

Maskeret udlodning

Den ikke-erhvervsmæssige disposition

af HEIDI HOLLÆNDER

Afhandlingen beskriver, systematiserer og analyserer gældende ret for maskeret udlodning. Herunder betingelserne for korrektion og beskatning af maskeret udlodning, særligt den ikke-erhvervsmæssige disposition. Den ikke-erhvervsmæssige disposition knytter sig til aktiviteten i selskabet og ikke rammen selskabet, der per definition er erhvervsmæssig.

Den skatteretlige vurdering af selskabers dispositioner bygger på flere kriterier som bl.a. rentabilitet, intensitet mv. Vurderingen er en samlet, konkret vurdering, og det er de samme kriterier, som er grundlag for vurderingen af personlige virksomheders skattemæssige status. For selskaber er selskabets selvstændige økonomiske interesse af betydning, hvis et aktiv er anskaffet og bliver stillet til rådighed for hovedaktionæren eller hovedaktionærens nærtstående. Vurderes anskaffelsen og rådigheden ikke at være i selskabets selvstændige interesse, indikerer det, at det er en ikke-erhvervsmæssig disposition, fordi det er udtryk for hovedaktionærens personlige interesse.

Praksis viser, at der er forskelle mellem selskaber og personlige virksomheder, når der kigges på indholdet. Det konkluderes, at en ikke-erhvervsmæssig overskudsgivende aktivitet godt kan indgå i et selskab uden skattemæssige konsekvenser. For den personlige erhvervsdrivende betyder en ikke-erhvervsmæssig disposition begrænsning i anvendelsen af virksomhedsskatteordningen jf. VSL §1, stk. 1. Modsat ses det for ejendomme, der udlejes til hovedaktionærens nærtstående. For selskaber vurderes det ofte at være ikke-erhvervsmæssigt begrundet, mens det for personlige virksomheder, som udgangspunkt, vurderes at være erhvervsmæssig virksomhed.

Abstract

The purpose of this thesis is to describe, systematize and analyze applicable law about concealed dividend and non-commercial operations through regulation, practice, and other literature. To investigate how a company which, by definition, is commercial, can have non-commercial operations. At the same time looking at what consequences these non-commercial operations have to the company and the majority shareholder.

The frame of a company is commercial, but the content is not per definition commercial. To correct the income of the majority shareholder, the transaction needs to be an expression of unusual business transaction. A community of interest between the company and the majority shareholder is needed and the transaction should be due to the community of interest. Concealed dividend exists in different forms. As simple as letting the company pay for private expenditures and in more complicated ways, where a concrete judgement is needed.

When judging an operation or a transaction practice shows that several characteristics are considered. Profitability, intensity, prior investigations etc. counts. The same characteristics is used to consider the commercial status of a corporation. A company's usual habits is considered when judging a transaction as a usual business transaction or not. Even though a transaction is usual in perspective of a business it can be judged unusual to a company based on their prior actions. Besides the characteristics used to judge a corporation a company's self-interest is considered. The lack of self-interest can result in disregard of an agreement which follows the transfer-pricing rules and result in taxation of the majority shareholder.

The content of operations in a company isn't limited in company law. Therefore, it is possible for an empty company to exist and to have a company with only non-commercial operations. When the non-commercial operation results in a loss it is non-deductible to the company. The same limitation exists when a non-commercial corporation makes a loss. In this case the self-employed aren't allowed to reduce other income with the

loss from the corporation. The majority shareholder of the company is taxed of the loss when the non-commercial operation is a result of the community of interest. Companies can exist as commercial with passive investment while more activity is needed for corporations to be defined as commercial.

When an operation is profitable the company is taxed, because the company is the right recipient of income. Due to the theory of recipient of income and the possibility to include non-commercial operations in company the conclusion is that non-commercial corporations can be driven in a company.

Indholdsfortegnelse

Abstract	1
1. Indledning.....	3
1.1 Problemformulering	4
1.2 Afgrænsning	5
1.3 Metode.....	5
1.3.1 Struktur	6
2. Grundlæggende om maskeret udlodning.....	6
2.1 Begreberne maskeret udbytte og udlodning	7
2.2 Hjemlen til beskatning af maskeret udlodning	7
2.2.1 Den forretningsmæssigt set unormale disposition.....	8
2.2.2 Interessesfællesskab	8
2.3 Typer af maskeret udlodning.....	9
2.3.1 Direkte overførsler fra selskab til aktionær	9
2.3.2 Selskabets afholdelse af aktionærens udgifter	9
2.3.3 Overdragelser mellem selskab og aktionær.....	11
2.3.4 Aktionærens benyttelse af selskabets aktiver	11
2.4 Maskeret indskud.....	12
2.5 Den skattemæssige korrektion af hovedaktionæren	12
2.6 Opsummering	12
3. Rette indkomstmodtager/rette omkostningsbærer	13
3.1 Hvem er rette indkomstmodtager/rette omkostningsbærer?.....	13
3.2 Retten til korrektion af indkomsten	14
3.2.1 Dispositionskorrektion.....	15
3.2.2 Vilkårskorrektion.....	15
3.2.3 Betalingskorrektion	15
3.3 Fikserede indkomster.....	16
3.3.1 Den skattemæssige konsekvens af fikserede indkomster	17
3.4 Opsummering	17
4. Den skatteretlige vurdering af virksomheden.....	18
4.1 Personlig drevet virksomhed	18

4.1.1 Rentabilitetskrav	19
4.1.2 Intensitetskrav	19
4.1.3 Privat benyttelse	19
4.1.4 Momsregistrering.....	19
4.1.5 Praksis.....	20
4.2 Selskaber.....	21
4.2.1 Praksis.....	21
4.3 Opsummering	22
5. Den ikke-erhvervsmæssige disposition	23
5.1 Aktiviteten i selskabet	23
5.2 Fast ejendom.....	24
5.2.1 Overdragelser mellem selskab og aktionær	24
5.2.2 Udleje af fast ejendom til aktionærens nærtstående	25
5.2.3 Selvstændig interesse.....	27
5.3 Konsekvensen af ikke-erhvervsmæssige dispositioner	28
5.3.1 Selskabet.....	28
5.3.2 Tripelbeskatning	29
5.3.3 Beskatningstidspunktet.....	30
5.4 Opsummering	31
6. Sammenhængen mellem selskaber og selvstændige virksomheder	31
6.1 Ændringer i virksomheden	31
6.2 Indholdet i virksomheden	33
6.2.1 Hobbyvirksomhed	33
6.3 Opsummering	35
7. Konklusion	35
Litteraturliste	37

1. Indledning

Virksomheder drives i forskellige former, bl.a. som selskaber og personlige virksomheder. Begge former er skattepligtige af deres indtægter efter SL §4 og har fradrag for omkostninger, der knytter sig til indtægtserhvervelsen efter SL §6. Personlige virksomheder er ikke selvstændige skattesubjekter, og beskatningen sker som personlig indkomst hos ejeren.¹ Selskaber er modsat selvstændige skattesubjekter, hvilket betyder, at det er selskabet, der beskattes.² Kapitalejeren³ kan ikke råde over resultatet som den selvstændige erhvervsdrivende. Ønsker kapitalejeren at råde over midlerne i selskabet, kræves udbetaling af løn eller udlodning fra

¹ PSL §1, stk. 1

² SEL §8, stk. 1 og <http://www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/centrale-skattesatser-i-skattelovgivningen-2010-2018>

³ Begreberne anpartshaver, aktionær og kapitlejer vil blive anvendt synonymt gennem afhandlingen.

selskabet til kapitalejeren. Ved udlodning fra selskab til kapitalejer opstår dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatningen består i, at selskabet først beskattes af resultatet, og efterfølgende beskattes kapitalejeren af udlodningen.

Der sker en skatteretlig vurdering af personlige virksomheder, om hvorvidt virksomheden er en selvstændig erhvervsvirksomhed eller en ikke-erhvervsvirksomhed⁴. En hobbyvirksomhed har ikke fradrag for underskud, men overskud er skattepligtig. Er vurderingen, at det er en selvstændig erhvervsvirksomhed, er der mulighed for fradrag af underskud i den øvrige indkomst. Betegnelsen, selvstændig erhvervsdrivende, giver foruden fradrag for underskud også mulighed for anvendelse af reglerne i virksomhedsskatteoven. Virksomhedsskatteoven og særligt virksomhedsskatteordningen har bl.a. til formål at sidestille virksomheder med selskaber.⁵

Den skatteretlige vurdering for personligt drevne virksomheder foretages ikke for selskaber. Selskaber er per definition erhvervsdrivende i selskabsretlig og skatteretlig henseende. Dette blev slået fast i dommen U2004.2397H, hvor der selskabsretlig lægges vægt på ordlyden i den dagældende aktieselskabslov og anparts-selskabslov: ”*loven finder anvendelse på alle erhvervsdrivende aktieselskaber og anpartsselskaber*”.⁶ Ordlyden fastslår, at selskaber er erhvervsdrivende, når de er selskaber. Højesteret anerkender, at dette også gælder skatteretligt.⁷

Selskabets status som erhvervsdrivende afholder ikke selskabet fra at have ikke-erhvervsmæssige dispositioner. Ikke-erhvervsmæssige dispositioner fremtræder i forskellige former, bl.a. som udeholdt indtægt, betaling for kapitalejerens private udgifter, for høje lønomkostninger til kapitalejeren i forhold til arbejdsindsatsen mv.⁸ De ikke-erhvervsmæssige dispositioner giver myndighederne mulighed for at beskatte kapitalejeren af maskeret udlodning, når den økonomiske fordel for kapitalejeren skyldes kapitalejerens indflydelse på selskabet.

Praksis viser, at flere elementer har betydning i vurderingen af selskabers erhvervsmæssige dispositioner. Det ses bl.a. i sagen SKM2016.633.LSR, at selskabets disposition vurderes på baggrund af den øvrige aktivitet i selskabet, men også hvilken adfærd der efterfølgende er udvist af både selskab og kapitalejer. Det fremgår af praksis og teorien om maskeret udlodning, at der er mange situationer, hvor det vurderes, at der er tale om en ikke-erhvervsmæssig disposition. Det giver anledning til at overveje, hvordan vurderingen af dispositioner hænger sammen med det faktum, at når der er tale om et selskab, så er der per definition tale om erhverv.

Virksomheder anvender revisor som deres foretrukne rådgiver i forbindelse med spørgsmål om skat, moms og afgifter.⁹ Det stiller krav til, at revisor, som rådgiver, har en viden om de skattemæssige konsekvenser, der kan opstå i forbindelse med dispositioner og aktiviteter, der foretages af de erhvervsdrivende. Ønsket om at spare og betale mindst muligt i skat er ofte en motivationsfaktor for erhvervsdrivende, hvorfor det er interessant at vide, hvor grænsen går. Med en større og bredere viden om, hvad den ikke-erhvervsmæssige disposition og den erhvervsmæssige disposition er, vil revisor opnå et bedre grundlag for rådgivning af erhvervsdrivende. Særligt i forbindelse med opstart af nye virksomheder og aktiviteter, men også i vurderingen af enkeltstående transaktioner i allerede eksisterende selskaber.

1.1 Problemformulering

På baggrund af ovenstående vil nærværende afhandling belyse emnet med følgende problemformulering:

Hvordan er sammenhængen mellem vurderingen af selskabers dispositioner og aktiviteter som ikke-erhvervsmæssige og selskabers status som erhvervsdrivende? Herunder, hvilken sammenhæng er der mellem den skatteretlige vurdering af selskabers erhvervsmæssige aktivitet og den skatteretlige vurdering af personligt drevne virksomheder?

Til besvarelse af problemformuleringen vil nedenstående underspørgsmål blive behandlet:

Hvad betyder det, at selskabet per definition er erhvervsdrivende?

⁴ Ikke-erhvervsmæssig virksomhed betegnes også som hobbyvirksomhed. Disse begreber vil blive anvendt synonymt gennem afhandlingen.

⁵ L 107 (1985/86)

⁶ LBK nr. 649 af 15/06/2006 og LBK nr. 650 af 15/06/2006

⁷ U2004.2397H

⁸ Pedersen et. al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 469

⁹ FSR, Danske Revisorer, 2014, *Nøgletal: Revisorbranchen 2013*

- *Er al aktivitet i selskabet erhverv? Skal der i et selskab være erhverv, eller kan selskaber drives som hobby?*

Hvilken konsekvens har det, hvis der i et selskab ikke er erhverv?

