkår som hvis handlen var indgået mellem ikke-interesseforbundne parter.

Som udgangspunkt er det skatteyderen der vurderer om en udgift er en fradragsberettiget driftsomkostning, så ved kontrol fra skattemyndighederne er det skatteyderen der har bevisbyrden for at udgiften er fradragsberettiget og derfor om den har en sammenhæng til den skattepligtige indkomst. Det er ikke typen af udgift men sammenhængen til den skattepligtige indkomst der er afgørende for fradragsretten.

Udgifter til mad til personalet er nødvendigt for at personalet kan levere en ydelse der kan generere indkomst, dog anses mad for at være nødvendigt for selve livet og derfor en del af de private udgifter. Udgiften er nødvendig for personen om han er på arbejde eller ej.

Udgifter der normalt ville betragtes som privatforbrug kan i det konkrete tilfælde blive vurderet til at være en fradragsberettiget driftsomkostning, men kravene til dokumentation for at påvise sammenhængende til den skattepligtige indkomst vil i disse tilfælde være skærpede. Eksempler herpå kan være arbejdstøj, arbejdsværelse, repræsentation, bispisning og gaver. I princippet er det underordnet om udgiften er nødvendig eller ”fornuftig” i forhold til selskabets indkomst, men der har været situationer hvor denne vurdering har været det afgørende i afgørelsen, i forhold til vurderingen af om udgiften opfyldte kriterierne for at være en driftsomkostning¹⁷.

I andre tilfælde har det været nødvendigt at fremlægge hovedaktionærens privat forbrug for at se om dette ligger inden for normalområdet, trods den pågældende udgift i selskabet.

4.2.1 Særlige fokusområder

De områder, hvor afgrænsningen mellem fradragsberettiget driftsomkostning og privat udgift er vanskeligere end andre, kan for eksempel være arbejdstøj, arbejdsværelse i den private beboelse, repræsentation, bispisning o.lign. og vil blive uddybet nedenfor.

Arbejdsværelse i privat bolig

En af problematikkerne i adskillelsen af private og erhvervmæssige udgifter er arbejdsværelser i private boliger. Her er det en vurdering i den enkelte situation, men de elementer der har indflydelse er, hvor meget arbejdsværelset bliver brugt erhvervmæssigt, om det udelukkende bliver brugt

¹⁷ Lærebog om indkomstskat s. 256

erhvervsmæssigt og om det er indrettet til udelukkende at blive brugt erhvervsmæssigt eller om det kan benyttes privat¹⁸.

I TfS 1996,553Ø havde en musiklærer indrettet 2 musikværelser i den private bolig. Det ene værelse var indrettet med musikudstyr og var uden tvivl et øvelokale og Landsretten vurderede ikke at værelset var anvendeligt til privat brug. Det andet værelse var derimod indrettet som et opbevaringsværelse med opbevaring af både musikudstyr og privat udstyr, derfor blev fradraget udelukkende godkendt for det første værelse.

I TfS 1996,210H havde Landsretten fundet, at arbejdsværelset var et særskilt rum indrettet til kontor, der med hensyn til arten og omfanget af arbejdet medførte at værelset var at betragte som særligt arbejdsværelse, der ikke hørte med til boligens almindelig opholdsrum. Ved højesteret stadfæstede 3 dommere afgørelsen fra landsretten, men 2 dommere mente, at arbejdsværelset ikke i sin indretning eller beliggenhed var klart adskilt fra boligens almindelige opholdsrum.

Denne dom viser, at der i nogle afgørelser er slækket på kravene til den særlige indretning, der i denne dom begrundes med, at der ikke er tvivl om, at fagkonsulenten havde brug for et arbejdsværelse hjemme og omfanget af den tid han benyttede det samt at der ikke var kontorfaciliteter til rådighed et andet sted.

I SKM2015.276.LSR blev der vurderet om skatteyderen kunne få fradrag for arbejdsværelse i den private bolig. Landsskatteretten skriver, at der skal foretages en samlet konkret vurdering af det pågældende arbejdsværelse, da der ikke direkte jf. SL §6 er fradrag herfor. Et fradragsberettiget arbejdsværelse skal ”gennem møblering, udstyr og adgangsforhold være indrettet til værksted, tegnestue el.lign”. LSR lagde vægt på, at et arbejdsværelse skal være særlig indrettet på en måde så det tydeligt har skiftet karakter, fra privat anvendelse til erhvervsmæssig benyttelse. Derudover skal ”intensiteten af erhvervsmæssig brug være så stor, at funktionen som opholdsrum træder i baggrunden.” Denne dom henviser til SKM2002.29HR vedrørende forholdet om, at det indrettede arbejdsværelse skal benyttes væsentligt inden for normal arbejdstid. LSR godkendte ikke fradrag for arbejdsværelse på baggrund af, at ovenstående forudsætninger ikke var opfyldt.

LSR2019.19-0031472 vedrørte en revisionsvirksomhed der blev drevet fra separate værelser i privatboligen. Der blev godkendt fradrag vedrørende udgifterne på de 2 kontorlokaler men ikke for det tilstødende mødelokale og toilet, selvom disse lå i nær tilknytning til kontorlokalerne og det hele var i en særskilt afdeling i forhold til den resterende privatbolig.

¹⁸ Fremgår af de omtalte afgørelser.

Der er mange afgørelse vedrørende kontorværelser, da fradrag fuldt ud afhænger af de konkrete forhold. Men det som praksis når frem til er, at arbejdsværelset skal tydeligt være indrettet til det erhvervsmæssige formål og tydeligt have skiftet karakter fra privat til erhvervsmæssig anvendelse. Derudover skal det benyttes til det erhvervsmæssige formål i ikke begrænset omfang inden for normal arbejdstid, og må eller kunne ikke benyttes til private formål.

Beklædning / Arbejdstøj

Udgifter til beklædning er sædvanligvis en privat udgift og derfor ikke en fradragsberettiget driftsomkostning for selskabet. Dette er grundlæggende også gældende for arbejdstøj. Praksis viser, at der udelukkende godkendes fradrag, hvis der er tale om en helt speciel form for beklædning, der udelukkende er erhvervsmæssig begrundet og med direkte tilknytning til indkomsterhvervelsen.¹⁹ Ofte vil arbejdstøj i form af kedeldragter, kitler og kostumer anses for erhvervsmæssigt og i nogle tilfælde vil udgifter til beklædning, der kan anvendes privat også være fradragsberettiget, såfremt det har tæt tilknytning til indkomsterhvervelsen i den pågældende branche.

I 2010 kom en højesteretsdom der omhandlede problematikken omkring arbejdsbeklædning. SKM2010.549HR, hvor en kunstner, Lina Rafn, i 2001, havde fratrukket udgifter til scenetøj og makeup og frisør for i alt TDKK 22. Skattemyndighederne accepterede et fradrag på TDKK 5 vedrørende scenetøj, men efter behandling i landsretten og højesteret blev fradraget nedsat til TDKK 0, da de anså udgifterne for at være private udgifter og Lina Rafn ikke havde godtgjort en klar sammenhæng mellem indkomsterhvervelsen og udgifterne til scenetøj, makeup og frisør. Denne afgørelse bruges som reference i nyere afgørelser om, at ”udgifter til tøj anses som udgangspunkt som private udgifter”²⁰.

I en ældre afgørelse TfS1995,746 ØLR, hvor en korsanger fik fradrag for anskaffelse af kjole og hvidt og laksko, da landsretten vurderede at anskaffelsen af denne beklædning var udover det sædvanlige og ikke var en del af den almindelige garderobe.

Efter afgørelsen SKM2010.549HR anses praksis for at være ændret, således at der efter denne afgørelse er skrappe krav til at beklædningen skal være udover det sædvanlige. Dette vurderes ud fra den betragtning af man umiddelbart kan sammenligne de 2 former for arbejdstøj.

¹⁹ Lærebog om indkomstskat s. 258

²⁰ LSR2019.14-4453266

Reklame-, rejse-, og repræsentationsomkostninger

Det element, at udgifter til etablering og nye markeder ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst jf. SL §6, bevirker at udgifter til reklame, salgsrejser og repræsentation i mange tilfælde ikke vil være fradragsberettiget ifølge SL §6.

LL §8, stk. 1 og 2 blev indført i 1959²¹, hvorefter driftsomkostningsbegrebet blev udvidet således at de omtalte udgifter i dag kan fradrages i den skattepligtige indkomst. Men fradragsretten gælder dog kun udgifter, hvis de har sammenhæng med salg og ikke hvis den udelukkende har sammenhæng til køb. I så fald skal udgiften vurderes efter SL § 6, litra a. Der skal dog stadig i alle tilfælde vurderes om udgiften er erhvervsmæssig eller privat.

Det er vigtigt at skelne mellem repræsentationsudgifter, der er begrænset fradragsberettiget og en række andre udgifter der er fuldt fradragsberettiget, som reklame- og personaleudgifter. Derudover er det selvfølgelig også vigtigt at afgrænse overfor hovedaktionærens private udgifter.

Reklame og repræsentationsudgifter har det til fælles at de forsøger at påvirke omverdenen til virksomhedens bedste. Reklameudgifter er typisk rettet mod en ubestemt bred kreds af potentielle kunder, hvor repræsentationsudgifter karakteriseres ved at være udgifter til at skabe eller bevare forretningsforbindelser eller netværk, det kunne være kunder, leverandører rådgivere m.fl. inden for virksomhedens interesseområde.

Betingelserne for at en udgift anses for at være fuldt fradragsberettiget reklameudgifter er;

- 1, modtagerkredsen er ubestemt,
- 2, gaven har et reklamepræg – logo, firmanavn og
- 3, gaven er af mindre værdi.²²

LL § 8, stk. 4 er et eksempel på en bestemmelse der begrænser fradragsretten. Denne bestemmelse fastsætter, at repræsentationsudgifter kun kan fradrages med 25%. Denne begrænsning blev indført i 1985.