- *Hvad sker der? Og hvornår sker der korrektion?*

1.2 Afgrænsning

Nærværende afhandling har fokus på dispositionen, der giver anledning til beskatningen af maskeret udlodning. De ikke-erhvervsmæssige dispositioner og korrektionerne heraf kan medføre en mellemregning med aktionæren, i selskabets favør. Denne form for aktionærlån er ulovlige efter selskabsloven §210, stk. 1. Afhandlingen vil ikke behandle, hvordan disse selskabsretligt ulovlige aktionærlån behandles.

Den ikke-erhvervsmæssige aktivitet ses korrigeret som enten løn eller udlodning. Nærværende afhandling har fokus på vurderingen af den ikke-erhvervsmæssige disposition og retten til korrektion og beskatning af maskeret udlodning. Maskeret udlodning forekommer også som rådighedsbeskatning af kapitalejeren. Værdiansættelsesreglerne herfor vil ikke blive behandlet.

Maskeret udlodning ses i mange situationer og for mange forskellige slags dispositioner. Det er valgt at fokusere på den ikke-erhvervsmæssige disposition og aktivitet for bl.a. fast ejendom. Valget er truffet, fordi praksis viser, at der er forskel i vurderingen heraf for selskaber og personlige virksomheder. Sammenligningen af personlige virksomheder og selskaber er aktuel, fordi valget herimellem kan ske på baggrund af revisors rolle som rådgiver.

I flere af afhandlingens henvisninger til domme og afgørelser, er forældelse et element, der spiller ind på muligheden for at foretage korrektioner. I afhandlingen vil der blive set bort fra forældelsesfristerne og alene blive fokuseret på den skatteretlige vurdering af aktiviteten.

Nærværende afhandling berører muligheden for anvendelse af virksomhedsskatteordningen for de selvstændige erhvervsdrivende. Reguleringen for anvendelse af ordningen vil ikke blive behandlet i detaljer, blot bemærket.

1.3 Metode

Til løsning af afhandlingens problemstilling vil den retsdogmatiske metode finde anvendelse. Den retsdogmatiske metode systematiserer, beskriver og fortolker gældende ret.¹⁰ Den gældende ret består af retskilderne, der inddeles i fire kategorier bestående af regulering, retspraksis, sædvaner og forholdets natur. De fire retskilder er ikke rangeret i et hierarki, men reguleringen fremstår mere objektiv end forholdets natur. I praksis er reguleringen derfor udgangspunktet.¹¹

Indenfor skatteretten findes der meget regulering, hvilket bygger på Grundlovens §43, hvori det fremgår: *"Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov..."*¹² Grundlovens bestemmelse fastslår, at det skal stå i en lov, før et skattesubjekt kan blive pålagt beskatning af en indtægt eller har ret til fradrag for en udgift. Ved fortolkning af reguleringen i de enkelte sager, finder det interne hierarki for regulering anvendelse. Principperne *lex superior*, *lex specialis* og *lex posterior* skal følges. *Lex superior* betyder, at en højere rangeret lov går forud for en lavere rangeret lov. *Lex specialis* betyder, at en special regel går forud for en generel regel. Og *lex posterior* betyder, at en nyere lov går forud for en ældre lov. *Lex specialis* og *lex posterior* vurderes i sammenhæng, hvis lovene er modstridende.¹³

Praksis deles op i domspraksis og administrativ praksis. For domspraksis er domme fra Højesteret rangeret højest, mens byretsafgørelser er rangeret lavest. Domme fra domstolene kan ofte tillægges præjudikatværdi.¹⁴ Domstolenes hierarki betyder, at Højesteretsdomme har størst præjudikatværdi. Når en dom er mere generel

¹⁰ Munk-Hansen, 2017, *Den juridiske metode: Introduktion til den juridiske metode*, s. 14

¹¹ Tvarnø & Nielsen, 2017, *Retskilder og retsteorier*, s. 56

¹² Lov 1953-06-05 nr. 169 Danmarks Riges Grundlov

¹³ Tvarnø & Nielsen, 2017, *Retskilder og retsteorier*, s. 235 ff.

¹⁴ Tvarnø & Denta, 2015. *Få styr på metoden – Introduktion til juridisk metode og samfundsvidenskabelig projektmetode*, s. 177

end specifik, får den større præjudikatværdi, hvorved den kan bruges i et større perspektiv. Er en dom meget specifik, vil den alene have præjudikatværdi, hvis en nærmest identisk sag opstår. Den administrative forvaltning er bundet af afgørelserne fra domstolene, hvorfor SKAT vil udsende nye styresignaler, såfremt en dom fra domstolene strider mod den administrative praksis. Indenfor skatteretten har den administrative praksis stor betydning. Det er inden for den administrative forvaltning, størstedelen af sagerne afsluttes, enten hos Landskatteretten eller Skatteankestyrelsen. Den administrative praksis har præjudikatværdi for forvaltningen selv, fordi lighedsprincippet skal følges.¹⁵ Domstolene er ikke bundet af de administrative afgørelser, men ofte ses det, at domstolene lægger stor vægt på argumenterne og udfaldet af de administrative afgørelser.¹⁶ Nærværende afhandling vil derfor søge belysning af den gældende ret ved hjælp af både doms- og administrativ praksis.

Sædvaner finder sjældent anvendelse på det skatteretlige område.¹⁷ Afhandlingen vil derfor ikke anvende sædvaner i samme grad som reguleringen og retspraksis. Retsgrundsætninger, herunder den skatteretlige realitetsgrundsætning, er omdiskuteret. På grund af GRL §43's krav om hjemmel i lov til beskatning, er det omdiskuteret, hvorvidt retsgrundsætninger kan finde anvendelse, hvorfor nærværende afhandling ikke anvender forholdets natur og retsgrundsætninger til belysning af gældende ret.

Foruden reguleringen og retspraksis vil afhandlingen anvende tidsskrifter, lærebøger mv. som bidrag til forståelsen, udviklingen og fortolkningen af gældende ret for maskeret udlodning.

1.3.1 Struktur

For besvarelse af problemformuleringen er nærværende afhandling bygget op i 7 kapitler.

Kapitel 2 beskriver den grundlæggende viden om maskeret udlodning. Hvad er det? Hvordan opstår det? Hvorfor opstår det? Og hvor findes hjemlen til beskatning?

Herefter følger i kapitel 3 en beskrivelse af rette indkomstmodtager, herunder rette omkostningsbærer. Hvordan forstås rette indkomstmodtager samt fastlæggelsen heraf. Herunder retten til korrektion og sammenhængen med den maskerede udlodning.

Kapitel 4 behandler den skatteretlige vurdering af et selskab samt af en personlig drevet virksomhed. Herunder beskrives, hvilken sammenhæng der er mellem selskabsretten og skatteretten for selskaber. For de personligt ejede virksomheder behandles sondringen mellem hobbyvirksomhed og erhvervsvirksomhed.

Kapitel 5 indeholder en analyse af indholdet i selskaber. Hvad kan selskaber indeholde og ikke indeholde som erhvervsdrivende? Og er der krav til, hvad et selskab skal indeholde? Kapitel 5 behandler problemstillingen vedr. fast ejendom i et selskab, der ofte ses at medføre beskatning af aktionæren som maskeret udlodning. Sidst indeholder kapitlet et afsnit vedr. de konsekvenser, det medfører, når der er placeret ikke-erhvervs-mæssige aktiviteter/dispositioner i selskaber.

Kapitel 6 er en sammenligning af selskaber og personligt drevne virksomheder. Herunder en vurdering af, hvilken betydning det har, når en aktivitet placeres i et selskab eller i en personlig virksomhed. Herudover indeholder kapitlet overvejelser vedr. ændringer i de to virksomhedstyper samt muligheden for at drive hobbyvirksomhed i selskabsform.

Afslutningsvis konkluderes der på opgavens problemformulering i kapitel 7.

2. Grundlæggende om maskeret udlodning

Maskeret udlodning er omfattet af det skatteretlige udbyttebegreb. Det skatteretlige udbyttebegreb efter LL §16A, stk. 2, nr. 1 omfatter enhver udlodning til selskabets aktuelle aktionærer. Aktionæren beskattes af alle

¹⁵ Michelsen et. al., 2017, *Lærebog om indkomstskat*, 17. udgave, s. 113 ff.

¹⁶ Tvarnø & Nielsen, 2017, *Retskilder og retsteorier*, s. 163-164

¹⁷ Tvarnø & Nielsen, 2017, *Retskilder og retsteorier*, s. 171

udlodninger fra selskabet med undtagelse af friaktier og udlodning af likvidationsprovenu som udbytte efter LL §16A, stk. 1.

Udlodninger, der beskattes hos aktionæren, kan foreligge som deklareret eller ikke-deklareret udbytte.¹⁸ Det betyder, at udlodninger der ikke er deklareret, også kan medføre beskatning af aktionæren. Maskeret udlodning er overførsler, der reelt er udbytte, men som ved maskering gives en anden retlig form. Herved fremtræder overførslerne som andre overførsler, der giver ret til fradrag i selskabet, og/eller ikke er skattepligtige for aktionæren.¹⁹

Udlodning af udbytte til en aktionær i et selskab medfører en dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatningen består i, at selskabets indkomst først bliver beskattet som selskabsindkomst. Herefter bliver der foretaget en udlodning, der ikke er fradrag for i selskabet, men som beskattes hos aktionæren som aktieindkomst. Det forsøges at ophæve den økonomiske dobbeltbeskatning, ved at maskere dispositioner og dermed opnå en singular beskatning hos enten selskabet eller aktionæren.²⁰

2.1 Begreberne maskeret udbytte og udlodning

Begreberne maskeret udbytte og maskeret udlodning anvendes om de situationer, hvor kapitalejeren har opnået en fordel, grundet sin indflydelse på selskabet, og skal beskattes heraf. Disse begreber anvendes synonymt i litteraturen, selvom der i praksis er forskel.²¹

Maskeret udbytte omfatter de fortløbende dispositioner i form af dispositioner i forbindelse med den løbende drift. Eksempelvis afholdelse af aktionærens private udgifter eller drift af en ikke-erhvervsmæssig aktivitet. Maskeret udlodning omfatter enkeltstående dispositioner. Det vil sige dispositioner som eksempelvis overdragelser af aktiver mellem selskabet og aktionæren.²²

Forskellen mellem de to begreber behandles ikke yderligere. De vil som i litteraturen blive anvendt synonymt.

2.2 Hjemlen til beskatning af maskeret udlodning

Som fastslået, er der hjemmel til at beskatte kapitalejeren i LL §16A, stk. 2, nr. 1 af alle udlodninger fra selskabet til kapitalejeren, herunder også maskerede udlodninger.

Når der i skattelovgivningen er hjemmel til at beskatte og korrigere i indkomsten, er det et udtryk for, at der er sket skatteudnyttelse. Skatteudnyttelse inddrages i teorien i tre kategorier: *skattetænkning*, *skatteunddragelse* og *skattesvig*.²³ *Skattetænkning* er de situationer, hvor det udnyttes, at der er et hul i lovgivningen, og det er derfor ikke muligt at korrigere. Maskeret udlodning falder ind under kategorien *skatteunddragelse*, hvor der er mulighed for at korrigere i indkomsten ved brug af de skatteretlige regler. Herudover kan det også forekomme ved *skattesvig*, hvor situationen er så grov, at det foruden korrektion medfører et straffeansvar.

Korrektion af aktionærens aktieindkomst foretages, hvis følgende tre betingelser er opfyldt:

1. ”Der skal være tale om forretningsmæssigt set unormale dispositioner mellem et selskab og dets hovedaktionær.
2. Der skal være et interessefællesskab mellem selskabet og hovedaktionæren, og
3. Det skal være aktionærindflydelsen, der har forårsaget anvendelse af de forretningsmæssigt set unormale dispositioner.”²⁴

¹⁸ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 439

¹⁹ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 453

²⁰ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 453

²¹ Fogh et al., 2009, *Selskabsbeskatning*, 26. udgave, s. 480

²² Pedersen et al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 453

²³ Pedersen et al. 2015, *Skatteretten 1*, s. 113

²⁴ Michelsen et al. 2017, *Lærebog om indkomstskat*, 17. udgave, s. 951

Foruden beskatningen af kapitalejeren kan de dispositioner, der er foretaget i selskabet, også give anledning til korrektion i selskabet. Hjemlen til begrænsning af for store omkostninger, der med urette er afholdt i selskabet, findes i SL §6, litra a.²⁵ En manglende eller udeholdt indtægt i selskabet kan korrigeres med hjemmel i bl.a. SL §4 og LL §2. Problematikken vedr. manglende eller udeholdt indtægt vil blive behandlet nærmere under kapitel 3.