Efter vurdering af om udgiften er reklame eller repræsentation kommer vurderingen af om det er repræsentation eller privat udgift. Det er vigtigt, at skelne mellem repræsentation og privatudgifter, da disse kan anses for at være meget svære at skelne fra hinanden, hvorfor der er som krav ved fradrag for repræsentationsudgifter, at der for hver udgift foreligger beskrivelse af deltagere og anledningen for afholdelse af repræsentationsudgiften. Det er deltagere og anledning, der skal være

²¹ Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb s. 31

²² Lærebog om indkomstskat s. 281

essensen i afgørelsen af om udgiften kan anses for at være af privatkarakter eller erhvervsmæssig karakter.²³

Der er udarbejdet et cirkulære vedr. kravene til repræsentationsudgifter, her beskrives de som opmærksomhed og kommerciel gæstfrihed overfor forretningsforbindelser. Det beskriver yderligere repræsentationsudgifter som udgifter til måltider, restaurantbesøg, tobaks- og drikkevarer, gaver o.lign. og præcisere at udgifter til medarbejdere, bestyrelsesmedlemmer og aktionærer ikke anses for at være repræsentationsomkostninger, men for at være personaleomkostninger og derved er der 100% fradrag for disse udgifter. Men hvis aktionærer og/eller bestyrelsesmedlemmer har dobbeltroller som f.eks. at være både kunde/leverandør og bestyrelsesmedlem tæller repræsentationen højest og der er begrænset fradrag for udgiften²⁴.

I forhold til arrangementer med bispisning er det anledningen der hovedsageligt er afgørende for fradragsretten. Såfremt medarbejdere er med til et forretningsmøde med bispisning med leverandører er der stadig begrænset fradrag for hele udgiften til bispisningen, selvom det måske hovedsageligt var medarbejdere der deltog, men anledningen var mødet med leverandøren og det er afgørende. Omvendt såfremt en eller flere leverandører deltager i et internt arrangement for medarbejderne skal udgiften deles op, således at der er begrænset fradrag for den del der vedrører leverandørerne²⁵.

I en højesteretsdom SKM2013.378HR ses tydeligt de ovenstående præciseringer i forhold til repræsentation. Et selskab der solgte luksusbiler deltog i to arrangementer med henblik på salg af biler og ville fradrage udgifter som reklameudgifter. Efter at højesteret havde kigget på definitioner og forarbejder til LL §8 mv., nåede de frem til at resultat hvor udgifterne blev anset for at være repræsentationsomkostninger med begrænset fradragsret. De lagde vægt på at begge arrangementer var udbredt til en bestemt kreds af personer, begrundet i at der var udsendt invitationer, hvorefter gæsterne skulle tilmelde sig. De anså det for at være afgrænset til en bestemt kreds af personer, trods der var 98 deltagere ved det første arrangement og 300 ved det andet arrangement. Derudover lagde de vægt på at der blev serveret måltider og drikkevarer og der var underholdning, hvilket de anså for at være kommerciel gæstfrihed. Praksis indenfor repræsentationsomkostninger anses for at være skrap både i forhold til afgrænsningen mellem reklame og repræsentation men også i forhold til afgrænsningen mellem repræsentation om privatforbrug.

²³ Cirkulære 1996-72, pkt. 14.3

²⁴ Cirkulære 1996-72, pkt. 14.3

²⁵ Cirkulære 1996-72, pkt. 14.3

Omfattet af reklameudgift kan også være gaver eller sponsorbidrag men det er et krav at der skal være direkte sammenhæng mellem sponsorformålet og virksomheden der reklameres for.

Ved gaver til hjælpeorganisationer lægges der vægt på, at udgiften på en eller anden måde skal indgå i markedsføringen af virksomhedens produkter.

TfS1998,484, Hovedaktionær havde lavet en sponsoraftale mellem hans datter på 14 år, der var ridepige, og selskabet. Højesteret vurderede ikke, at denne sponsoraftale kunne anses for at være reklameomkostning for selskabet og skulle derfor i stedet anses som yderligere løn til hovedaktionæren.

I afgørelsen SKM2018.154ØLR godkender landsretten fradrag for sponsorater i betydeligt omfang. Dog var der ikke fradragsret for én af sponsoraterne, da den blev vurderet at der var klar misforhold mellem reklameværdien og prisen på sponsoratet. I Landsrettens begrundelse se det tydeligt at de går i detaljerne omkring hvorvidt den store sponsoraftale reelt har haft en reklameværdi for selskabet og vurderingen af om reklameværdien hænger sammen med prisen på sponsoratet.

Det ses af afgørelserne at fradragsretten afhænger af, om sponsorudgifter har den krævede reklame- og imagemæssige værdi i forhold til sponsoratets størrelse. Hovedaktionærens personlige interesse eller engagement i den sponsorerede aktivitet vil derfor kun indgå som et element i den samlede vurdering af sponsorudgiftens reklamemæssige værdi.

Et andet element af LL § 8, stk. 1 er rejseudgift. Her viser praksis også, at der er udfordringer i hvilke rejseomkostninger der er erhvervmæssig rejseomkostninger og hvad der anses for at være private rejseomkostninger. Det er især omkring studierejser, hvor der stilles krav om, at rejsen skal være relevant for den erhvervmæssige virksomhed samt at det faglige i rejsen skal være overvejende i forhold til det private indhold.

I TfS 1989, 599 havde en landmand og hans hustru deltaget i en uges studierejse til Belgien. Højesteret vurderes at der ikke, hverken efter SL §6 eller efter LL §8 var fradrag for udgifterne til studieturen til Belgien. De lagde vægt på at rejsen ikke var nødvendig for indkomsten samt at rejsen var af generel karakter i et omfang så der ikke var direkte sammenhæng til indkomsten. De lagde vægt på at der i ordlyden til bestemmelsen og i forarbejderne direkte er lagt vægt på salgsrejser. Og praksis ser ud til at være ret streng på dette område.

4.3 Afgrænsning mellem driftsaktiv og privat formuegode

I lighed med driftsomkostninger kan der også være aktiver, hvor brugen eller anskaffelsen heraf anses for at være privat og ikke i erhvervsmæssig. Modsat gives der også for visse aktiver mulighed for at hovedaktionæren og øvrige ansatte kan benytte disse i fuldt privat regi mod beskatning af brugen.

Det fremgår af SL §4, at det ikke har betydning for beskatningen om en ansat aflønnes ”bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi”. Dette betyder, at det ikke har betydning for beskatningen om den ansatte bliver aflønnet på den ene eller anden måde. Dog kan der selvfølgelig være lidt udfordringer i værdiansættelsen når der anvendes naturalier som aflønning.

4.3.1 Rådighedsbeskatning

LL §16 blev indført i 1993 og skriver at ”vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold” skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Dette hænger sammen med bestemmelsen i SL §4 men er mere konkret og detaljeret. LL §16 indeholder beregningsmetoder (opgørelsesmetoder) for benyttelsen af forskellige formuegoder. Med indførelsen af LL §16 blev værdiansættelsen af goderne gjort objektiv og som hovedregel baseres markedsværdi²⁶.

Det skal dog anføres, at beskatningen af et formuegode efter LL §16 ikke sker på baggrund af brugen af godet men på baggrund af muligheden for brugen af aktivet. Dette betyder, at har en ansat for eksempelvis en bil til rådighed og bliver beskattet heraf i forbindelse med den månedlige lønudbetaling, sker beskatning på baggrund af hans rådighed over bilen og ikke hvor meget han reelt har benyttet bilen i perioden. Dette fremgår klart af LL §16, stk. 4 ”der er stillet til rådighed”. Når det gælder beskatning af fri sommerbolig og fri lystbåd kan beskatningen ske på ugebasis når det gælder ansatte i selskabet.²⁷ Men som det også tydeligt står i bestemmelsen gælder der andre regler for ”ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform”. For disse personer gælder der en formodningsregel om, at de har adgang til formuegoderne hele året, hvorfor de skal beskattes af formuegodet hele året, hvor godet er i selskabets besiddelse. Der er dog den undtagelse, at hvis sommerboligen eller lystbåden er udlånt til en anden ansat (mod beskatning af denne person) eller hvis formuegodet er udlejet til tredjemand kan der undlades beskatning i den eller de pågældende

²⁶ Lovforarbejderne til LL §16

²⁷ LL §16, stk. 5+6

perioder.²⁸ Det er en betingelse, at udlejningen ikke sker til hovedaktionærens²⁹ nærtstående. Her er det igen kun rådigheden der er afgørende og der tages ikke hensyn til om hovedaktionæren reelt har benyttet formuegodet i den pågældende periode. Er der flere i selskabet ”med indflydelse på egen aflønning” fordeles rådighedsbeskatningen mellem disse personer. I daglig tale kaldes denne skærpede formodningsregel vedrørende rådigheden for ”direktørreglen”.

På dette område er praksis meget striks, hvilket vil fremgå af afgørelserne senere i opgaven.

Rådighedsbeskatningen for hovedaktionærer kan være lidt forskellig, da den tager udgangspunkt i forskellige lovbestemmelser afhængig af om hovedaktionæren samtidig er ansat i selskabet eller om han ikke er ansat i selskabet.

En ansat hovedaktionær vil blive rådighedsbeskattet vedrørende fri helårsbolig, sommerbolig, bil eller båd jf. LL §16, hvor en ikke ansat hovedaktionær rådighedsbeskattes efter LL §16A. Denne henviser dog til LL §16, således at opgørelsesmetoderne er ens. Derudover er udbytte til en hovedaktionær i form af fri bil, fri bolig, sommerbolig eller båd beskattes som personlig indkomst PSL §4a, stk. 2 + LL§16A, stk. 5, der skal også betales arbejdsmarkedsbidrag heraf.

Værdiansættelsen skal tage hensyn til hvad rådigheden dækker over. En ejendom kan f.eks. være til rådighed med eller uden el, varme mv.

LL §16A henviser direkte til hovedaktionærer, men i denne bestemmelse er en hovedaktionær defineret efter ABL §4 som en ”der ejer eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet 25% eller mere af aktiekapitalen, eller som råder eller i den ovennævnte periode har rådet over mere end 50% af stemmевærdien.” Derfor er denne definition ikke den samme som benyttes for en person der har bestemmende indflydelse overfor et selskab efter LL §2.

4.3.2 Særligt vedrørende ejendomme

Et særligt område omkring rådighedsbeskatning er ejendomme. Ovenfor blev der konstateret en skærpet formodningsregel vedrørende hovedaktionærer og andre med væsentlig indflydelse på egen aflønning vedrørende rådighedsbeskatningen af formuegoder. Men beregningsformen for ansatte og hovedaktionæren var den samme.

For helårsboliger er beregningen af beskatningsbeløbet forskelligt når det gælder ansatte og hovedaktionærer. For hovedaktionærer skal der tages udgangspunkt i den højeste værdi af ejendomsvurderingen eller anskaffelsessummen tillagt forbedringer.

²⁸ LL §16, stk. 5+6

²⁹ Her forstået som enhver ”med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform”

En anden særlig problemstilling vedrørende ejendomme er handel med og udlejning af ejendomme mellem selskab og hovedaktionær og eventuelt dennes nærtstående. Denne problematik hænger meget sammen med LL §2 om at dispositioner mellem interesseforbundne parter skal foregå på markedsvilkår.

Der er ingen problemer i, at selskabet foretager udlejning af en ejendom til hovedaktionærens nærtstående, såfremt udlejningen sker på markedsvilkår. Hvis der sker udlejning til hovedaktionæren selv skal dette ske efter LL §16, stk. 9 og en eventuel betalt leje modregnes i det beregnede beskatningsgrundlag.

I forhold til handel med fast ejendom mellem selskab og hovedaktionæren ses det af LL §2, at afståelsessummen skal fastsættes til markedsværdien. I den juridiske vejledning sættes der følgende retningslinjer for overdragelse af en ejendom mellem en hovedaktionær og dennes selskab. Overdragelsen skal ske til handelsværdi, hvor pris og øvrige vilkår i aftalen svarer til, hvad der kunne være indgået mellem uafhængige parter. Der kan tages udgangspunkt i den senest gældende ejendomsvurdering men kun hvis den giver et retvisende billede af ejendommens handelsværdi. Der må heller ikke tages udgangspunkt i ejendomsvurderingen, hvis der har været væsentlige ombygninger eller modernisering af ejendommen.

En anden undtagelse til handelsværdien er, at såfremt selskabet opfører en ejendom, der skal privat benyttes af hovedaktionæren og ejendommen sælges til hovedaktionæren, skal han for at undgå maskeret udlodning betale for selskabets bogførte værdi af ejendommen, hvis denne er højere end handelsværdien³⁰.

Det er en forudsætning for at benytte den offentlige vurdering, at ejendommens egentlige handelsværdi ikke er kendt, samt at den offentlige vurdering kan betragtes som retvisende. Vedrørende ejendommens egentlige handelsværdi er denne ukendt såfremt ejendommen ikke har været handlet mellem tredjemænd umiddelbart før eller efter handlen mellem de interesseforbundne parter. Et eksempel på at den offentlige vurdering af en ejendom ikke er retvisende er, at ejendommen er væsentlig ombygget eller beskadiget hvorved den offentlige vurdering ikke er påvirket heraf.

³⁰ Juridisk vejledning

4.3.3 Praksis

I SKM2008.534.HR var en direktør og hovedaktionær blevet beskattet af fri bil i 3 måneder. De øvrige måneder i året ophørte hovedaktionæren med fri bil og brugte i større omfang hans private bil, han fremlagde kørselsregnskab herfor. Den omtalte bil købte selskabet året før brugt for 1,3 mio. kr. Landsretten fastslog at selskabets anskaffelse af bilen ikke kunne begrundes i et erhvervsmæssigt formål men nærmere i hovedaktionærens personlige passion for biler. Derfor fandt de i lighed med skattemyndighederne, at han skulle beskattes af fri bil i hele året, ligeledes begrundet i at bilen havde været til hans rådighed hele året. Højesteret stadfæstede denne afgørelse.

I SKM2013.539.ØLR var hovedaktionæren ikke beskattet af fri bil i vintermånederne. Han havde lavet en skriftlig aftale med sit eget selskab om at han pga. salt og grus ikke måtte benytte bilen i vintermånederne. I en del af perioden var bilen opbevaret hos forhandleren, hvilket der forelå en aftale på. I den øvrige periode var bilen opbevaret i hans egen garage. Byretten anførte at på et hvilket som helst tidspunkt have mulighed for at hente bilen hos forhandleren og at bilen derfor havde været til hans rådighed hele året, hvorved der også skulle ske beskatning hele året. Landsretten stadfæstede byrettens dom.

I SKM2009.558.HR havde selskabet købt en ferielejlighed der blev udlejet gennem et udlejningsbureau. Skattemyndighederne mente hovedaktionæren var skattepligtig af værdien af fri sommerbolig i de uger ferielejligheden ikke var udlejet, da han havde haft adgang hertil. Landsretten lagde til yderligere til grund at selskabet ikke drev udlejningsvirksomhed men alligevel havde anskaffet en ferielejlighed til udlejning samt at anskaffelsen ”anses for udformet med henblik på at sikre adgang til et vist privat brug for ejeren.” Højesteret stadfæstede dommen, som blev afgjort ud fra stemmeflertallet. Én ud af tre højesterets dommere mente ikke at der skulle ske beskatning, da hun ikke mente at blot fordi lejligheden ikke var udlejet var det ikke ensbetydende med at den var til rådighed for hovedaktionæren. Derudover mente hun at anskaffelsen af ferielejligheden var forretningsmæssig begrundet.

I SKM2009.93.ØLR skulle hovedaktionæren beskattes af fri helårsbolig selvom han i perioden havde en anden helårsbolig til rådighed. Hovedaktionærens påstand var at lejligheden udelukkende var benyttet til erhvervsmæssige formål. Landsretten lagde vægt på flere elementer, der var holdt ganske få møder i lejligheden, el- og fastnet telefonforbruget var højt hvis man gik ud fra de få møder der var holdt på årsbasis, der var ikke taget initiativ fra selskabets side til udlejning til tredjemand for inddækning af væsentlige omkostninger forbundet med lejligheden. På baggrund af dette fandt landsretten at hovedaktionæren skulle beskattes af fri helårsbolig.

Det ses tydeligt af afgørelserne at der er en formodning om at blot aktivet er i selskabets besiddelse er der rådighed for hovedaktionæren. Derudover er der meget skrappe krav til, hvorledes aktivet skal være ubrugbart for at der ikke sker beskatning af hovedaktionæren. Der har været mange afgørelser vedrørende ”sommerbilerne”, det vil sige de biler, som holder stille om vinteren. Problematikken har været hvor meget der skal gøres for at hovedaktionæren bliver frigjort fra beskatning i vinterperioden. Som det tydelig ses af afgørelsen ovenfor er det ikke tilstrækkeligt at bilen er opbevaret hos forhandleren, ej heller er det tilstrækkeligt at der er indgået en aftale om at bilen ikke må benyttes.

4.4 Sammenfatning

Denne direktørregel kan skabe udfordringer for selskaberne og især for hovedaktionærene, ved formodningsreglen om at blot formuegodet er i selskabets besiddelse, skal hovedaktionæren beskattes heraf. Det der gør det vanskeligt er at selskabet og hovedaktionæren skal overveje hvilke aktiver som selskabet anskaffe, muligvis blot i en god mening om personalepleje for alle i virksomheden, begrundet i en mulig rådighedsbeskatning for hovedaktionæren. I en større virksomhed er det ikke umuligt at selskabet ville anskaffe et sommerhus der kunne lejes af personalet til ferie og weekender, dog er dette ikke hensigtsmæssigt, da hovedaktionæren ville blive beskattet af rådigheden i de perioder det ikke var udlejet.

Derfor skal selskabet og hovedaktionæren være helt skarp i alle skattereglerne på området før de overvejer at anskaffe formuegoder, der er lidt ud over selskabets aktivitet og ikke direkte er en produktionsmaskine.

5. Skattemyndighedernes korrektion

Som omtalt ovenfor i afsnit 4.1 har skattemyndighederne mulighed for at ændre skatteansættelsen såfremt interesseforbundne parter ikke har handlet på armslængdevilkår, dette følger af LL §2.

LL §2 omfatter alle økonomiske og handelsmæssige transaktioner. Det skattemyndighederne typisk ændrer på i sagerne er prisen på det aktiv der er blevet handlet, eller renten på udlånet. Det kan også ske, at de ændre vilkårene som f.eks. afdragsprofilen på et udlån, hvis låneforholdet ikke kunne være opnået hos tredjepart.

5.1 Udbyttebegrebet

Udbytte er når et selskab vedtager og herefter udlodder en del af årets eller tidligere års overskud til aktionærerne. Jf. SL §4, stk. 1, litra e er udbytte skattepligtigt. I skatteretten er begrebet udbytte bredt formuleret således, at aktionærerne ikke kun er skattepligtige af det deklarerede udbytte men som udgangspunkt er skattepligtige af enhver udlodning der kommer fra selskabet, uanset i hvilken form den er. I LL §16A er det formuleret således ”Til udbytte henregnes: Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer...”. Dertil kommer også, at der jf. SL §4, står at ”Som skattepligtig indkomst betragtes ... den skattepligtiges samlede årsindtægter, ..., bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi...”. Disse to bestemmelser hænger sammen og skal derved medvirke til, at hovedaktionæren i kraft af sin bestemmende indflydelse ikke kan finde en snedig måde at opnå økonomiske fordele uden beskatning.

Selvom der nævnes, at alt der udloddes fra selskabet er skattepligtigt som udbytte, så omfatter dette ikke alle ydelser. Det omfatter ikke vederlag ved en gensidig bebyrdende aftale mellem aktionæren og selskabet, det kunne være løn, renter og leje mv. Disse aftaler beskattes efter de almindelige regler i SL §§ 4-6. Det er naturligvis en betingelse, at aftalerne overholder bestemmelserne omkring markedsvilkår jf. LL §2.