2.2.1 Den forretningsmæssigt set unormale disposition

Den forretningsmæssigt set unormale disposition, er en af forudsætningerne, for at der kan ske korrektion som maskeret udlodning. Den forretningsmæssigt set unormale disposition er, når et selskab foretager en disposition, der ikke har sammenhæng til det formål og den aktivitet, selskabet har. Den aktivitet eller disposition, der forretningsmæssigt set er unormal, kan skyldes kapitalejerens personlige interesser. Når en aktivitet eller disposition ikke er forretningsmæssigt set normal, kan det ligeledes betegnes som, at aktiviteten eller dispositionen ikke vurderes at være erhvervmæssig.

Et selskabs forretningsmæssige dispositioner er at udøve den forretning, som er defineret i vedtægterne. Et selskabs vedtægter er selskabsretlige og ikke afgørende for den skatteretlige vurdering af en virksomhed.²⁶ Det betyder, at et selskabs vedtægter godt kan lyde som følger: ”at have køb, salg og drift af heste samt handel, finansiering og industri til formål”²⁷. Vedtægterne indeholder flere formål, hvortil der tages individuel stilling. Det er Højesterets vurdering, at aktiviteten med køb, salg og drift af heste ikke er erhvervmæssig, hvorfor der ikke er fradrag for underskuddet vedr. denne aktivitet i selskabet.

Konsekvensen er, at selvom et selskabs formål ifølge vedtægterne er at foretage en bestemt type aktivitet, er det ikke sikkert, at denne aktivitet skatteretligt vurderes at være forretningsmæssigt set normal. Indholdet i selskabets vedtægter sikrer ikke, at aktiviteten i selskabet ikke bliver genstand for korrektion af aktionærens indkomst.

2.2.2 Interesfefællesskab

Den anden og tredje betingelse for at statuere maskeret udlodning er, at der skal være tale om et interesfefællesskab mellem selskabet og hovedaktionæren, og at det er dette interesfefællesskab, der har medført den forretningsmæssigt set unormale disposition.

Interesfefællesskab er generelt kendetegnet ved, at der er et sammenfald af økonomiske interesser mellem to eller flere selvstændige retssubjekter. Indenfor det skatteretlige interesfefællesskab er der en smallere forståelse af begrebet. Her skal to eller flere selvstændige skattesubjekter sammen have mulighed for at tilrettelægge de indbyrdes dispositioner.²⁸ Det betyder, at der indenfor det skatteretlige interesfefællesskab skal være tale om en bestemmende indflydelse, enten mellem selskaber eller mellem selskab og fysiske personer. Et interesfefællesskab findes oftest via slægtskab eller aktiebesiddelse. I BAL §22, stk. 1 er der oplyst en række slægtinge i op- og nedadgående stige, som er at definere som en fysisk persons nærtstående. Et interesfefællesskab kan dog opstå i forbindelse med enkelte, konkrete situationer.²⁹ I nærværende afhandling vil det være det generelle interesfefællesskab mellem to eller flere selvstændige skattesubjekter, der har fokus. Ved ejerskab af en kapitalandel, vil der være en økonomisk interesse i, at selskabet klarer sig godt. Derfor vil der altid være tale om et interesfefællesskab mellem en kapitalejer og et selskab uanset, hvor stor en andel af selskabet, der ejes. Det nævnte interesfefællesskab betyder ikke, at der er bestemmende indflydelse blot ved besiddelse af kapitalandele. Den bestemmende indflydelse er bl.a. defineret i LL §2, stk. 2, hvoraf det fremgår, at der skal være tale om direkte eller indirekte ejerskab på mere end 50% af kapitalen eller råderet over mere end 50% af stemmerne. Praksis viser, at bestemmende indflydelse godt kan opstå uden råderet over 50% af stemmerne eller ejerskab over 50% af kapitalen. Et eksempel herpå er SKM2017.441.ØLR, hvor selskabet har 5 kapital ejere, der hver ejer 20 % af selskabet. På baggrund af at de 5 kapitalejere har krydskautionsret, samt at de hver især har en diskretionær og af hinanden uafhængig vetoret, vurderes de alle at have bestemmende indflydelse.

²⁵ Fogh et al., 2009, *Selskabsbeskatning*, 26. udgave, s. 481

²⁶ Bjørn Ole, 1995, *Hovedaktionærselskabers fradragsret for løbende ydelser – maskeret udlodning*

²⁷ U1991.958H

²⁸ Pedersen, 1989, *Skatteudnyttelse*, s. 315

²⁹ Michelsen et al. 2017, *Lærebog om indkomstskat*, 17. udgave, s. 440

I dommen er det vurderet, at den bestemmende indflydelse har medført, at hver kapitalejer har købt en lejlighed ud af selskabet til under markedsprisen.

Udgangspunktet er dog, at der skal være tale om ejerskab af mere end 50% af kapitalen eller råderet over mere end 50% af stemmerne, før der er tale om bestemmende indflydelse. Vurderingen af størrelsen på ejerandelen og råderetten over stemmerne foretages med udgangspunkt i LL §2, stk. 2. Heraf fremgår bl.a. at for fysiske personer medtages også nærtstående ejerandele, dvs. ejer en far 30% af kapitalen og en søn 25% af kapitalen, er der bestemmende indflydelse pga. slægtskabet mellem far og søn. Det samme gør sig gældende for koncernforbundne selskaber, hvor et moderselskabs bestemmende indflydelse over et datterselskab vurderes på baggrund af egne kapitalandele samt koncernforbundne selskabers kapitalandele, herunder søsterselskaber.³⁰ En hovedaktionær kan opnå bestemmende indflydelse som kombination af direkte og indirekte ejerskab.

2.3 Typer af maskeret udlodning

Vurderes det, at en disposition er forretningsmæssigt set unormal, og at dispositionen skyldes interessefællesskabet mellem selskabet og kapitalejeren, er der ret til korrektion af kapitalejerens indkomst. I litteraturen inddeles maskeret udlodning i fire hovedgrupper: *direkte overførsler fra selskab til aktionær, selskabets afholdelse af aktionærens udgifter, overdragelser mellem selskab og aktionær samt aktionærens benyttelse af selskabets aktiver*.³¹ Denne opdeling illustrerer, at der er flere måder, hvorpå en kapitalejer kan opnå økonomiske fordele gennem sit selskab.

2.3.1 Direkte overførsler fra selskab til aktionær

Direkte overførsler fra selskab til aktionær kan være overførsler fra selskab til aktionær i form af løn. Hvis lønnen er uforholdsmæssig høj i forhold til aktionærens ydeevne i selskabet, vil det være muligt at korrigeres. Lønnen nedsættes og klassificeres som udbytte, hvilket medfører, at selskabet ikke har fradrag for omkostningen.³² Det er ikke nødvendigvis ønsket om minimering af skatten, der medfører, at lønnen ikke afspejler arbejdsindsatsen eller er forretningsmæssigt set normal. SKM2017.203.BR er et eksempel på, at løn om-kvalificeres til udbytte. I sagen er der udbetalt bonus til hovedaktionærerne ved udgangen af et regnskabsår. De foregående år har der ikke været udbetalt bonusser, men i stedet været foretaget udbytteudlodninger til kapital-ejerne. Årsagen til udbetaling af bonusser i stedet for udbytte skyldes, at resultatet i koncernen har været underskudsgivende, hvorfor kapitalejerne mener, at det vil sende forkerte signaler at udlatte udbytter på samme niveau som tidligere. Byretten vurderer, at den løn, der er udbetalt, ikke er forretningsmæssig set normal i forhold til koncernens tidligere udbetalinger. På denne baggrund om-kvalificeres lønnen til udbytte, hvorved selskabet ikke har fradrag for omkostningen. I sagen er der ikke tale om, at hovedaktionærerne beskattes af en yderligere indtægt, men at den udbetalte bonus er maskeret, og burde være aktieindkomst og ikke lønindkomst.

2.3.2 Selskabets afholdelse af aktionærens udgifter

En af de hyppigere sete former for maskering af udlodning er, når selskabet afholder aktionærens udgifter. Afholdelse af aktionærens udgifter kan fremtræde forskelligt, men fælles for disse er, at det er udgifter, som aktionæren ville have haft personligt eller har en personlig interesse i, og dermed kun opstår pga. aktionærens personlige interesse i omkostningen og indflydelse i selskabet.

2.3.2.1 Private udgifter, rejser og repræsentation

Selskabet kan afholde aktionærens private udgifter, hvor udgiften fremtræder som en fradragsberettiget omkostning i selskabet, og evt. fremgår som en indtægt for kapitalejeren. Det kunne eksempelvis være afholdelse af aktionærens private renteudgifter, køb af kopipapir til hjemmet eller køb af mindre private aktiver, der kan foretages skattemæssig straksfradrag for, eksempelvis en espressomaskine.

Omkostninger til rejser og repræsentation for hovedaktionæren kan være svære at få godkendt, fordi der ofte er en formodning for, at disse er afholdt på baggrund af kapitalejerens personlige interesser.

³⁰ Pedersen et. al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 394-395

³¹ Pedersen et. al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 469

³² Pedersen et. al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 470

2.3.2.2 Gaver og ydelser til selskabsfremmende formål

Sker der udbetalinger til formål, der bærer præg af aktionærens personlige interesser, betragtes udbetalingerne for udbytte til aktionæren, og selskabet vil derfor ikke have fradragsret for omkostningen. Dette ses bl.a. ved, at aktionærers børn ansættes i selskabet, uden at der reelt er tale om en modsvarende arbejdsydelse for modtagelse af lønnen.³³ Det ses også i forbindelse med gaver, der gives til foreninger, fonde mv.

Selskabsretligt er der mulighed for ”at yde gaver til almennyttige eller dermed ligestillede formål”³⁴. Gives der gaver til almennyttige formål, betyder det ikke, at der skatteretligt er fradrag herfor. Der skal være tale om, at en gave er ydet i overensstemmelse med LL §8A eller LL §12.

I dommen TfS1999, 728, der omhandlede en gave givet fra et selskab til et andet selskab (SIF Support A/S), gik vurderingen på, hvorvidt der var tale om et almenvelgørende formål. Der var ikke taget skattemæssigt fradrag for gaven i det gavegivende selskab. Det gavegivende selskabs kapitalejer var aktionær, bestyrelsesmedlem og ulønnet direktør i SIF Support A/S, der havde til formål at drive et professionelt fodboldhold. Ifølge kapitalejeren var der tale om en gave omfattet af dagældende anpartsselskabslov §83 (nuværende §195 i selskabsloven), fordi fodboldholdet var kulturelt og dermed var omfattet af bestemmelsen. På baggrund af SIF Support A/S vedtægter samt ledelsens årsberetning, hvor de sportslige målsætninger var beskrevet i sammenhæng med de drifts- og forretningsmæssige målsætninger, vurderes det, at selskabet har et forretningsmæssigt formål og ikke et almenvelgørende, hvorfor gaven ikke er omfattet af dagældende anpartsselskabslov §83. Kapitalejerens stilling som aktionær, bestyrelsesmedlem og ulønnet direktør vurderes at være udtryk for en personlig interesse i SIF Support A/S, hvorfor gaven er givet i kapitalejerens interesse. Den givne gave kan beskattes som maskeret udlodning hos kapitalejeren. Modsat resultat er i TfS1995, 454, hvor der ikke sker beskatning af kapitalejeren. Sagen omhandler et selskab, der har forpligtet sig til at betale løbende ydelser til en almenvelgørende institution. Hovedanpartshaveren havde personlig interesse i foreningen, og havde også personligt forpligtet sig til at betale bidrag til foreningen. Afgørende for sagen er, at der i LL §12, stk. 2 er fradragsret for selskaber, der yder løbende bidrag til religiøse foreninger mv., hvorfor Højesteret kommer frem til, at der er ret til fradrag efter bestemmelsen. Den personlige interesse hos kapitalejeren får ikke indflydelse på retten til fradrag eller medfører beskatning af hovedaktionæren som maskeret udlodning. Det har været omdiskuteret, hvorvidt der kunne statuere maskeret udlodning, hvis en gave er givet på baggrund af personlig interesse. I SKM2009.29.HR opsætter Højesteret en formodningsregel for, at hvis en forening, fond mv. er godkendt efter LL §8A, er gaven givet af ideel interesse i at fremme foreningens almennyttige formål. Såfremt, det ikke kan modbevise, at der ikke er en ideel interesse, vil der ikke kunne statuere maskeret udlodning. Det er gennem retspraksis fastslået, at såfremt der er tale om en godkendelse enten i LL §8A eller LL §12, vil der ikke være tale om en gave eller ydelse, der skal beskattes som maskeret udlodning. Der vil være ret til skattemæssigt fradrag i henhold til de angivne grænser, men ydes der gaver af størrelser over de fastsatte grænser, vil det ikke medføre beskatning hos aktionæren, blot begrænsning i fradragsretten for selskabet.

2.3.2.3 Sponsoring og reklame

I LL §8, stk. 1 findes der hjemmel til fradrag for omkostninger til reklamer og lignende, hvor der er sammenhæng mellem udgiftens afholdelse og en forventet meromsætning. Det er en forudsætning, at udgiften er afholdt i henhold til driftsmæssige hensyn, og ikke på baggrund af kapitalejerens personlige interesser.³⁵ Praksis viser, at der i en del afgørelser, hvor sponsorater bliver anset for maskeret udlodning pga. personlig interesse fra aktionæren, bl.a. i U1998.1299H. Selskabet havde indgået en sponsoraftale med aktionærens datter over en 5-årig periode, hvor der i år 1 skulle betales 20.000 kr., og i de resterende år skulle der betales 15.000 kr. i sponsorat. Højesteret vurderer, at denne disposition er af privat karakter, taget i betragtning at datteren/rytteren er 14 år. Herudover er der ikke forelagt dokumentation for, hvordan øvrige sponsoraftaler i selskabet var indgået, hvorfor det ikke kan vurderes, hvorvidt aftalen er indgået på forretningsmæssige vilkår. Formodningen er imod selskabet, pga. at det er aktionærens datter, der er sponsoreret, hvorfor det er op til aktionæren at finde dokumentationen for, at der er tale om en forretningsmæssig set normal disposition.

³³ Pedersen et. al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 472-473

³⁴ Selskabsloven §195

³⁵ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten 2*, s. 473

2.3.2.4 Andre begunstigelser

Selskabet kan på anden vis end ovenfor beskrevet også tilgodese kapitalejeren. Det kunne være situationer, hvor indkomsten tilgår kapitalejeren, selskabet gældsftergiver uden akkord, manglende håndhævelse af erstatningskrav mv.³⁶ Dette er eksempelvis set i TfS1998, 10, hvor der ikke blev krævet erstatning mod hovedaktionæren, efter at hovedaktionæren havde totalskadede selskabets bil ved spritkørsel. Afgørende er, at der tilgår kapitalejeren en økonomisk fordel, fordi normen ville være at kræve erstatning på baggrund af en skade, men med kapitalejerens indflydelse på selskabet, er det undladt.

2.3.3 Overdragelser mellem selskab og aktionær

Efter LL §2, stk. 1 skal overdragelser mellem selskab og kapitalejer ske til markedspriser, når der er tale om bestemmende indflydelse. Er markedsprisen ikke anvendt, har skattemyndighederne ret til at foretage korrektion. Foruden ligningslovens regler om markedspriser findes der i EBL §3, ABL §31, KGL §34 og AFL §49 også regler for, at afståelsessummen skal være i overensstemmelse med markedspriser på afståelsestidspunktet.³⁷

Det betyder, at sker der overdragelse af en ejendom fra aktionær til selskab til overpris, er der ret til korrektion af prisen. Dette ses i SKM2017.264.ØLR, hvor hovedaktionæren sælger sin ejendom til selskabet til en pris, der vurderes at være 2 mio. kr. over handelsprisen, svarende til ca. 9,1% af handelsprisen. Med vurderingen af at handelsprisen ikke er ubetydeligt lavere end, hvad ejendommen er solgt til, afgør Landsretten, at der skal ske korrektion af salgsprisen for hovedaktionæren samt købsprisen for selskabet. Herudover skal hovedaktionæren beskattes af maskeret udlodning på de 2 mio. kr., som ejendommen er solgt for højt. Det samme gør sig gældende ved salg fra selskab til aktionær til underpris, hvilket er tilfældet i SKM2016.59.VLR. Et selskab har solgt sommerhuse til hovedaktionærens børn til under markedspris, hvorfor der sker korrektion af salgsprisen, ved at selskabets omsætning forøges og kostprisen forhøjes. Herudover beskattes hovedaktionæren af forskellen mellem den korrigerede pris og den faktiske pris som maskeret udlodning.

Udgangspunktet er, at transaktioner skal ske til markedspriser efter nævnte kapitalregler, men praksis viser, at der bliver foretaget korrektion af handelspriser, på trods af at handel er foretaget til markedsprisen. Det ses særligt i situationer, hvor et selskab har afholdt omkostninger til forbedringer af en ejendom og derefter solgt ejendommen med et tab. I disse situationer afspejler handelsprisen ikke forbedringerne, og det kan medføre beskatning af maskeret udlodning. I SKM2007.153.HR opfører byggefirmaet B, ejet af A, i 1998 et enfamiliehus, som A og hans hustru lejer til beboelse i 1½ år, før hustruen køber ejendommen. Omkostninger til opførelse af ejendommen overstiger 3 mio. kr., mens ejendommen sælges til markedsprisen på 1.550.000 kr., 50.000 kr. højere end den offentlige ejendomsværdi. I sagen lægges der vægt på, at opførelse af ejendommen er sket med formålet om at tjene til bolig for A. Det vurderes ikke at være afgørende, at huset er blevet anvendt som fremvisningshus for salg af øvrige grunde. Højesteret udtaler, at maskeret udlodning foreligger, når et selskab opfører en ejendom til privat brug, hvor udgifterne til opførelse ikke modsvares i en tilsvarende forøgelse af markedsværdien. Kan det godtgøres at udgifterne, der ikke kan indbringes ved et salg, er foretaget i selskabets interesse, kan handelsprisen fastholdes, såfremt denne svarer til markedsprisen. Det bemærkes endvidere, at et uafhængigt selskab ikke ville have solgt ejendommen til den pris, som selskabet sælger ejendommen til. Det er på denne baggrund stadfæstet af Højesteret, at A skal beskattes af forskellen mellem kostpris og salgspris som maskeret udlodning.

2.3.4 Aktionærens benyttelse af selskabets aktiver

I selskaber ses det ofte, at selskabets aktiver stilles til rådighed for kapitalejeren. Når aktiver stilles til rådighed for kapitalejeren, skal der ske beskatning af denne rådighed, såfremt der ikke sker fuld vederlæggelse herfor.³⁸ Aktiver, der stilles til rådighed, kunne eksempelvis være bil, sommerhus, båd mv. Den økonomiske fordel, kapitalejeren får, beskattes efter reglerne i LL §16A.

I vurderingen af rådigheden af aktivet, indgår der en vurdering af muligheden for anvendelse. Hvis der ikke er mulighed for at anvende aktivet pga. dets ringe stand, har det ikke stået til rådighed, og der kan derfor ikke ske

³⁶ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 474

³⁷ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 474

³⁸ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 476

beskatning. Et eksempel herpå er sagen SKM2016.633.LSR, hvor kapitalejeren ikke bliver beskattet af rådigheden. Sommerhusets stand som ubeboelig gør, at hovedaktionæren ikke skal beskattes af rådigheden på trods af, at formålet med anskaffelsen var at stille det til rådighed. Modsat beskattes anpartshaveren i SKM2017.464.BR af fri bil, selvom anpartshaveren ikke har kørekort. Det faktum, at anpartshaveren ikke har kørekort, betyder ikke, at der ikke er sket befordring i bilen eller har været kørsel uden kørekort i bilen, hvorfor der skal ske beskatning af fri bil.

Afgørelserne viser, at det er muligheden for anvendelse, der er afgørende for beskatningen, uanset om kapitalejeren kan foretage benyttelsen lovligt eller ej. Eneste mulighed for, at der ikke skal ske beskatning er, hvis det vurderes, at aktivet ikke kan anvendes, ikke kun af kapitalejeren men af alle. Stilles et fly til rådighed for kapitalejeren, men kapitalejeren ikke selv har et flycertifikat, vil kapitalejeren alligevel kunne beskattes af rådigheden, fordi der vil være mulighed for anvendelse som passager.

2.4 Maskeret indskud

Foruden maskeret udlodning, kan der også være tale om maskeret indskud. Maskeret indskud er et udtryk, der omfatter situationer, hvor hovedaktionæren stiller sin arbejdskraft, fast ejendom mv. til rådighed for selskabet uden at modtage et vederlag herfor eller et nedsat vederlag.³⁹ Ved at lade selskabet slippe for at betale det fulde beløb eller intet betale, foretages en indkomstforvridning, hvor indkomsten placeres i selskabet fremfor hos kapitalejeren. Det ses eksempelvis i flere ældre sager, hvor der er ydet et lån fra kapitalejeren til selskabet rentefrit. Denne form for indkomstforvridning giver anledning til overvejelse af muligheden for fiksering af indkomst hos kapitalejeren samt registrering af en yderligere udgift i selskabet. Problemstillingen vedrører rette indkomstmodtager og muligheden for fikserede indtægter, hvorfor det behandles i kapitel 3.

2.5 Den skattemæssige korrektion af hovedaktionæren

Er der foretaget en forretningsmæssigt set unormal disposition på baggrund af interessefællesskabet mellem hovedaktionæren og selskabet, medfører det ret til korrektion hos hovedaktionæren og selskabet.⁴⁰

Hos aktionæren sker der en korrektion i form af forhøjelse af aktieindkomsten efter LL §16A, stk. 1. I tilfælde af at overførslen er indtægtsført i den maskerede form, som eksempelvis lønindkomst, sker der korrektion i form af ophævelse heraf og erstatning som aktieindkomst.⁴¹ Reglerne om udlodninger fra selskab til aktionær er med til at sikre, at aktionæren bliver beskattet af de økonomiske fordele, der er opstået som følge af indflydelse på selskabet og dets dispositioner.

Hvis beskatningen er rådighed over selskabets aktiver, sker der beskatning som personlig indkomst, fordi denne form for udbytte ikke er aktieindkomst, jf. PSL §4a, stk. 2.

2.6 Opsummering

Er der opstået en økonomisk fordel på baggrund af en ikke forretningsmæssigt set normal disposition, der skyldes interessefællesskabet mellem selskab og kapitalejer, er der hjemmel til at beskatte kapitalejeren af den økonomiske fordel.

Maskeret udlodning kan opstå som et forsøg på undgå den dobbeltbeskatning, som følger med udlodninger fra selskab til aktionær. Der kan opstå maskeret udlodning ved forskellige handlinger i selskabet. Selskabets vedtægter betyder ikke, at en aktivitet skatteretligt vurderes som erhvervmæssig. Aktiviteten skal derfor vurderes selvstændigt i forhold til de selskabsretlige vedtægter.

Afholder selskabet omkostninger, der tilhører aktionæren, sker der korrektion og beskatning af kapitalejeren. Der sker beskatning, hvis omkostningerne bærer præg af at være på baggrund af kapitalejerens indflydelse og ikke er normale for selskabet. Praksis viser eksempelvis, at omkostninger til sponsorater skal stå i forhold til udbyttet af sponsoratet. Herudover skal der, ved handel mellem interesseforbundne parter anvendes markeds-

³⁹ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 310-311

⁴⁰ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 462

⁴¹ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 462

priser. Er dette ikke tilfældet, er der ret til korrektion. Alligevel ses korrektioner af markedspriser, hvis udgifterne ikke modsvares i en tilsvarende forøgelse af markedsprisen, når et aktiv har haft til formål at blive anvendt til privat brug. Ligeledes skal der ske beskatning af hovedaktionæren, hvis der af selskabet stilles aktiver til rådighed for aktionæren, og der ikke sker vederlæggelse herfor. Det er rådigheden, der er afgørende, og ikke hvorvidt et aktiv kan anvendes lovligt eller ulovligt.

Praksis viser dog, at hvis et selskab giver gaver til foreninger mv., der er godkendt efter LL §8A eller LL §12, er der en formodning for, at gaverne/ydelseerne er givet af en ideel interesse i foreningen, hvorfor denne omkostning er fradragsberettiget og ikke medfører beskatning af hovedaktionæren.

Det er nu klart, at kapitalejeren kan blive beskattet af de økonomiske fordele, som tilfalder denne, og som ikke er forretningsmæssigt set normale. Det giver derfor mening at undersøge nærmere, hvornår en indkomst eller omkostning tilhører kapitalejeren eller selskabet.

3. Rette indkomstmodtager/rette omkostningsbærer

Mellem interesseforbundne parter kan der være en intention om at placere indtægten, så skatten bliver mindst mulig. Indkomstforvridding er når indtægten placeres, der hvor den ønskes, fremfor hvor den retmæssigt hører til. Problematikken vedrørende indkomstforvridding betegnes som læren om rette indkomstmodtager. Læren om rette indkomstmodtager er også læren om rette omkostningsbærer, hvilket følger af SL §§4 og 6, hvoraf det fremgår, at der er ret til fradrag for de omkostninger, der knytter sig direkte til indkomsterhvervelsen.