Udbytte fra aktier er underlagt en lavere beskatning end lønindkomst. Hvor udbytte beskattes som aktieindkomst, beskattes løn som personlig indkomst. Dette begrundes i, at udbytter er omfattet af dobbeltbeskatning, da selskabet ikke har fradrag for udbytteudlodning. Der søges herved at nå et neutralitetsprincip i beskatningen af de forskellige overførsler³¹.

³¹ Skatteretten 2, s. 435

I LL §16A, stk. 5 er en særregel for hovedaktionærer. Her nævnes, at hvis hovedaktionæren som udbytte ”stilles en bil, sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privat forbrug i relation til godet”.

Såfremt hovedaktionæren er ansat i selskabet sker rådighedsbeskatningen som en del af hans løn og er i den situation omfattet af LL §16. Men med beregningsmetoderne følger i begge tilfælde LL §16. En nærmere gennemgang af rådighedsbeskatning kan ses tidligere i opgaven.

Generelt er beskatningstidspunktet for udbytte efter retserhvervsesprincippet, det vil sige når der er erhvervet endelig ret til det, derfor er det uden betydning, hvornår udbyttet bliver udbetalt.

Udbytte beskattes hos hovedaktionæren som aktieindkomst jf. PSL § 4A, stk. 1, nr. 1.

I tilfælde hvor udbyttebeskatningen sker efter LL § 16 A, stk. 5, beskattes udbyttet som personlig indkomst. Dette bevirker at der betales arbejdsmarkedsbidrag af værdien af goder stillet til rådighed overfor hovedaktionær i lighed med LL §16.

5.2 Maskeret udbytte

Maskeret udbytte og hele situationen omkring at skattemyndighedernes mulighed for at foretage korrektion forekommer både når det gælder driftsomkostninger, rådighedsbeskatning og handel mellem selskab og hovedaktionær. Problemstillingen om maskeret udbytte er derfor en del af problemstillingen om dispositioner mellem interesseforbundne parter.

Det er interessefællesskabet mellem selskab og hovedaktionæren der bevirker, at hovedaktionæren forsøger at maskere udbytte. Det er samtidig hovedessensen i problemstillingerne ”rette indkomstmodtager” og ”rette omkostningsbærer”. Udgangspunktet er, at selskaber og hovedaktionærer på lige vilkår med andre kan indgå gyldige og bindende aftaler med hinanden der også er gyldige i skatteretlig henseende. Men interessefællesskabet bevirker, at aftaler, der er bindende i civilretten, ikke nødvendigvis tillægges samme betydning i den skattemæssige behandling, som hvis aftalerne var indgået mellem uafhængige parter.

En af problemstillingerne ved maskeret udbytte er, at dispositioner mellem interesseforbundne parter indgås på ikke-markedsbestemte vilkår, hvorved hovedaktionæren forsøger at opnå økonomiske fordele uden eller med begrænset beskatning. I disse tilfælde bruger hovedaktionæren sin bestemmende indflydelse over selskabets værdier, til at opnå disse fordele som aldrig ville være tilfældet mellem uafhængige parter. Udfordringen for myndighederne er at fastslå og afdække disse

overførsler og derefter foretage de modsvarende korrektioner, således at de økonomiske fordele omkvalificeres til udbytte og derved beskattes.

Skattemyndighedernes mulighed for at foretage korrektioner findes med hjemmel i LL §2 og muligheden for at beskatte en økonomisk fordel findes i LL §16A, stk. 2 ”Til udbytte henregnes: Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer”. Herved skal forstås at alle økonomiske fordel som hovedaktionæren opnår skal beskattes som udbytte.

I den juridiske vejledning skelnes der mellem 2 varianter, maskeret udbytte og maskeret udlodning. Maskeret udbytte omfatter de tilfælde, hvor der i selskabets løbende drift fratrækkes en driftsudgift, som ikke vedrører selskabet, og som således uretmæssigt er fratrukket i selskabets indkomst, eller hvor selskabet mangler en indtægt, der tilhører selskabet, men som er tilfaldet hovedaktionæren. I de tilfælde hvor skattemyndighederne vurderer, at en hovedaktionær har haft rådighed over et formuegode og derfor skal beskattes af denne formuegode, er dette ligeledes maskeret udbytte.

Maskeret udlodning omhandler enkeltstående dispositioner, hvor der mellem selskabet og hovedaktionæren sker overdragelse af aktiver, og hvor overdragelsen ikke sker til markedspriser.

Maskeret udbytte/udlodning kan opstå på 3 forskellige måder:

- Selskabet afholder udgifter, der er selskabet uvedkommende, sandsynligvis i hovedaktionærens interesse.
- Selskabet har indtægter, der ikke er oplyst, f.eks. ved at stille aktiver til rådighed for hovedaktionær.
- Dispositioner mellem selskabet og hovedaktionær, hvor der handles til over-/underpriser.

Hvis en udgift i et selskab ikke kan anses for at være en fradragsberettiget driftsomkostning, men i stedet vurderes at være afholdt i hovedaktionærens interesse, er der grundlag for at beskatte hovedaktionæren af maskeret udbytte jf. LL §16 A.

Maskeret udbytte vedrører typisk følgende udgifter³²:

- Repræsentationsudgifter
- Rejseudgifter
- Lejeudgifter og forbedringsudgifter
- Sponsorudgifter
- Gaver og løbende ydelser jf. LL § 12.

³² Juridisk vejledning c.b.3.5.2.1

- Løn og bestyrelseshonorar, pension og efterløn

Maskeret udbytte fastsættes til den faktiske udgift og tidspunktet for beskatning er når hovedaktionæren har erhvervet sig ret til godet³³.

I et tidligere afsnit blev rådighedsbeskatningen gennemgået, og det blev påvist at hovedaktionærens rådighed over et formuegode skal beskattes. Det er yderligere angivet i §16A, stk. 5 at en hovedaktionær skal beskattes som udbytte, hvis han har rådighed over formuegoder som bil, sommerbolig, lystbåd eller helårsbolig, samt at opgørelses metoderne fra LL §16 stk. 4, 5, 6, 9 skal anvendes. I lighed med ovenfor vedrørende rådighedsbeskatningen efter LL §16, tages der ikke hensyn til omfanget af benyttelsen af godet men udelukkende om godet har været til rådighed for hovedaktionæren.

Forskellen på LL §16 og LL §16A er, at ved LL §16 er hovedaktionæren i et ansættelsesforhold i selskabet, og LL §16A tager højde for at en del hovedaktionærer ikke nødvendigvis er i et ansættelsesforhold med selskabet og at økonomiske fordele der overgår til ham alligevel skal beskattes, selvom dette ikke kan blive en del af lønbehandlingen.

Sælges et formuegode fra en hovedaktionær til et selskab til en pris, der er højere en markedsprisen, er der en forhåndsformodning om, at forhøjelsen stammer fra hovedaktionærens bestemmende indflydelse over selskabet, og derfor indeholder et element af maskeret udlodning.

Maskeret udlodning er typisk følgende formuegoder³⁴:

- Fast ejendom
- Aktier
- Goodwill

Afståelse af løsøre for hovedaktionæren er skattefri jf. SL §5, derfor kan nogle af disse dispositioner blive skattefrie, og hvis det derudover er sket til overpris er der fordele heri for hovedaktionæren. Det er denne fordel, der skal beskattes som maskeret udlodning. Konsekvensen ved, at skattemyndighederne opdager denne ”maskering” er, at de økonomiske fordele beskattes efter deres reelle form.

³³ LL §16A, stk. 5

³⁴ Juridisk vejledning c.b.3.5.4

Et af de mest typiske tilfælde af maskeret udlodning er salg af fast ejendom fra en hovedaktionær til hans selskab til overpris³⁵. Det er især interessant, hvis den faste ejendom er en ejerbolig, eller et andet formuegode der kan sælges skattefrit af hovedaktionæren. Der er incitament for hovedaktionæren i at sælge ejendommen til overpris, da han på den måde kan få penge ud af selskabet skattefrit.

Der er i praksis opstået særlige forhold vedrørende ejendomme. Der er flere sager, hvor ejendomme er blevet overdraget fra selskab til hovedaktionær til det der umiddelbart kunne vurderes til markedsprisen. Men begrundet i, at selskabet enten havde opført ejendommen eller afholdt væsentlige udgifter til renovering, var markedsprisen ikke tilstrækkelig og hovedaktionæren skulle beskattes af maskeret udlodning for forskellen mellem selskabets anskaffelsespris tillagt renoveringsomkostninger og handelsprisen. Problemstillingen vedrører således ikke, om den anvendte handelspris svarer til markedsværdien. Men der stilles en formodning om, at selskabet enten aldrig ville have anskaffet ejendommen, eller aldrig have opført/ombygget i samme grad hvis ikke det havde været for hovedaktionærens bestemmende indflydelse. Og derfor tillægges det hovedaktionærens private interesse mere end selskabets erhvervsmæssige interesse³⁶. Se nærmere herom i næste afsnit.

Beskatning af maskerede udlodninger er den samme for øvrige formuegoder der overdrages mellem hovedaktionær og selskab for over- eller underpriser.

Det er ikke en betingelse for skattemyndighedernes korrektion, at den økonomiske fordel skal være overført direkte til hovedaktionæren. Fordelene kan også være gået til en af hovedaktionærens nærtstående, for eksempel hans hustru eller børn. I disse tilfælde anses fordelene for have passeret aktionærens økonomi, og herfra gives den så i gave til modtageren. I dette tilfælde sker der trippelbeskatning. Først betaler selskabet skat af overskuddet, dernæst betaler hovedaktionæren skat af den maskerede udlodning og efterfølgende betaler den nærtstående skat af gaven, der modtages fra hovedaktionæren. Sidstnævnte element kan dog være skattefrit, hvis det er under den skattemæssige beløbsgrænse ved gaver mellem nærtstående. Gavebeskatning findes i SL § 4, litra c. Denne situation kan også være gældende for andre vilkårlige overførsler til udenforstående der ikke nødvendigvis er nærtstående, hvis det er sket som en del af hovedaktionærens bestemmende indflydelse i selskabet og ikke er vedrørende driften af selskabet.