I et hovedaktionærforhold ses det, at selskabet afholder omkostninger, hvor det ikke er selskabet, men kapitalejeren der er rette omkostningsbærer. Problemstillingen ”rette indkomstmodtager” opstår i situationer, hvor selskabet er rette indkomstmodtager, men indtægten medregnes hos eksempelvis kapitalejeren. I situationer, hvor der sker indkomstforvridding, kan der ske korrektion af indkomsten og beskatning af kapitalejeren, af den opnåede fordel som maskeret udlodning.

3.1 Hvem er rette indkomstmodtager/rette omkostningsbærer?

Rette indkomstmodtager er det skattesubjekt, der skal beskattes af en given indkomst. Det skattesubjekt der er rette indkomstmodtager, er det skattesubjekt, der har et retligt krav på indkomsten, den retlige adkomsthaver.⁴² Retten til indkomsten og retten til fradrag for omkostningen baseres på de almindelige principper i SL §§4-6. SL §4 indeholder hjemlen til, at skattesubjektet skal beskattes af den skattepligtige indkomst, der stammer fra de samlede årsindtægter for skattesubjektet. SL §6, litra a indeholder hjemlen til fradrag for de omkostninger, der knytter sig til skabelse af den indtægt, der benævnes i SL §4.

Teorien om indkomstfordelingen følger de obligationsretlige regler. Af den amerikanske højesteretsdommer Oliver Wendell Holmes, blev læren om rette indkomstmodtager betegnet som læren om træet og frugterne. I en sag fra 1930 udtalte Oliver Wendell Holmes, som votum ”...the arrangement by which the fruits are attributed to a different tree from that on which they grew”.⁴³ Med denne udtalelse beskrives træet som indkomstgrundlaget og frugterne som indkomsten, hvilket betyder, at den retmæssige ejer af træet også er den, der skal beskattes af frugterne fra træet.

Den retmæssige ejer af en indtægt fastlægges på baggrund af konkrete vurderinger af bl.a. de faktiske oplysninger, indgåede aftaler mv. Det betyder, at i forhold til om det er selskabet eller kapitalejeren, der er rette indkomstmodtager, anvendes de obligationsretlige og selskabsretlige regler. Det er bl.a. af betydning, hvem der er indgået kontrakt med, hvem der er forpligtet til at udføre arbejdet, hvem der kan rettes erstatningskrav mod, hvem der bærer risikoen mv. Et eksempel på problemstillingen er behandlet i SKM2015.717.HR, hvor spørgsmålet om rette indkomstmodtager blev afgjort i Landsretten, SKM2014.846.ØLR, og ikke blev anket. Sagen omhandler en læge, der ejer et selskab (Y A/S) gennem et holdingselskab og et speciallægeselskab (X ApS). Lægen er ansat i X ApS, der har indgået en samarbejdskontrakt med Y A/S, hvori det er aftalt, at lægen skal udføre plastikoperationer i Y ApS. I de år som sagen vedrører, er lægen udelukkende i ansættelsesforhold i X ApS. Eneste omsætning i X ApS, i sagens omhandlede år, er honorarer for lægens arbejde i Y A/S. Der

⁴² Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.D.2.2.1

⁴³ Gengivet i Michelsen et al. 2017, *Lærebog om indkomstskat*, 17. udgave, s. 666

betales et månedligt honorar fra Y A/S til X ApS, og X ApS udbetaler løn til lægen. Lønnen til lægen og honoraret fra Y A/S er væsentlig forskellige. Det sagen behandler er, hvorvidt det er lægen, der er rette indkomstmottager af honoraret, eller om det er X ApS. Rette indkomstmottager vurderes på baggrund af cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit 3.1.1. Der bliver i sagen lagt vægt på, at det er Y A/S, der har risikoen, at lægen ikke udfører arbejde for andre, at der ikke er udført arbejde for andre i X ApS. Herudover er det Y A/S, der afholder de månedlige udgifter, stiller lokaler og personale til rådighed, samt at lægen fremstår som ansat af Y ApS overfor patienterne. Det er Landsrettens afgørelse, at lægen er rette indkomstmottager af honoraret fra Y A/S.

En del af problemstillingen vedr. rette indkomstmottager og indkomstforvridning er, at indkomstgrundlaget forsøges overført til et andet skattesubjekt. Overdragelse af indkomstgrundlaget kan være fra en fysisk person til et selskab eller mellem selskaber mv. Når der er foretaget en overdragelse af indkomstgrundlaget, skal det vurderes, om det er en reel overdragelse, eller om overdragelsen kun er sket rent formelt.

I en Højesteretsdom, SKM2012.70.HR, var konklusionen, at der ikke var sket overdragelse af et indkomstgrundlag til et nystiftet datterselskab, men at moderselskabet i stedet havde udvidet deres erhvervsvirksomhed. Konsekvensen var, at der ikke var fradrag for omkostninger til advokat og revisor efter dagældende LL §8J i datterselskabet. Sagen omhandler et hollandsk selskab (moderselskabet), der ønsker at købe aktierne i selskab H2. Der er indgået en aftale om muligheden for køb mellem moderselskabet og sælger (G1). Det er for moderselskabet muligt at overdrage købsaftalen til et af selskabet 100% ejet datterselskab. Der sker overdragelse af købsaftalen d. 21. december 1999 til datterselskabet, ejet 100% af moderselskabet.

I forbindelse med købet af aktierne i H2, har moderselskabet afholdt omkostninger til advokat og revisor til en due diligence analyse for at sikre investeringen. Disse omkostninger knytter sig til købet af aktierne.

Højesteret lægger i afgørelsen vægt på, at selvom moderselskabet overdrager købsaftalen til datterselskabet, har moderselskabet fortsat forpligtigelser overfor sælger af aktierne. På baggrund af disse fortsatte forpligtigelser vurderer Højesteret, at moderselskabet er rette omkostningsbærer, fordi de har udvidet deres erhvervsvirksomhed og afholdt omkostninger til advokat og revisor i egen interesse, med henblik på eventuelle køb af en dansk virksomhed.

Med denne afgørelse kommer det til udtryk, at overdragelse af et indkomstgrundlag skal være reelt og ikke kun formelt. Dette er ikke tilfældet, når der fortsat er forpligtigelser for moderselskabet.

Den administrative praksis har tidligere krævet, at en virksomhed, der drives i selskabsform, skal have en substitutionsret. Det skal være muligt, at den der udfører arbejdet, på vegne af selskabet, skal kunne erstattes af en anden person og ikke må være afhængig af, at det kun er den ene person i selskabet, der kan udføre aftalen. Den administrative praksis er ændret på baggrund af sagen U1998.1314H, der omhandler en operasangers ret til at lægge sine indtægter, fra koncerter og andre kunstneriske aktiviteter, ind i et selskab. Højesteret slår fast, at selvom udbuddet af kunstneriske aktiviteter kun kan opfyldes af den pågældende selv, adskiller virksomheden sig ikke fra anden virksomhed, der kan drives i selskabsform. Højesteret tilsidesætter herved den administrative praksis og giver ret til, at en virksomhed godt kan drives i selskabsform, selvom der ikke er mulighed for substitution. Det betyder, at selvom operasangeren er den eneste, der kan indfri aftalerne, kan aftalerne godt indgås mellem et selskab og mottageren, hvor det er selskabet, der anses for rette indkomstmottager.

3.2 Retten til korrektion af indkomsten

Konstateres det som i SKM2015.717.HR, at der er sket indkomstforvridning, findes der hjemmel til at foretage korrektion heraf. Denne ret er slået fast i Højesteretsdommen U1960.535H. Sagen omhandler en situation, hvor aktionærerne i et selskab (A/S Havnemøllen) stifter et interessentskab. Interessentskabet overtager den aktivitet i selskabet, der vedrører korntørreri. Interessentskabet betaler leje til A/S Havnemøllen for anvendelse af lager mv. Der bliver i sagen lagt vægt på, at der er sammenfald mellem selskabet og I/S'et i flere henseender. Det er de samme ejere, der sker udlån af medarbejdere fra selskabet til interessentskabet, der sker anvendelse af de samme kontorlokaler, kornsiloer mv. Herudover vurderes det af Højesteret, at konstellationen medfører, at aktionærerne opnår et udbytte udover den almindelige dividende i selskabet. Højesteret stadfæster tidligere afsagte dom, der fastlægger at A/S Havnemøllen er rette indkomstmottager. Beskatningen skal derfor være i A/S Havnemøllen og ikke hos interessenterne i I/S'et.

Dommen har en høj præjudikatværdi og anvendes ofte i forbindelse med sager, der omhandler problemstillingen rette indkomstmottager. Afgørelsen fastslår, at der skal være tale om en overdragelse, hvor der er forretningsmæssig baggrund for overdragelsen.⁴⁴

Består problemstillingen i, at indkomsten er hos den forkerte indkomstmottager, vil der på baggrund af U1960.535H være ret til at foretage en korrektion, så det er rette indkomstmottager, der beskattes af indtægten. Denne form for korrektion betegnes som dispositionskorrektion. Ikke alene skal det være rette indkomstmottager, der beskattes af indkomsten, det skal også være på de korrekte vilkår, herunder rette pris. Til sikring af rette vilkår findes vilkårskorrektioner. Vilkårskorrektioner behandler ikke problemstillingen om rette indkomstmottager, men sikrer beskatning af de korrekte vilkår.

Dispositionskorrektioner og vilkårskorrektioner er de primære korrektioner af indkomsten. Herudover kan en sekundær korrektion opstå. Det er den sekundære korrektion, der udgør beskatningen af aktionæren som maskeret udlodning.

3.2.1 Dispositionskorrektion

Retten til at korrigerer i indkomstens betegnelse, eksistens eller den retlige adkomsthaver betegnes som dispositionskorrektion.⁴⁵ Dispositionskorrektionen sørger for, at rette indkomstmottager bliver beskattet af indtægten. Dispositionskorrektioner har hjemmel i de almindelige skatteretlige regler.⁴⁶ Det fremgår af ordlyden i SL §4: ”*Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører...*” Med ordlyden findes der hjemmel til i ovenfor nævnte dom, U1960.535H, at foretage en dispositionskorrektion, der korrigerer, så det er A/S Havnemøllen, der beskattes af indtægten fra korntørreriet og ikke deltagerne i interessentskabet.

3.2.2 Vilkårskorrektion

En disposition, hvor der er overensstemmelse mellem realitet og formalitet, medfører ikke en dispositionskorrektion efter SL §4. Det er en forudsætning, at der er tale om en realiseret indkomst, hvorfor en ikke realiseret indkomst ikke kan danne grundlag for korrektion som dispositionskorrektion. Hjemlen til vilkårskorrektion findes bl.a. i LL §2. Vilkårskorrektioner er situationer, hvor der korrigeres i en aftales/dispositions vilkår, eksempelvis prisen. Kendetegnet ved sådanne korrektioner er, at der ikke sker korrektion af dispositionens retlige karakter, eksistens eller indhold.⁴⁷ Der sker i stedet korrektion af de vilkår, som dispositionen er indgået under. For vilkårskorrektion efter LL §2, er det en betingelse, at der er tale om kontrollerede transaktioner mellem selskaber eller selskab og aktionær.

Foruden LL §2, findes der i øvrige kapitallove også hjemmel til vilkårskorrektion. EBL §3, ABL §31, KGL §34 og AFL §49 er som LL §2 kendetegnet ved, at overdragelser skal ske til markedspriser. Modsat LL §2 er det ikke et krav, at der er bestemmende indflydelse, blot at der er tale om et interessefællesskab og handel mellem interesseforbundne parter.

3.2.3 Betalingskorrektion

Skal der i et selskab ske korrektion af indkomsten, enten ved dispositionskorrektion eller vilkårskorrektion, kan det være i hovedaktionærens interesse at undgå den sekundære korrektion, der udløser en ekstra beskatning. Den sekundære korrektion kan undgås ved en betalingskorrektion eller ved omgørelse. Er der tale om en vilkårskorrektion efter LL §2, stk. 1, er der mulighed for at foretage en betalingskorrektion efter LL §2, stk. 5. Er der derimod tale om en dispositionskorrektion, er der mulighed for, at der kan blive givet tilladelse til omgørelse efter SKFL §29. Det er en forudsætning, at korrektionen har haft væsentlige og utilsigtede skattemæssige konsekvenser.⁴⁸ I skatteudnyttelsessituationer, som maskerede transaktioner oftest er, vil det sjældent

⁴⁴ I både SKM2003.479.HR og SKM2002.361.VLR vurderes det, at overdragelsen mangler forretningsmæssig baggrund under henvisning til U1960.535H

⁴⁵ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 388

⁴⁶ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 464

⁴⁷ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 388

⁴⁸ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten* 2, s. 422

kunne argumenteres for, at der er væsentlige og utilsigtede skattemæssige virkninger af dispositionerne, fordi hensigten har været skattebesparelse.