Der er 2 måder hvorpå der kan ske manipulation med udgifterne. Det første er dispositionskorrektion, den retlige disposition i aftalen er ikke korrekt, og skattemyndighederne

³⁵ Lærebog om indkomstskat s. 928

³⁶ SKM2007.153H

foretager en korrektion af dispositionen. Det andet er vilkårskorrektion, hvor skattemyndighederne laver en korrektion af den økonomiske del af aftalen³⁷.

Dispositionskorrektion er når det vurderes hvem der er den rette omkostningsbærer i den givne situation. Der er ingen lovhjemmel til denne type korrektion men skal findes i skatterettens realitetsgrundsætning. Ved realitetsgrundsætning er det underordnet hvad de nedskrevne betingelser i aftalen er, men det er realiteten af aftalen der vurderes. Det vil sige, at skattemyndighederne kan gennemgå aftalen ud fra dens reelle hensigt og derigennem tilsidesætte aftalen, hvis den ikke har et "realøkonomisk" indhold, men blot er lavet for at spare skat³⁸.

Vilkårskorrektion er en korrektion når overdragelse af en vare eller et aktiv mellem 2 parter til over- eller underpriser vil medføre en økonomisk fordel mellem de involverede parter. Det er her, at vilkårskorrektioner kan forekomme, hvor skattemyndighederne bliver opmærksom på forholdet og derved korrigerer de aftalte priser i aftalen. Skattemyndighederne foretager således beskatning af parterne som om aftalen var indgået til de fikserede priser eller vilkår, hvilket svarer til markedsmæssige vilkår for tilsvarende dispositioner³⁹.

LL §2 anvendes når korrektionen vedrører en vilkårskorrektion, det vil sige når der skal foretages regulering af priser og øvrige vilkår, men hvor dispositionens retlige status er godkendt. Om korrektionen har en skattemæssig indvirkning afhænger af om dispositionen omhandler et skatterelevant aktiv.

Som udgangspunkt er der følgende betingelser for at skattemyndighederne kan foretage en korrektion efter LL §2:

- 1, Der skal være atypiske forretningsmæssige dispositioner mellem et selskab og hovedaktionær
- 2, Der skal være et interessefællesskab mellem selskab og hovedaktionær og
- 3, Det skal være interessefællesskabet, der har forårsaget anvendelse af de atypiske forretningsmæssige dispositioner.

Først foretages en primær og en korresponderende korrektion, hvor prisen forhøjes for den ene part og nedsættes for den anden part. Hvis der foretages en primær korrektion, skal der altid foretages en modsvarende korresponderende korrektion.

³⁷ Skatteretten 2

³⁸ Skatteretten 2 s. 383

³⁹ Skatteretten 2 s. 310

Efter disse korrektioner anses dispositionen skatteretligt for at være indgået på armslængdevilkår. Men der er stadig overført en økonomisk fordel fra den ene part til den anden. Denne økonomiske fordel skal også beskattes, dette kaldes en sekundær korrektion. I LL §2, stk. 5, gives mulighed for at denne beskatning af fordelene, den sekundære korrektion, bliver annulleret, hvis der i stedet opstår en forpligtigelse til betaling af den økonomiske fordel.

I selskabet kan korrektionerne ske ved ændring af hovedaktionærens løn, pension, bestyrelseshonorar eller som maskeret udbytte, alle undtagen sidstnævnte vil være fradragsberettiget i selskabet. Der kan også ske ændring i afståelses- eller anskaffelsessummer, såfremt der har været handel med hovedaktionæren. Tidligere blev udbytte beskattet hårdere end løn og derved var der større incitament til at omfordele udbytte til løn. I dag er forskellen i beskatningen minimeret, hvilket har begrænset incitamenterne for at maskere udbytte som løn.

5.3 Praksis

I dette afsnit vil blive gennemgået og sammenlignet domme indenfor maskeret udlodning.

I SKM2004.107.ØLR blev en motorbåd solgt fra hovedaktionær til selskabet. Betalingen blev modregnet i hovedaktionærens gæld til selskabet. Båden blev ikke benyttet af selskabet men selskabet afholdte udgifter til båden. Den blev efter nogle måneder solgt til 3. mand med tab. Øster Landsret sagde, at værditabet og de løbende afholdte udgifter var maskeret udbytte hos hovedaktionæren. Begrundelsen var, at selskabets anskaffelse af båden ikke blev vurderet til at være forretningsmæssigt (erhvervsmæssigt) begrundet, men udelukkende begrundet i hovedaktionærens interesser. "...selskabets erhvervelse af båden ikke havde nogen tilknytning til selskabets drift". I denne afgørelse var det ikke spørgsmålet om, hvorvidt der var anvendt markedspriser i handlen men om selve handlen var forretningsmæssig begrundet for selskabet. Her blev det også vurderet at hovedaktionæren havde sparet privatforbrug i, at han lod selskabet betale de løbende udgifter.

Inden for området hovedaktionær, selskab og ejendomme findes en lang række afgørelser.

I SKM2007.153.HR opfører selskabet et udstillingshus, der efter færdiggørelsen udgjorde bolig for hovedaktionæren og familie. Efter et par år købte hovedaktionæren ejendommen af selskabet for TDKK 1.550, hvilket medførte et tab for selskabet på TDKK 1.500. Højesteret fandt, at hovedaktionæren skulle beskattes af tabet på TDKK 1.500 som maskeret udlodning. Begrundelse var, at selskabets udgifter til opførelse af ejendommen var afholdt i hovedaktionærens interesse og dennes private behov og at det ikke var godtgjort at udgifterne var sket i selskabets interesse.

I SKM2010.124.ØLR solgte et selskab en ejendom til hovedaktionæren, med et tab på TDKK 1.472. Den oprindelige ejendom blev købt af tredje mand og i selskabets ejertid revet ned og der blev i stedet bygget en ny helårsbolig. Landsretten hævdede salgsprisen mellem selskab og hovedaktionær til selskabets kostpris, med begrundelse i, at selskabets tab skyldtes hovedaktionærens privatinteresser, herunder især nedrivningen og opførelsen af en ny helårsbolig. Landsretten lagde vægt på, at selskabets formål med købet af ejendommen fra starten var, at denne skulle danne bolig for hovedaktionæren. Derudover blev der lagt vægt på at ejendommen ikke blev brugt erhvervsmæssig, udover at det indeholdte et hjemmekontor og landsretten vurderes ikke at selskabet havde godtgjort at udgifterne var afholdt i selskabets interesse.

I SKM2016.633.LSR var selskabets formål at eje kapitalandele i andre selskaber og koncernens hovedaktivitet er produktion og salg af læskedrik. Den omhandlede ejendom var et sommerhus. Selskabet købte oprindeligt sommerhuset af tredjemand. Der var skrevet i købsaftalen af formålet

var at sommerhuset skulle udlejes til bolig for selskabets medarbejder. 2 år og 3 måneder efter solgte selskabet ejendommen til hovedaktionæren med et tab på TDKK 500. Salgsprisen var fastsat på baggrund af vurderinger fra 2 uafhængige sagkyndige personer. Sommerhuset havde ikke været benyttet i den periode selskabet ejede det, da det var i meget dårlig stand. Efter hovedaktionærens køb, blev sommerhuset revet ned og der blev opført et helårshus, hvor hovedaktionæren og familie efterfølgende fik privat adresse.

Landsskatteretten vurderer, at selskabets køb af sommerhuset er sket i hovedaktionærens private interesse og ikke er forretningsmæssigt begrundet, hvorfor selskabets tab på TDKK 500 skal anses for at være maskeret udbytte for hovedaktionæren jf. LL § 16A, stk. 1 og LL §2.

Landsskatteretten lagde vægt på, at det fra starten var planlagt at sommerhuset skulle danne bolig for hovedaktionæren, samt at selskabet ikke tidligere eller samtidig havde handlet med andre ejendomme. Selskabet havde heller ikke foretaget undersøgelser før købet af sommerhuset om investeringen ville være rentabel. Sommerhuset blev ved salget ikke forsøgt solgt til tredjemand og blev ikke annonceret til salg. Der var ikke umiddelbart tvivl om hvorvidt handelsprisen var på markedsvilkår.

Det ses tydeligt, at det væsentlige i disse afgørelser ikke er om hvorvidt markedsprisen er benyttet i handlerne mellem hovedaktionær og selskab. I afgørelserne fra 2007 og 2010 lægges vægt på at opførelsen af husene er foretaget i hovedaktionærens interesse og derfor skal handelsprisen i det husene sælges videre til hovedaktionæren udgøre den bogførte værdi. Og med begrundelse heri tages der i afgørelsen fra 2010 ikke stilling til om handlen er foregået på markedsvilkår, men nævner at handel på markedsvilkår mellem interesseforbundne parter jf. LL §2 ikke er gældende hvis anskaffelsessummen overstiger markedsværdien.

I 2016-dommen er begrundelsen en anden. I denne sag er der ikke opført et nyt hus i hovedaktionærens interesse. Selskabet har foretaget en investering i et gammelt sommerhus, haft det liggende og efterfølgende solgt til hovedaktionæren. Skattemyndighederne stiller ikke tvivl om at handelsprisen er markedsprisen, dog siger landsskatteretten at tabet tilhører selskabet, da ejendomme aldrig har været i selskabets interesse. I dette tilfælde ændres handelsprisen mellem parterne ikke men tabet bliver alligevel overført til hovedaktionæren som maskeret udlodning.

I afgørelsen fra 2016 har der ikke været tale om ombygning eller betydelige forbedringer i perioden, hvor selskabet har ejet ejendommen. Faldet i ejendommens værdi må anses for at være ren konjunkturedgang i markedet, da ejendommen er købt af tredjemand og der er modtaget 2 uafhængige vurderinger på markedsprisen på ejendommen ved salg til hovedaktionæren. Denne nedgang i markedsværdien havde ligeledes været gældende hvis salget havde været til tredjemand.

I 2016-dommen vurderes udelukkende på om købet har været i erhvervsmæssig interesse, da der ikke er foretaget ombygninger i årene der kan argumenteres for, at hovedaktionæren skal købe sommerhuset til selskabets bogførte værdi.

SKM2019.74.HR, I denne dom var handelsprisen fastsat til den offentlige ejendomsvurdering. Men denne var ifølge skattemyndighederne tydeligt forkert, og markedsværdien lå noget højere, sammenlignet med andre der også lå i 1. række til vandet. Højesteret vurderede at selskabet ikke var fremkommet med et grundlag der gjorde at skattemyndighedernes skøn over handelsværdien skulle tilsidesættes.

Når der læses i den juridiske vejledning omkring maskeret udbytte og ejendomme, skrives der intet om at ejendomme også skal være anskaffet i selskabets interesse. De gør ikke noget nummer ud af at informere om den betydelige retspraksis der former sig vedrørende selskabets anskaffelse af formuegoder, hvor der sættes tvivl om hvorvidt formuegodet fra udgangspunktet er anskaffet i selskabets interesse, eller om det udelukkende er anskaffet i hovedaktionærens private interesser. Her lægges der udelukkende vægt på fastsættelse af handelsværdien. Udfaldet af flere af dommene er at selskabets tab ved salget blev overført til hovedaktionæren som maskeret udbytte, dette væsentlige element tager den juridiske vejledning ikke med.

5.4 Sammenfatning

I dette afsnit er reglerne for maskeret udbytte gennemgået og der er foretaget sammenligning med væsentlige afgørelser hvor der er vurderet maskeret udbytte for hovedaktionæren.

Som det er set indtil nu kan hovedaktionæren blive beskattet af maskeret udbytte/udlodning af flere årsager. Det kan være at skattemyndighederne vurderer at en udgift betalt i selskabet i stedet er en del af hovedaktionærens privat forbrug. Det kan også forekomme hvis skattemyndighederne vurderer at et formueaktiv i selskabet er til hovedaktionærens rådighed i fritiden, hvorfor han skal rådighedsbeskattes heraf. Til sidst kan det være at skattemyndighederne anser en handel mellem hovedaktionæren og selskabet for at være indgået på baggrund af forkerte priser. I alle disse scenarier har skattemyndighederne mulighed for at korrigere hovedaktionærens indkomst, således at han bliver beskattet af den økonomiske fordel han har opnået.

I nærværende afsnit har handel med ejendomme mellem selskab og hovedaktionær været et væsentlig problemstilling og det må konstateres at være en ren jungle. Det er ikke mere nok at parterne sørger for at handlen foregår til markedspriser, men de skal sørge for at justere markedspriserne efter om der kan ligge en privat interesse bagved handlen eller om handlen anses for at være udelukkende erhvervsmæssig. På baggrund af den ovenstående gennemgang af afgørelserne vedrørende ejendomme kan selskab og hovedaktionær nå frem til den konklusion at de skal handle til den højeste pris markedsprisen eller selskabets bogførte værdi. Men dette kan også "ende galt". Hvis skattemyndighederne anser handelsprisen for at være for høj har hovedaktionæren ydet et tilskud til selskabet der således også skal beskattes heraf.

Læses der i den juridiske vejledning omkring maskeret udbytte og ejendomme, berører de ikke denne problemstilling. Der skrives intet om at ejendomme også skal være anskaffet i selskabets interesse. De gør ikke noget nummer ud af at informere om den betydelige retspraksis der former sig vedrørende selskabets anskaffelse af formuegoder, hvor der sættes tvivl om hvorvidt formuegodet fra udgangspunktet er anskaffet i selskabets interesse, eller om det udelukkende er anskaffet i hovedaktionærens private interesser. Her lægges der udelukkende vægt på fastsættelse af handelsværdien. Udfaldet af flere af dommene er, at selskabets tab ved salget blev overført til hovedaktionæren som maskeret udbytte, dette væsentlige element tager den juridiske vejledning ikke med.

6. Reparationsmuligheder

I skatteretten findes nogle reparationsmuligheder såfremt skattemyndighederne har foretaget en korrektion af skatteansættelsen. I de kommende afsnit vil blive gennemgået hvilke muligheder en hovedaktionær og et selskab har for at undgå at blive beskattet yderligere.

Såfremt et selskab og en hovedaktionær i en transaktion har indarbejdet et skatteforbehold i aftalen kan dette ofte benyttes såfremt det opfylder kravene i SFL §28. Det vil ikke blive gennemgået nærmere, hvad der kræves for at et skatteforbehold kan gøres gældende, dog er det fordelagtigt at benytte, da et skatteforbehold kan ændre vilkår og priser således, at handlen anses for at være indgået på de ændrede vilkår, og der således ikke sker sekundær og korresponderende korrektioner. Hvis det indgår som en del af skatteforbeholdet kan aftalen også helt annulleres. Dog skal det nævnes, at sker ændringen i prisen, skal betalingen også overføres og mellemfinansiering, i den periode der er gået fra den oprindelig aftale til den dag, hvor korrektionen træder i kraft, skal den resterende betaling forrentes.

For at der overhovedet kan blive tale om reparationsmuligheder efter skatteretten, skal der være indgået en aftale mellem 2 parter, aftalen skal være indgået efter de almindelige civile retlige regler på området. Det forhold, at aftalens indgåelse følger civilretten medfører, at en aftale ikke blot kan tilbageføres. I de tilfælde hvor 2 parter indgår en aftale og de efterfølgende finder ud af, at skattemyndighederne har en anden holdning til de skattemæssige konsekvenser af aftalen, kan det ske at en eller begge parter fortryder indgåelsen af aftalen på de nye, af skattemyndighederne fastsatte, betingelser. Aftalen vil ikke blot kunne tilbageføres og derved "gå i nul". En tilbageførsel af den oprindelige aftale vil betragtes som 2 særskilte aftaler jf. civilretten, der herefter skattemæssigt skal behandles hver for sig. Det er på denne baggrund der er brug for reparationsmuligheder, der kan ændre eller ophæve den oprindelige aftale.

De mest anvendte muligheder for reparation er udnyttelse af et indgået skatteforbehold, betalingskorrektion og omgørelse. Betingelserne for anvendelse af betalingskorrektion og omgørelse vil blive beskrevet nedenfor. Udover omtalte reparationsmuligheder er der også de ordinære genoptagelsesregler og omvalg, eller muligheden for at indhente bindende svar inden en civilretlig disposition indgås, disse muligheder vil ikke blive behandlet.

6.1 Betalingskorrektion

Muligheden for betalingskorrektion er fastsat i LL §2, stk. 5. Den blev indsat sammen med den resterende del af LL §2, dog var det oprindeligt stk. 4.

Til at begynde med er det en forudsætning for at anvende betalingskorrektion at skattemyndighederne har lavet en korrektion i aftalen mellem interesseforbundne parter, enten af vilkår eller af pris. LL §2, stk. 5 henviser til, at betalingskorrektion kun gælder i tilfælde omfattet af LL §2, stk. 1, hvilket betyder, at det udelukkende gælder for aftaler mellem interesseforbundne parter.

Hvis skattemyndighederne ændre priser eller vilkår i en aftale bliver parternes skattepligtige indkomst også ændret. Yderligere bliver den part der har opnået en fordel, typisk har de betalt for lidt, også beskattet af fordelene. Man kan undgå beskattningen af denne fordel, hvis den respektive part påtager sig en betalingsforpligtelse af fordelene. Ved betalingskorrektion reparerer der udelukkende på transaktionen ved betaling den føres ikke tilbage eller annulleres.

Bestemmelsen indeholder et krav om, at hovedaktionæren skal "forpligte sig til betaling", det er ikke ment som et krav om øjeblikkelig betaling, men der skal være en reel forpligtelse til betaling samt en evne og vilje til betaling. Drejer sagen sig om, at hovedaktionæren har betalt for lidt for et aktiv f.eks. en ejendom og handelsprisen efterfølgende er reguleret, skal betalingen falde umiddelbart efter. Der godtages typisk 1-3 måneder⁴⁰, hvorefter et fortsat udlån kan risikere at blive betragtet som ulovligt aktionærlån.

Bestemmelsen i LL §2, stk. 5 nævner, at betalingskorrektion ikke omfatter LL §16E sager, dette betyder, at betalingskorrektion ikke kan anvendes ved ulovlige aktionærlån. Der er således ikke mulighed for at foretage indbetaling og derved undgå den sekundære korrektion.

Aftaler, hvor der sker køb og salg af driftsmidler eller ejendomme mellem hovedaktionær og selskab, er oftest omfattet af LL §2, stk. 5.⁴¹ I disse tilfælde kan den sekundære korrektion annulleres, men kun såfremt den begunstigede part, i de fleste tilfælde hovedaktionæren, forpligter sig til at betale, men også har mulighed for det. Anvendelse af LL §2, stk. 5 bliver nægtet i situationer, hvor der ikke sker direkte ændring af priser og vilkår. Et eksempel på disse situationer er vedrørende rette omkostningsbærer (eller rette indkomstmodtager). Her er der ikke tale om en egentlig aftale mellem 2 parter, hvor skattemyndighederne anfægter priser eller vilkår men, at

⁴⁰ Betalingskorrektion

⁴¹ Betalingskorrektion

omkostningen er placeret det sted der er skattemæssigt mest fordelagtigt, typisk vil omkostningen være placeret i selskabet og eventuelt være sparet privatforbrug for hovedaktionæren. Dette fremgår af afgørelsen nedenfor.