Modsæt omgørelse, vil der være mulighed for betalingskorrektion efter LL §2, stk. 5, hvis der er tale om en vilkårskorrektion efter LL §2. Det er Landsrettens afgørelse i SKM2009.506.ØLR, hvor et selskab havde forpligtet sig til betalingskorrektion. Ved at skulle betale de fikserede rentebeløb, som var blevet pålagt selskabet i en tidligere afgørelse, var der ret til betalingskorrektion. Forudsætningen for retten til betalingskorrektion er, at den primære korrektion er sket efter LL §2, stk. 1. Hvis dette ikke er tilfældet, er der ikke ret til betalingskorrektion, hvilket blev fastslået i ovenfor omtalte SKM2015.717.HR. I sagen ønskes omgørelse, så X ApS får lov til at tilbagebetale honoraret til Y A/S, og derfor ikke skal beskattes heraf som skattepligtig indkomst. Subsidiært ønskes det at foretage en betalingskorrektion, så selskabet ikke skal beskattes af et skattepligtigt tilskud fra lægen. For at der kan ske omgørelse efter SKFL §29, skal flere betingelser være opfyldt, bl.a. at dispositionen ikke er foretaget af hensyn til at spare eller udskyde skat. Det vurderes, at på baggrund af den "lave" løn lægen modtager, set i forhold til det arbejde han udfører, er konstruktionen ikke udtryk for en situation, der ikke er baseret på hensyn om at spare eller udskyde skatten, hvorfor der ikke er ret til omgørelse. I forhold til betalingskorrektionen, bliver det slået fast, at den primære korrektion ikke er foretaget på baggrund af LL §2, stk. 1. Korrektionen er en dispositionskorrektion og ikke en vilkårskorrektion. På denne baggrund konkluderes det, at der ikke kan foretages betalingskorrektion efter LL §2, stk. 5.

3.3 Fikserede indkomster

Fiksering af indtægter er et emne, der har dannet grundlag for mange diskussioner om, hvorvidt der er hjemmel til beskatning heraf eller ej i SL §4. Ønsket om fiksering af indtægter opstår i de situationer, hvor det fremgår klart, at der er tale om en aftale, hvor prisen klart ligger under markedsværdien, eller hvor aftalen er vederlagsfri. Det er Jan Pedersens⁴⁹ klare overbevisning, at der i SL §4 ikke er hjemmel til beskatning af en fikseret indkomst.⁵⁰

Til støtte for Jan Pedersens overbevisning om manglende hjemmel i SL §4, findes afgørelsen U1998.584H. I sagen er der tale om en skatteyder, der sælger ejendomme til anpartsselskaber, der er ejet af skatteyderen gennem et aktieselskab. Ved disse handler opstår betydelige kontante tilgodehavender, der ikke forrentes. Højesteret bemærker, at der i SL §4, litra e, eller i skattelovgivningen i øvrigt, ikke er taget stilling til, hvorvidt en aftale om rentefrihed kan tilsidesættes. Herudover er der ikke noget vedr. sagen, der tyder på omgåelse eller snyd, hvorfor der ikke er hjemmel til at tilsidesætte aftalen. Aftalen, der er indgået mellem skatteyder og selskab, bærer præg af skatteyderens interesse og indflydelse på selskabet, hvilket er en af betingelserne for beskatning af maskeret udlodning. Det er ikke muligt at beskatte skatteyderen af en opnået fordel, fordi der ikke er tale om en indkomst, pga. den manglende hjemmel til fiksering heraf. I sagen er der ikke uenighed om, at havde ejendommene været solgt til tredjemand og ikke til af skatteyderen kontrollerede selskaber, havde lånene ikke været rentefrie. Dommen har dannet grundlag for indførelsen af LL §2, hvorved der er mulighed for at korrigere i vilkårene for en disposition, der er indgået mellem concernforbundne selskaber, eller mellem et selskab og dets hovedaktionær, såfremt der ikke er handlet på markedsmæssige vilkår.

I modsætning til renter, er der hjemmel i SL §4, litra b til at fikserer en huslejeindtægt. Dette gør sig gældende for både selskaber og for fysiske personer. For selskaber er det i SKM2005.418.HR fastslået, at der er hjemmel til at fikserer en huslejeindtægt. Såfremt der er sket udlejning til hovedaktionærens nærtstående, hvor der ikke er betalt vederlag, eller vederlaget ikke er uvæsentligt lavere end markedsprisen, kan der ske fiksering af en lejeindtægt efter SL §4b, 1. pkt. Det er alene muligt at fikserer en indtægt i perioden, hvor lejligheden har været udlejet til den nærtstående og ikke for den periode, hvor ejendommen ikke har været udlejet. Det er Højesterets vurdering at SL §4b, 2. pkt., der vedr. retten til fiksering af indtægt af rådigheden for anpartshaveren, ikke kan finde anvendelse, når der er tale om et selskab i medfør af SEL §8, stk. 1. I SKM2005.418.HR er der tale om lejeфикsering ved udleje af en beboelseslejlighed. Det er i SKM2007.438.HR slået fast, at fiksering af lejeindtægt også er muligt, hvis der er tale om udlejning af erhvervslokaler. I sagen er det en fysisk person, der udlejer

⁴⁹ Jan Pedersen er professor på Aarhus Universitet, Juridisk Institut - [http://pure.au.dk/portal/da/persons/jan-pedersen\(ddc283e8-95fa-419a-ad63-e7589a2cad49\)/cv.html?id=32504214](http://pure.au.dk/portal/da/persons/jan-pedersen(ddc283e8-95fa-419a-ad63-e7589a2cad49)/cv.html?id=32504214)

⁵⁰ TfS2001, 284 – Den – såkaldte – lære om rette indkomstmodtager

til sin samlever, men under henvisning til SKM2005.418.HR, vurderes det, at havde der været tale om udleje fra et selskab til en af hoveanpartshaveren nærtstående, havde resultatet været det samme. Ligeledes er der i sagen en henvisning til U2003.150H, hvor retten til fiksering af leje mellem fysiske personer blev fastslået at have hjemmel i SL §4, litra b, 1. pkt., ligesom der er ret til beskatning af en lejeindtægt for ejeren, såfremt ejendommen står til dennes rådighed efter SL §4b, 2. pkt.

Det er i retspraksis ikke set øvrig anvendelse af SL §4 til beskatning af fikserede indkomster. Det kræver særlig hjemmel i kapitallove til beskatning af fikserede indkomster. Dette hænger sammen med den retspraksis, der er i U1996.1328H, hvor det blev slået fast, at aftaler, mellem en hovedaktionær og et selskab, skal accepteres i al almindelighed. Dette fremgår ligeledes af U1998.584H, at aftaler mellem interesseforbundne parter skal anerkendes. Dette er tilfældet, uanset at indholdet er usædvanligt, og dispositionen er skattemæssig motiveret. Der findes ikke ret til at fikserer en lønindkomst hos et familiemedlem, der har udført arbejde gratis, og beskatte denne ikke-realiserede indkomst.⁵¹

Retten til fiksering af indtægter er kort nævnt under kapitel 2.4, maskeret indskud. I disse situationer, hvor hovedaktionæren har givet selskabet en økonomisk fordel, ved at mindske betalingen for en ydelse eller leje, eller helt vederlagsfrit stillet en lejlighed til rådighed for selskabet. Muligheden, for at fikserer en indtægt i disse tilfælde, følger den generelle ret til fiksering af indtægter. De aftaler, der er indgået mellem et selskab og hovedaktionæren skal respekteres, medmindre der findes hjemmel til beskatning. Hovedaktionæren vil derfor blive beskattet af en renteindtægt, hvis hovedaktionæren udlåner midler til selskabet uden rentetilskrivning jf. LL §2. Men har hovedaktionæren udført arbejde for selskabet uden at modtage vederlag, findes der ikke hjemmel til fiksering af en lønindkomst hos hovedaktionæren.

3.3.1 Den skattemæssige konsekvens af fikserede indkomster

Den skattemæssige konsekvens af fikserede indkomster er, at personen, der ikke har modtaget en indkomst, beskattes af den fikserede indkomst. For modparten vil det få den konsekvens, at der ikke er betalt til indkomstmodtageren, hvorfor det anses som, at der er modtaget en gave eller et tilskud. Dette vil resultere i tilskudsbeskatning eller gavebeskatning, såfremt tilskuddet/gaven ikke er skattefri. Den udgift, der skulle have været hos modparten, vil give ret til fradrag i tilfælde af tilknytning til indkomstgrundlaget. Havde LL §2 eksisteret i sagen U1998.584H, havde der været hjemmel til at fikserer en renteindtægt hos kapitalejeren. Konsekvensen for selskabet havde været, at selskabet havde fået en øget fradragsberettiget renteudgift. Da selskabet ikke har betalt denne rente, vil selskabet have modtaget et skattepligtigt tilskud fra kapitalejeren, hvorved den skattemæssige konsekvens for selskabet vil blive neutraliseret.

3.4 Opsummering

Læren om rette indkomstmodtager/omkostningsbærer fastslår, at det er den retlige adkomsthaver, der skal beskattes af indkomsten. Indkomstgrundlaget er beskatningsgrundlaget, hvorfor det er den reelle ejer af indkomstgrundlaget, der skal beskattes. I situationer, hvor det ikke er den reelle ejer af indkomstgrundlaget, der modtager indkomsten, vil der ske dispositionskorrektion på baggrund af SL §§4 og 6. Det kan medføre beskatning som maskeret udlodning af en hovedaktionær, hvis denne har modtaget en indkomst, der reelt tilhører et selskab, fordi en overdragelse af indkomstgrundlaget ikke har en forretningsmæssig baggrund.

Foruden dispositionskorrektioner, hvor det er rette indkomstmodtager, der beskattes, sker der også korrektion af indkomster, når aftaler ikke er foretaget på korrekte vilkår mellem interesseforbundne parter. Hjemlen til vilkårskorrektioner findes i forskellige kapitallove, heriblandt LL §2. Foretages en vilkårskorrektion, fordi en pris ikke har været på armslængdevilkår, vil en sekundær korrektion opstå som beskatning af hovedaktionæren af den økonomisk fordel, der er opnået.

I SL §4 ligger retten til at beskatte de realiserede indkomster. Praksis viser dog, at der er situationer, hvor der sker vederlagsfrie overdragelser eller udleje af aktiver mellem interesseforbundne parter, hvorved der på denne måde flyttes indkomst fra et skattesubjekt til et andet. Havde disse overdragelser været foretaget mellem ikke-interesseforbundne parter, ville de ikke have været vederlagsfrie. I SL §4, litra b er det fastslået at der findes

⁵¹ Pedersen et al., 2015, *Skatteretten 1*, s. 122

hjemmel til at beskatte en fiskeret lejeindtægt, og herudover er der i kapitallove som LL §2 ret til at fikse indtægter, såfremt de ikke afspejler armslængdepriserne.

Med retten til at korrigere i indkomster for både selskaber, virksomheder og personer, giver det anledning til at undersøge den skatteretlige vurdering af virksomheder og deres status nærmere.

4. Den skatteretlige vurdering af virksomheden

Kendetegnet for at være skatteretligt erhvervsdrivende er, at en virksomhed har til formål at indvinde et økonomisk overskud.⁵² Hvis det ikke er tilfældet, kan det skyldes, at formålet er præget af ejerens personlige interesser. Såfremt, det er de personlige interesser, der er formålet med virksomheden, er det ikke en erhvervmæssig virksomhed. Omkostningerne er derfor ikke erhvervmæssigt begrundede, og fradrag herfor er begrænsede til den del, som kan indeholdes i indtægten efter nettoindkomstprincippet.⁵³

Nettoindkomstprincippet betyder, at fradrag ikke kan overstige indtægten ved den enkelte virksomhed.⁵⁴ Derfor vil det være forfremt, at en virksomhed vurderes som erhvervmæssig, hvor fradrag ikke bliver begrænset i tilfælde af et underskud. Dette giver anledning til at undersøge, hvad der kræves af en virksomhed, ud over at have økonomisk gevinst til formål, for at blive anset som værende erhvervmæssig.