I SKM2001.370.LSR ejer selskab A et en-familiers hus der lejes ud til hovedaktionæren og til selskab B. Hovedaktionæren ejer både selskab A og selskab B 100%. Selskab A har fratrukket vedligeholdelsesudgifter, hvor skattemyndighederne har nægtet fradrag for størstedelen, det drejer sig om udgifter som; fodpumpe, vinduespolering, avis, værktøj, planter til haven o.lign. Skattemyndighederne mener ikke, at udgifterne vedrører vedligeholdelse af ejendommen jf. SL §6, samt at nogle af udgifterne er rent private udgifter. Skattemyndighederne nægter også betalingskorrektion efter LL §2, stk 4. (nu stk 5.), da de ikke mener, at der er tale om en transaktion mellem interesseforbundne parter i lovens forstand, når selskabet har betalt hovedaktionærens private udgifter.

Landsskatteretten fastslår, at udgifter udelukkende er afholdt på grund af hovedaktionærens bestemmende indflydelse i selskabet og givetvis i hovedaktionærens private interesse. LSR fastslog ligeledes, at der var tale om maskeret udlodning i forhold til hovedaktionæren. LSR giver ligeledes skattemyndighederne medhold i, at der ikke kan godkendes betalingskorrektion, idet skattemyndighederne ikke anfægter transaktionens priser eller vilkår, som nævnt i LL §2, stk. 4 (nu stk 5). I afgørelsen fortolker LSR på ordlyden i forhold til om der er foretaget en handels- eller økonomisk transaktion, hvor priser og vilkår anfægtes af skattemyndighederne, Det mener de således ikke.

I sagen SKM2007.465HR blev betalingskorrektion ikke godkendt, da hovedaktionæren anmodede om betalingskorrektion for et lavere beløb end det kendelsen havde konstateret korrektionen var. Derudover blev omgørelse ikke behandlet da hovedaktionæren ikke havde anmodet herom. I denne sag mente skattemyndighederne at korrektionen til handelsprisen for ejendommen udgjorde TDKK 416 og hovedaktionæren mente den udgjorde TDKK 55. Derfor anmodede han om betalingskorrektion for det lave beløb, selvom han kendte skattemyndighedernes korrektionsbeløb. I denne sag blev der udelukkende nægtet betalingskorrektion på baggrund i det forkerte beløb. I denne sag have hovedaktionæren sandsynligt fået godkendt betalingskorrektionen, såfremt han havde anmodet om betalingskorrektion for det korrekte beløb. I stedet skal han beskattes af beløbet som maskeret udlodning.

6.2 Omgørelse

Det var ikke før i 1999, at der blev lovgivet om omgørelse, før dette fremgik omgørelsesreguleringen af retssædvanen. I retssædvanen blev der stillet krav om god tro før anmodningen om omgørelse kunne godkendes. I denne sammenhæng var det god tro i forhold til, hvordan dispositionen skattemæssigt skulle behandles. Før lovreguleringen var udarbejdet et cirkulære der opstillede 3 krav for at omgørelse kunne tillades. Det 3. krav var god tro. Kravet gav anledning til uenighed, da det for borgerne var svært at bevise at de var i god tro og svært for skattemyndighederne at bevise at de ikke var.⁴²

Muligheden for omgørelse findes i dag i SFL §29. Før der kigges på om betingelserne i SFL §29 er opfyldt skal 2 grundlæggende forudsætninger være tilstede. Skattemyndighederne skal have foretaget en skatteansættelse, samt der skal være tale om en privatretlig disposition. Der kan ikke gives tilladelse til omgørelse hvis skattemyndighederne ikke har foretaget en ansættelse. Dette forhold fremgår af SKM2018.624.HR. I denne sag blev det ikke anset for muligt at foretage en omgørelse, ud fra den begrundelse at fordringen som det hele handlede om var fuldt indfriet igen og derved kunne den oprindelige aftale ikke tilbageføres. Derved vurderede højesteret ikke at betingelserne for omgørelse i SFL §29 var opfyldt. Derudover vurderede højesteret heller ikke, at betingelserne vedrørende at ”sagen skal være lagt klart frem” eller at ”ændringen af dispositionen skal være enkel og overskuelig” var opfyldt i denne sag.

Hvis en omgørelse skal kunne gennemføres er det den civilretlige aftale der skal ændres, derfor er det en forudsætning, at den civilretlige aftale kan ændres. I nogle situationer kan dette ikke lade sig gøre. Der kan forekomme situationer, hvor en af de oprindelige parter ikke eksisterer mere eller at aktivet igen er videresolgt. Men i SKM2009.260.ØLR⁴³ blev der givet tilladelse til omgørelse selvom den ene af parterne i den oprindelige aftale var skiftet ud. Men omvendt blev der i SKM2006.405LSR ikke givet tilladelse til at udskifte den ene part, der blev det afgørende, at der ikke var tale om en ændring af den oprindelige aftale. I denne sag blev der lagt vægt på at der ikke blev anmodet om en ændring af den oprindelige aftale men anmodet om en ændring af den ene part i aftalen og Landsskatteretten vurderede at SFL §29 ikke var gældende i disse tilfælde.

SFL § 29 opsætter 5 betingelser før en anmodning om omgørelse kan godkendes. Betingelse 1 ”dispositionen må ikke i overvejende grad være for at spare eller udskyde skat” kan ikke direkte sammenlignes med det tidligere brugte krav ”god tro” men det har lighedspunkter. Det kan være en

⁴² Betalingskorrektion

⁴³ Denne sag blev anket til Højesteret (SKM2011.769.HR) der vurderede at sagen ikke var lagt klart frem for myndighederne og derfor kunne omgørelse ikke godkendes.

svær vurdering, da alle skatteydere i større eller mindre grad, selskab eller hovedaktionær, gerne vil betale så lidt skat som muligt.

Betingelse 2 ”utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger” tilnærmer sig også ideen om god tro. Ses betingelse 1 og 2 sammen, lægger opfyldelsen af disse 2 krav tæt op af at skatteyder skal være i god tro for at omgørelse kan godkendes. Betingelsen er ikke skarp, da skatteyder i rigtig mange henseender og især når det gælder skat, gør meget for at spare eller udskyde skat og dette forhold er ikke nødvendigvis det der skal være afgørende for om omgørelse kan opnås.

Betingelse 3 om, at dispositionen skal være lagt klart frem, skal forsøge at forhindre, at der er væsentlige forhold der ønskes skjult for myndighederne, som kan have en afgørende indflydelse på vurderingen.

Betingelse 4 skriver at skatteyderen skal præcisere hvordan den oprindelige privatretlige disposition skal ændres, omgørelsesdispositionen skal således beskrives. Som det fremgår af betingelse 5, skal alle parterne i den oprindelige privatretlige disposition være enige om anmodningen om omgørelse.

For at omgørelse kan gennemføres skal der sendes en anmodning herom til skattemyndighederne. I forarbejderne fremgår det, at det er skatteyder der har bevisbyrden for at alle betingelserne er opfyldt. Det er således skatteyderen der skal bevise, at dispositionen ikke i overvejende grad har haft til hensigt at spare eller udskyde skat. Det anses ikke for hverken vanskeligt eller besværligt at opnå omgørelse så længe skatteyder kan fremlægge beviser for at betingelserne er opfyldt og er de det, har skatteyder krav på at få omgørelse godkendt⁴⁴.

SKM2012.457.ØLR, i denne sag ejede hovedaktionæren 2 selskaber A+B. Selskab A solgte en lystbåd til selskab B, skattemyndighederne forhøjede hovedaktionærens indkomst med rådighedsbeskatning af lystbåden. Sagen gik på om hovedaktionæren kunne omgøre dispositionen således at lystbåden ikke blev solgt til selskabet men til hende privat. Landsretten fandt at dispositionen ikke kunne omgøres, da omgørelsen skal kunne ske både skatteretligt og privatretligt og privatretligt er dette ikke en mulighed på grund af, at det ene selskab var opløst efter konkurs. Yderligere kunne der ikke godkendes betalingskorrektion efter LL §2, stk. 5, begrundet i at der ikke af skattemyndighederne var foretaget en korrektion af priser eller vilkår i den oprindelige aftale, men blot foretaget en korrektion af rådighedsbeskatning efter LL §16, stk. 6.

⁴⁴ Betalingskorrektion

6.3 Sammenfatning

Betalingskorrektion og omgørelse er ens på det område at de begge består af 2 dispositioner, den oprindelige disposition og omgørelsesdispositionen.

Hvor betalingskorrektion efter LL §2, stk. 5 kun gælder i de tilfælde hvor en disposition er indgået mellem interesseforbundne parter gælder omgørelse jf. SFL § 29 alle privatretlige dispositioner, mellem både afhængige og uafhængige parter.

Omgørelsesbestemmelsen dækker bredere end betalingskorrektion men derimod har den skrappe krav til, hvornår en anmodning kan godkendes. Betalingskorrektionens eneste krav er, at betingelserne i LL § 2, stk. 1 er opfyldt, at dispositionen er indgået mellem interesseforbundne - parter og vedrører armslængdevilkår. Til forskel for bestemmelsen om omgørelse stiller betalingskorrektionen eksempelvis ikke krav om at disposition ikke må være foretaget med begrundelse i at spare eller udskyde skat.

I omgørelsens betingelse 1 kan det være vanskeligt at vurdere om dispositionen har til formål at spare eller udskyde skat. Det er parternes opgave at bevise, at dette ikke er tilfældet.

I sammenligningen af de to bestemmelser omgørelse og betalingskorrektion vurderes det, at det er langt nemmere for interesseforbundne parter der har indgået en aftale der afviger fra armslængdevilkår og derefter får værdien korrigeret ved betalingskorrektion end det er for øvrige parter at få omgørelse uanset om det er hel eller delvis omgørelse. Det vurderes at den betingelse sagerne oftest falder på er at dispositionen ikke i overvejende grad må været båret i at spare eller udskyde skat.