4.1 Personlig drevet virksomhed

En virksomhed, drevet som personligt ejet virksomhed, er skatteretligt transparent, fordi virksomheden ikke anses for et selvstændigt skattesubjekt. Virksomhedens resultat beskattes hos ejeren af virksomheden, der for enkeltmandsvirksomheder er en fysisk person. Når fysiske personer opnår en indkomst, foregår en skatteretlig vurdering af indkomsten. Det skal vurderes, hvorvidt det er en lønindkomst, indkomst fra selvstændig virksomhed eller honorarindkomst.

I vurderingen mellem lønindkomst og indkomst fra selvstændig virksomhed, anvendes cirkulære af nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven afsnit 3.1.1. Flere elementer spiller ind i vurderingen, og det kan ikke på baggrund af et enkelt faktum fastlægges, hvilken form for indkomst, der er tale om. Vurderingen er en samlet, konkret vurdering.

Vurderes det, at der er tale om en indkomst fra selvstændig virksomhed, foretages en vurdering af den selvstændige virksomhed. Det skal vurderes, hvorvidt der er tale om en erhvervsvirksomhed eller en ikke-erhvervsvirksomhed. Vurderingen vedrørende virksomhedens erhvervmæssige karakter giver sjældent anledning til overvejelse, såfremt virksomheden er rentabel. Hvis virksomheden er rentabel, beskattes ejeren af overskuddet, men giver virksomheden underskud, er der forskel på retten til fradrag alt efter virksomhedens klassificering. Underskud i en erhvervsvirksomhed vil give ret til fradrag i den personlige indkomst, mens underskud af en hobbyvirksomhed ikke er fradragsberettiget, jf. nettoindkomstprincippet.

Efter den administrative praksis er det en samlet konkret vurdering af virksomheden, der er afgørende for, om virksomheden er erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig. Kendetegnet for erhvervmæssige virksomheder er, at systematisk indtægtserhvervelse er for øje, og formålet er at generere et overskud. Der stilles krav til indholdet af virksomheden, for at virksomheden anses for at være erhvervmæssig. De momenter, der bruges i vurderingen af virksomheder i praksis, er ifølge Den Juridiske Vejledning bl.a.:⁵⁵

- Er der udsigt til at virksomheden på et tidspunkt vil blive rentabel
- Underskud er forbigående
- Muligheden for rentabilitet er undersøgt forud for virksomhedens stiftelse
- Der er en vis intensitet og seriøsitet
- Ejeren af virksomheden har de nødvendige faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og at der er en naturlig sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægtskilder

⁵² Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.C.1.1.1

⁵³ Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.C.1.1.2

⁵⁴ Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.C.1.1.2

⁵⁵ Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.C.1.3.1

- At der ikke er andre formål end erhvervsmæssige med virksomheden
- Muligheden for at anvende virksomhedens aktiver privat
- Virksomheden er af et vist omfang/varighed
- Driftsformen for virksomheden er sædvanlig for typen af virksomhed
- Virksomheden lever op til de erhvervsmæssige standarder, der er for typen af erhverv
- Mulighed for salg af virksomheden til tredjemand trods evt. underskud

4.1.1 Rentabilitetskrav

For personlige virksomheder er rentabiliteten i virksomheden en afgørende faktor. Er der udsigt til eller mulighed for, at der vil kunne opstå et overskud i virksomheden på sigt. Rentabilitetskriteriet består i, at virksomheden skal give et overskud af den primære drift. Der skal være en rimelig forrentning af den investerede kapital og en rimelig driftsherreløn, såfremt der er en arbejdsindsats i virksomheden.

Et enkelt år eller to med underskud medfører ikke, at virksomheden ikke er erhvervsmæssig. Det afgørende er, at der på længere sigt er udsigt til, at virksomheden vil generere et overskud og dermed er rentabel.

4.1.2 Intensitetskrav

Gennem praksis er der skabt et objektivi krav til, at omsætningen skal have en minimumsstørrelse, før at en virksomhed vurderes erhvervsmæssig. Dette krav betegnes som intensitetskravet. Såfremt en virksomhed ikke har den krævede intensitet, kan det alligevel godkendes, at virksomheden er erhvervsmæssig. Det kan det, såfremt der er udsigt til, at driften bliver rentabel, samt at der er tale om en opstartsperiode, hvor omsætningen har været lav eller ikke eksisterende. Såfremt omsætningen ikke stiger i løbet af en længere periode, vil dette medføre, at virksomheden vurderes som ikke-erhvervsmæssig.

4.1.3 Privat benyttelse

Virksomheder af hobbykarakter er ofte kendetegnet ved at være et udslag af privat interesse. Det er ikke indtægtserhvervelsen, der er det primære formål med for virksomheden. Er det ejerens personlige interesser, der fremstår som det tydelige grundlag for virksomheden, vil virksomheden blive vurderet som hobbyvirksomhed, medmindre der er tale om en situation, hvor virksomheden fremstår professionel anlagt i forhold til udstyr, driftsform og indehaverens uddannelse.

Særligt er udlejning af aktiver, der kan anvendes privat. Det forhold, at der i virksomheden er udlejning af aktiver, der kan anvendes privat, kan medføre, at virksomheden ikke anses for at være af erhvervsmæssig karakter. Det er særligt i forhold til udlejning af sommerhuse, både mv.

4.1.4 Momsregistrering

I vurderingen af en virksomheds erhvervsmæssige status, skelnes der mellem den skatteretlige vurdering og den momsretlige vurdering. Der er ofte sammenfald mellem disse, det er dog ikke en forudsætning, at en virksomhed, der momsretligt er vurderet som erhvervsmæssig, også er erhvervsmæssig i skatteretlig henseende.⁵⁶

Denne vurdering er for den administrative praksis behandlet under selvstændige virksomheder, men ses anvendt for selskaber, hvilket fremgår af sagen U1991.958H. I denne sag er selskabets aktivitet vedrørende væddeløbsheste momsregistreret, men dette vurderes ikke at betyde, at aktiviteten skatteretligt også er erhvervsmæssig. Momsregistreringen er foretaget ved angivelse af aktiviteten som hestestutteri, hvilket ikke er den faktiske aktivitet.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, at det er en samlet vurdering af forholdene, der er afgørende for en virksomheds erhvervsmæssige karakter. Det kan derfor være svært for den enkelte selv at foretage vurderingen, hvis der er forhold, der taler i begge retninger. I disse situationer, vil det være en fordel, for den erhvervsdrivende, at anmode om et bindende svar for at fastslå virksomhedens skatteretlige status.

⁵⁶ Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.C.1.1.1

4.1.5 Praksis

4.2.4.1 SKM2017.463.BR

En tandlægepraksis, drevet som personlig virksomhed, har i en periode fra 1999-2007 haft en rimelig omsætning og et pænt overskud. Tandlægevirksomhedens omsætning er begrænset fra 2008 og frem, og i perioden 2008-2015 er der underskud på i alt ca. 2 mio. kr. Problemstillingen er, hvorvidt virksomheden er erhvervsmæssig i indkomstårene 2010 og 2011, hvor underskuddene udgjorde 578 t.kr. Det blev i sagen slået fast, at omsætningen, på ca. 100 t.kr. i hvert af årene 2010 og 2011, levede op til intensitetskravet. Problemstillingen var, hvorvidt virksomheden var rentabel. I sagen anføres det, at kravet til rentabilitet ikke betyder, at et år med underskud i sig selv medfører, at der ikke er tale om erhvervsmæssig virksomhed. Skattemyndighederne lægger vægt på, at der i Den Juridiske Vejledning står, at det er tilladt med underskud, så længe der er tale om en forbigående periode pga. dårlige konjunkturer, og der er udsigt til, at virksomheden kan blive rentabel over en lidt længere periode. Med en virksomhed, hvor der i årene efter 2011 (2012-2015) fortsat er underskud, vurderes det ikke, at tandlægen har bevist, at underskuddene for 2008-2011 er en forbigående periode. Det bliver derfor afgjort, at virksomheden ikke er drevet erhvervsmæssigt.

Afgørelsen får den skattemæssige betydning for tandlægen, at virksomhedsskatteordningen ikke kan anvendes, og det opsparede overskud skal til endelig beskatning i 2010, samt at der ikke er fradrag for virksomhedens underskud i den øvrige indkomst i årene 2010 og frem.

4.2.4.2 SKM2007.855.ØLR

En advokat driver advokatvirksomhed som selvstændig erhvervsdrivende samtidig med, at han driver virksomhed som spiller- og matchagent for brasilianske fodboldspillere og danske klubber. I advokatvirksomheden består aktiviteten af rådgivning i forbindelse med ejendomshandler og oprettelse af testamenter. Det bliver af Landsretten slået fast, at de to virksomheder ikke kan behandles under ét, fordi aktiviteten i spiller- og matchagentvirksomheden adskiller sig i væsentlig grad fra aktiviteten i advokatvirksomheden. Derfor skal spiller- og matchagentvirksomheden vurderes selvstændigt i forhold til, om den er erhvervsmæssig.

Virksomheden giver underskud i 2000 og 2001. Der er begrænsede indtægter og udgifterne er ikke i balance med indtjeningen. Den begrænsede omsætning betyder, at Landsretten vurderer, at intensitetskravet ikke er opfyldt. Herudover har der ikke været udsigt til, at indtjeningen på sigt ville stå i forhold til udgifterne, hvorfor der ikke har været udsigt til rentabilitet. Ligeledes har advokaten ikke udarbejdet budgetter inden opstart af virksomheden, der illustrerer rentabilitet på sigt, og han har ligeledes haft anden primær beskæftigelse end spiller- og matchagent.

På denne baggrund er det Landsrettens afgørelse, at der er tale om en ikke-erhvervsmæssig virksomhed, hvorfor der ikke er ret til fradrag for underskuddet i anden indkomst. At virksomheden efterfølgende i 2005 giver et overskud, ændrer ikke på vurderingen for 2000 og 2001.

4.2.4.3 UI994.530H

I den omhandlede sag er der tale om et deltidslandbrug, hvor spørgsmålet drejer sig om, hvorvidt det er drevet erhvervsmæssigt, og om der er ret til fradrag for underskud. Fastlæggelsen af landbruget som deltidslandbrug, kommer på baggrund af mandens beskæftigelse som fuldtidsbibliotekar, og konens beskæftigelse som fuldtidslærer. Landbruget er startet i 1980, og det skal afgøres, hvorvidt der er ret til fradrag for underskuddene i 1985 og 1986. Landbruget har givet underskud i alle årene siden anskaffelse. Til brug for vurderingen af aktiviteten, har en syns- og skønsmand været involveret til vurdering af landbruget.

Syns- og skønsmandens vurdering er, at landbruget er drevet teknisk-landbrugsfaglig forsvarligt i forhold til størrelsen. Herudover vurderer syns- og skønsmanden også, at landbruget, i sin bedste drift, vil give et driftsmæssigt overskud på "omkring nul". Der er derfor ikke udsigt til, at der vil kunne opnås forrentning af den investerede kapital.

Højesteret afgør, at underskud ved deltidslandbruget er fradragsberettiget på baggrund af vurderingen, at landbruget er drevet teknisk-landbrugsfaglig forsvarligt.

Denne sag illustrerer, at vurderingen af landbrug er anderledes i forhold til øvrige personlige virksomheder. Der er en lempeligere vurdering af rentabilitetskravet for landbrug som for øvrige virksomheder. Det kan godkendes, at et deltidslandbrug, der er drevet teknisk landbrugsfagligt sædvanligt og forsvarligt, og hvor der kan opnås et rimeligt driftsresultat, er erhvervsmæssigt. Et rimeligt driftsresultat (resultat efter driftsmæssige afskrivninger/resultat før renter) er, når landbruget giver et resultat omkring 0.⁵⁷

4.2 Selskaber

Modsat den personlige virksomhed er selskaber selvstændige skattesubjekter. Skatteretligt er selskaber per definition erhvervsdrivende jf. U2004.2397H. I den dagældende aktieselskabslov og anpartsselskabslov fremgik i beskrivelsen af lovenes anvendelsesområde, at der var tale om erhvervsdrivende selskaber. Selskaber er indenfor selskabsretten definerede som erhvervsdrivende. Det er slået fast, at selskaber også er erhvervsdrivende, selvom aktiviteten alene består i at besidde aktier og anpartar i et eller flere datterselskaber. Højesteret vurderer, at dette også skatteretligt er udgangspunktet for selskaber, hvorfor der, i forbindelse med etablering af en virksomhed, er fradrag for omkostninger til advokat og revisor efter dagældende LL §8J. Det er i denne dom fastslået, at ved stiftelse af et selskab, er der tale om stiftelse af et erhvervsdrivende selskab. Rammen som et selskab udgør, vil derfor i sin form altid være erhvervsdrivende.