Derudover giver det 3. punkt i omgørelsesbetingelserne anledning til en afgørende problemstilling. Betingelsen er svær at opfylde. Hvis betingelsen om at dispositionen skal være lagt klart frem betyder at oplysningerne skal fremgå af selskabets årsrapport, opstilles der et krav om en oplysningsforpligtelse der ikke fremgår af regnskabsloven. Hvis en hovedaktionær derudover ikke er klar over, at en specifik disposition er forkert, er der ikke nogen anledning til at omtale denne i årsrapporten, men hvis han på den anden side omtaler den, lægger han op til, at der noget forkert ved dispositionen. Dette fører os til problemstillingen om god og ond tro.

Af afgørelsen SKM2001.370LSR kan det ses at det ikke kan lade sig gøre for hovedaktionæren at få betalingskorrektion såfremt han har ladet selskabet betale for en privat udgift, han kan ikke "bare" lave det om og derefter betale for den selv. Konsekvensen bliver at han bliver beskattet af udgiften

som maskeret udbytte. Det ses derfor at betalingskorrektion ikke kan benyttes i tilfælde med ”rette omkostningstager”.

Samtidig i afgørelsen SKM2012.457.ØLR var det ikke muligt at undgå rådighedsbeskatning, ved at anmode om betalingskorrektion. Det ses derfor at LL §2, stk. 5 ikke kan benyttes i situationer hvor hovedaktionæren har ladet selskabet købe et formuegode og konsekvensen herefter bliver at han skal rådighedsbeskattes, her er der ikke mulighed for at ændre aftalen således at han selv bliver ejer af formuegodet og derved ikke skal rådighedsbeskattes. Angående omgørelse blive dette nægtet i denne sag med begrundelse i at selskabet er gået konkurs. Spørgsmål er så om landsretten vil have godkendt omgørelse, hvis selskabet stadig var eksisterende. Dette anses for at være tvivlsomt begrundet i den første betingelse om omgørelse at dispositionen ikke må være for at spare eller udskyde skat. Ville Landsretten godkende at der var en reel erhvervsmæssig begrundelse for at lystbåden var placeret i selskabet og at dette ikke var ud fra betragtningen om at spare eller udskyde skat.

7. Konklusion og perspektivering

Jeg ville ønske der kunne svares med korte og præcise svar til spørgsmålene i problemformuleringen. Men analysen af de gældende regler på området har vist at den konkrete situation og de konkrete forhold er helt afgørende for om en udgift er en fradragsberettiget driftsomkostning. Retspraksis viser at der er enkelte omkostningstyper, der giver større udfordringer end andre. Her er der tale om den type udgifter der ligger tæt op ad privatudgifter. Vi så at arbejdstøj som udgangspunkt var privat og at selv om en sangerinde køber kostumer og får sat hår af en frisør inden en koncert er dette ikke nok til at udgifterne er fradragsberettiget.

Hvis vi kigger på nogle af de andre problematiske udgifter som reklame og repræsentation, er der efterhånden lavet lange cirkulære der skal gennemgås før et selskab kan danne sig et overblik over hvilke type omkostninger der er fradragsberettiget og hvilke der ikke er.

Ved sponsorudgifterne blev det konstateret at reklameværdien skulle kunne måle sig med prisen på sponsoratet, samtidig med at det ikke overvejende må være i hovedaktionærens private interesse, som det var i dommen om sponsoratet af hovedaktionærens datters ridesport.

Men i sidste ende var det der var vigtigst i vurderingen af om et selskab har fradrag for driftsomkostningen om udgifter er med til at ”erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten”, hvor vi egentlig er tilbage ved starten af den helt generelle bestemmelse i SL §6.

Det er i denne afhandling konstateret at en hovedaktionær kan blive beskattet af maskeret udbytte/udlodning af flere årsager. Det kan være at skattemyndighederne vurderer at en udgift betalt i selskabet i stedet er en del af hovedaktionærens privat forbrug. Det kan også forekomme hvis skattemyndighederne vurderer at et formueaktiv i selskabet er til hovedaktionærens rådighed i fritiden, hvorfor han skal rådighedsbeskattes heraf. Til sidst kan det være at skattemyndighederne anser en handel mellem hovedaktionæren og selskabet for at være indgået på baggrund af forkerte priser. I alle disse scenarier har skattemyndighederne mulighed for at korrigere hovedaktionærens indkomst, således at han bliver beskattet af den økonomiske fordel han har opnået.

Det er ikke let for hovedaktionæren at navigere i og hvis han så uheldigvis ender i at skattemyndighederne vurderer at der er tale om en privat udgift og ikke en erhvervsmæssig udgift, skal han beskattes af maskeret udbytte. Dertil kommer at han ikke har mulighed for at korrigere forholdet med en betaling, da vi konstaterede i dommen SKM2001.370LSR at der ikke er mulighed for betalingskorrektion i situationer, hvor det handler om rette omkostningsbærer. Om der er mulighed for en omgørelse efter SFL §29 er tvivlsomt, da myndighederne sandsynligvis vil betragte dispositionen som et forsøg på at spare eller udskyde skat.

Konklusionen må være at det er en jungle for hovedaktionærerne. De skal hele tiden være påpasselige med om skattemyndighederne vil tolke situationen anderledes. Og i nogle situationer har de handlet efter bedste evne og er overbevist om at de har fulgt reglerne men bliver alligevel fanget i en fortolkningssag, hvor domstolene nu begynder at lægge til grund om dispositionen eller selve det at eje aktivet er i selskabets interesse. Selvfølgelig er der hovedaktionærer der bevidst forsøger at omgå reglerne og finde nye smutveje hvor det er skattemæssigt mest rentabelt, men der vil i denne jungle af regler også blive fanget hovedaktionærer der på helt reel vis har forsøgt at handle efter reglerne men er blevet fanget, og hvis det så ender med at de ikke har mulighed for betalingskorrektion eller omgørelse fordi der måske ubevist er en formodning om at hovedaktionærer altid vil forsøge at spare eller udskyde skat.

Overordnet set bør retsregler formes på en sådan måde at de er forståelige for borgere, rådgivere og myndigheder, således at en given handling giver et forudsigeligt billede af den skattemæssige konsekvens heraf. Dette samtidig med at de er objektive og kan bruges til en objektiv vurdering af den enkelte situation.

I forhold til den meget generelle bestemmelse som SL §6 er ville det muligvis være ønskeligt med en eller flere mere specifikke fradragsregler, således at det for den enkelte var mere tydeligt, hvilke omkostninger der var fradragsberettigede driftsomkostninger og hvilke der var private udgifter. Men ulempen her er, at det ville være en umulig opgave at skulle forudsige og tage stilling til alle tænkelige udgiftstyper. Det ville samtidig stille langt større krav til vedligeholdelse af bestemmelserne, således at de udviklede sig med tiden og samfundet. Derfor er vi tilbage ved fordelene i en generel bestemmelse og nogle specialbestemmelser.

I forhold til lovbestemmelser og praksis vedrørende ejendomme, er det i afhandlingen konstateret vanskeligt at gennemskue de specifikke retningslinjer på området. For selvom der efterhånden er mange afgørelser på området kan tvivlen forekomme at hvis nu markedsprisen var højere end selskabets anskaffelsespris, hvilken pris skulle der så handles til og hvilken skatteretlig konsekvens havde det haft for parterne? Og hvis den erhvervmæssige interesse versus den private interesse havde været omvendt, havde afgørelserne så faldet anderledes ud? Området må anses for at være i en gråzone da ikke alle tænkelige scenarier kan oplistes i en lov. Der burde derfor i forlængelse af en lov opstilles generelle retningslinjer for hvorledes vurderingen skal foretages samt hvilken beskatning hovedaktionærer, selskaber og rådgivere skal forvente i de givne situationer.

For at få afdækket usikkerheden er det selvfølgelig en mulighed for hovedaktionær og selskab at søge om et bindende svar inden der indgås aftaler mellem selskab og hovedaktionær. Dette især i de situationer hvor de bevæger sig i tvivl-områder.

8. Litteraturliste

Bøger

Skatteretten 2, 7. udgave 2015, Karnov Group

Af Jan Pedersen, Malene Kerzel m.fl.

Lærebog om indkomstskat, 15. udgave 2013, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Af Aage Michelsen, Steen Askholt m.fl.

Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, 1. udgave 2006

Af Jane Ferniss

Retskilder og Retsteorier, 5. udgave 2017, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Af Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen

Betalingskorrektio, omgørelse, skatteforbehold, omvalg, 2. udgave 2018, Karnov Group

Af Hans Henrik Bonde Eriksen

Artikler

Selskabers ejendomsinvesteringer – manglende erhvervsmæssig interesse og skattemæssige konsekvenser for hovedaktionæren.

Af Inge Langhave Jeppesen

Sponsorat eller privat interesse?

Af Liselotte Madsen

Øvrige

SKAT.dk: Den juridiske vejledning 2020-1, med vægt på følgende afsnit:

C.B.3

C.C.2.2

C.A.5.14

Lovforarbejderne til LL §2

Domme og afgørelser

| | | |
|--------------------|--------------------|-----------------|
| SKM 2012.13 HR | TfS 1996,553Ø | TfS 1996,210H |
| SKM2015.276.LSR | SKM2002.29HR | SKM2010.549HR |
| LSR2019.19-0031472 | LSR2019.14-4453266 | TfS1995,746 ØLR |
| SKM2012.457.ØLR | SKM2013.378HR | TfS1998,484 |
| SKM2018.154ØLR | TfS 1989, 599 | SKM2008.534.HR |
| SKM2013.539.ØLR | SKM2009.558.HR | SKM2007.153.HR |
| SKM2009.93.ØLR | SKM2004.107.ØLR | SKM2019.74.HR |
| SKM2010.124.ØLR | SKM2016.633.LSR | SKM2007.465HR |
| SKM2009.260.ØLR | SKM2001.370.LSR | SKM2018.624.HR |
| SKM2006.405LSR | SKM2010.549HR | |

Forkortelser for love

SL = statsskatteloven

LL = ligningsloven

ABL = aktieavancebeskatningsloven

PSL = personskatteloven

SFL = skatteforvaltningsloven

Forkortelser for øvrig litteratur

JV = juridisk vejledning