Efter fastlæggelsen af selskaber som erhvervsmæssige, giver det anledning til at bemærke, at selvom rammen, i form af selskabet, er erhvervsmæssig, er det ikke samme udgangspunkt for et selskabs vedtægter jf. U1991.958H. Det blev afgjort, at driften med køb, salg og drift af heste ikke blev anset for skatteretligt erhvervsmæssig. Denne dom er med til at fastslå, at et selskabs vedtægter alene er af selskabsretlig karakter, og derfor ikke har betydning for vurderingen i forhold til skatteretten. Når et selskabs vedtægter indeholder beskrivelse af en aktivitet, betyder det ikke, at aktiviteten skatteretligt er erhvervsmæssig.

4.2.1 Praxis

I SKM2007.855.ØLR skete vurderingen af den erhvervsmæssige karakter ved at vurdere virksomheden som flere virksomheder. For selskaber vurderes aktiviteterne ligeledes selvstændigt, ligesom enkeltstående dispositioner vurderes alene.

4.2.1.1 SKM2003.132.ØLR

Et ægtepar har siden 1982 drevet hestepension og stutteri i personligt regi. I 1988 ønskes denne virksomhed overdraget til et selskab, der er ejet af ægteparret. Selskabet er Daniamant ApS og producerer og sælger rednings-lys til både. I forbindelse med overdragelsen af virksomheden, blev overdragelsessummen korrigeret.

Driften med hestepensionen og stutteri har givet underskud siden virksomhedens start i 1982. Sagen omhandler, hvorvidt der er tale om en erhvervsmæssig aktivitet i 1988, og hermed retten til fradrag for underskud i den øvrige selskabsindkomst.

Til vurdering af aktiviteten, er anvendt en syn- og skønsmænd. Rapporten fremlagde, at ud fra en teknisk landbrugsfaglig vurdering, drives stutteriet erhvervsmæssigt forsvarligt. Det vurderes, at der vil være mulighed for overskud enkelte år. I rapporten fremgår også, at det ikke forventes, at der vil blive genereret overskud, og at de udarbejdede budgetter vurderes urealistiske. Med denne syns- og skønsmændsrapport vurderes det, at selskabets investering i hestepensionen og stutteriet er foretaget på baggrund af personlige interesser kombineret med muligheden for at udligne et ulovligt anpartshaverlån i selskabet. På denne baggrund er det Landsrettens afgørelse, at der ikke er tale om erhvervsmæssig drift. Konsekvensen blev, at underskuddet blev anset for yderligere løn til kapitalejeren.

Det bemærkes, at skattemyndighedernes godkendelse af overdragelsessummen, ikke kan have dannet en forventning hos skatteyderen om, at driften kunne drives i selskabsform uden skattemæssige konsekvenser.

4.2.1.2 SKM2008.106.HR

Højesteretsdommen omhandler vurdering af den erhvervsmæssige karakter af anskaffelse og drift af et fly i et selskab.

⁵⁷ Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.C.1.3.2.1

A er hovedanpartshaver i et holdingselskab, som ejer 100% af et datterselskab (S), hvor der i vedtægterne fremgår, at formålet er beskæftigelse med konsulentvirksomhed omkring IT og strategiplaner, samt varesalg af tøj.

I 1999 anskaffer S et fly for 505.000 kr. I 1999 er indtægten fra udlejning på 5.000 kr., samtidig med omkostninger på 8.000 kr. og skattemæssige afskrivninger for 151.000 kr. I alt giver driften i 1999 et underskud på 154.000 kr. Foruden flyet havde S i 1999 en omsætning på ca. 298.000 kr. og ingen fuldtidsansatte.

Anvendelsen af flyet, fordelte sig med 39% af de totale flyvetimer til A privat, mens de resterende 61% var anvendt erhvervmæssigt, hvoraf 33% var fakturerede. Flyet er primært anskaffet til anvendelse i koncernen og ikke til privat udleje. Inden anskaffelse er der givet en bindende forhåndsgodkendelse, men heri lå en forudsætning om erhvervmæssig drift, hvorfor forhåndsgodkendelsen ikke er bindende, fordi flyet ikke alene er anvendt erhvervmæssigt. Foruden underskuddet i 1999, giver flyet underskud i 2000 og 2001, hvorefter flyet bliver solgt i 2003.

På trods af den bindende forhåndsgodkendelse, er det myndighedernes vurdering, at flyet ikke er erhvervmæssig. Det er med begrundelse i hovedanpartshaverens personlige interesse i anskaffelsen. Den personlige interesse opstår som følge af hovedanpartshaverens flycertifikat. Herudover vurderes det ikke, at der er en forventning om, at flyet vil give et afkast, der står i rimelighed til den investerede kapital. På denne baggrund vurderes flyet ikke at være erhvervmæssig, og anskaffelsen vurderes at være sket som følge af kapitalejerens indflydelse, hvorfor underskuddet anses for maskeret udlodning.

4.2.1.3 SKM2017.716.SR

Et selskab ønsker svar på retten til fradrag for omkostninger i et selskab, der er ejet af 3 personer med henholdsvis ejerandele på 35%, 35 % og 30%. Der har derfor anmodet om et bindende svar.

Selskabet har til formål at indgå væddemål via spil og derigennem opnå indtægter. Disse spil er placeret ved bookmakere udenfor EU, hvorfor de ikke er omfattet af lov om afgift på spil. Indkomsten er i stedet skattepligtig efter SL §4, stk. 1, litra f.

I anmodningen om det bindende svar, oplyser selskabet, at de fra Erhvervsstyrelsen har fået bekræftet, at selskaber kan indeholde en ikke-erhvervmæssig aktivitet, uanset at aktiviteten ikke kan karakteriseres som næringsvirksomhed.

Det bekræftes, at der ikke er tale om indkomst erhvervet som led i erhvervmæssig virksomhed. Dette betyder, at det skattepligtige resultat skal opgøres efter nettoindkomstprincippet, hvor der er ret til fradrag for udgifter, der knytter sig direkte til de indgåede væddemål i indkomstopgørelsen, så længe indtægten kan dække omkostningerne. Men fordi det er en ikke-erhvervmæssig virksomhed, er der ikke mulighed for modregning i anden indkomst af underskud eller fremførsel af underskud til senere år.

Det bindende svar illustrerer muligheden for selskaber til at have ikke-erhvervmæssig aktivitet i et selskab. Herudover viser svaret også, at selvom der er ret til at have en aktivitet i et selskab, betyder det ikke, at det ikke kan få skattemæssige konsekvenser for selskabet.

I det bindende svar er der ikke taget stilling til eventuelle skattemæssige konsekvenser for selskabsdeltagerne. Der er dermed ikke taget stilling til, hvorvidt anpartshaverne har bestemmende indflydelse og evt. vil kunne blive beskattet af maskeret udlodning, hvis aktiviteten bliver underskudsgivende.

4.3 Opsummering

Praksis for selskaberne illustrerer, at der tages stilling til indholdet og de enkelte aktiviteter/dispositioner, der er foretaget i selskabet og ikke til selskabet som juridisk enhed. For personlige virksomheder er det virksomheden, der vurderes at være enten erhvervmæssig eller ikke-erhvervmæssig. Den personlige virksomhed er ikke en juridisk enhed i sig selv, som et selskab. Derfor kan der argumenteres for, at en virksomhed og en aktivitet i et selskab kan sidestilles, fordi begge dele indgår som en del af beskatningen for et selvstændigt skattesubjekt. Aktiviteten indgår som en del af selskabets skattepligtige indkomst, mens virksomheden indgår som en del af den selvstændige erhvervsdrivendes skattepligtige indkomst.

Det ses af praksis, at det for de personlige virksomheder og selskabers aktiviteter er de samme kriterier, rentabilitet, intensitet, mulighed for privat anvendelse mv., der lægges vægt på i bedømmelsen af den erhvervsmæssige karakter. Praksis viser ligeledes, at der er mulighed for, at et selskab kan indeholde ikke-erhvervsmæssige aktiviteter, og at der i forbindelse med vurderingen lægges vægt på, om der er en forretningsmæssig forsvarlig drift i forhold til størrelse mv. Vurderingen, af om der er tale om en forretningsmæssig forsvarlig drift, bygger på undersøgelser af syns- og skøns mænd.

Ved usikkerhed om den skatteretlige status vil det være muligt at anmode om et bindende svar. Dette bindende svar vil kunne sikre den erhvervsdrivendes ret til fradrag, såfremt den faktiske situation er som i anmodningen.

Med praksis, der vurderer at selskabers aktiviteter og dispositioner kan være ikke-erhvervsmæssige, giver det anledning til at undersøge, hvad den ikke-erhvervsmæssige disposition er.

5. Den ikke-erhvervsmæssige disposition

En af forudsætningerne, for at beskatte en hovedaktionær af maskeret udlodning, er som nævnt, at der er tale om en disposition, der er forretningsmæssigt set unormal, også betegnet som ikke-erhvervsmæssig. De kriterier, der bruges i den skatteretlige vurdering af, om en personlig drevet virksomheds status er erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig, anvendes også i vurderingen af en aktivitet i et selskab, jf. kapitel 4. Dette medfører, at selvom et selskab per definition er erhvervsdrivende, viser praksis, at selskabets handlinger, i form af aktiviteter eller enkeltstående transaktioner, godt kan vurderes at være ikke-erhvervsmæssige. Praksis giver anledning til at undersøge, om der er særlige krav til dispositioner foretaget i et selskab, og om der er særlige krav til aktiviteten/aktivet, der føres ind i selskabet. Herudover giver det anledning til at undersøge, hvad konsekvensen er, når det vurderes, at aktiviteten eller dispositionen ikke er erhvervsmæssig begrundet. Hvilken konsekvens har det for selskabet og kapitalejerer/-ejerne i selskabet og evt. en tredjepart, der kan være involveret i en disposition.

Den skatteretlige vurdering, af om en aktivitet eller disposition er erhvervsmæssig eller ikke, bygger på det enkelte selskab. I praksis er der en tendens til, at vurderingen tager udgangspunkt i de handlinger, som selskabet har foretaget tidligere og foretager efterfølgende. Det betyder, at det ikke nødvendigvis er den forretning eller branche, som aktiviteten vedrører, der er grundlag for vurderingen, men selskabets tidligere handlinger. Dette er bl.a. set i SKM2017.203.BR, tidligere omtalt under kapital 2.3.1. I sagen vurderes det, at de afholdte bonusser til hovedaktionærerne ikke var forretningsmæssigt set normale for selskabet. Men ses der på det arbejde, som kapitalejerne har udført, og hvilken normal løn der er for dette arbejde, er bonussen ikke forretningsmæssigt set unormal.⁵⁸ I SKM2016.633.LSR er det ikke selskabets handlinger i tidligere år, men derimod hvilke handlinger, der foretages efter salget af ejendommen til kapitalejeren samt formålet med anskaffelsen, der indgår i vurderingen. Det er kapitalejerens handlinger, der får den konsekvens, at Landsskatteretten vurderer, at sommerhuset er købt på baggrund af kapitalejerens interesser og indflydelse. Ligeledes ses det i føromtalte U1998.1299H, at vurderingen af sponsoratet skal ske i forhold til øvrige sponsorater givet af selskabet. Der nævnes ikke i dommen noget vedr., at det er undersøgt, hvad sponsorater normalt er til piger på 14 år indenfor hestebranchen, eller hvordan sponsorater indenfor selskabets branche normalt er sammensat. Dette bekræfter, at det selskabets handlinger, der er i fokus og ikke branchens forretningsmæssige normale dispositioner.

5.1 Aktiviteten i selskabet

Det er i kapitel 4.2 konkluderet, at aktiviteten ikke per definition bliver erhvervsmæssig, fordi den indgår i et selskab. Et selskab kan godt eksistere, selvom der er en aktivitet eller disposition, der ikke vurderes at være erhvervsmæssig. Af sagerne U1991.958H og SKM2003.ØLR fremgik det, at det ikke er hele selskabets aktivitet, der er ikke-erhvervsmæssig, hvorfor det giver anledning til at overveje, om et selskab kan eksistere uden overhovedet nogen erhvervsmæssig aktivitet.

I omtalte SKM2017.716.SR, afgiver SKAT et bindende svar til et selskab, der spørger til retten til fradrag for omkostningerne i forbindelse med indtægtserhvervelsen. I svaret lægges der vægt på, at der ikke er noget

⁵⁸ SR SKAT 2017 nr. 180 af Jane Bolander

selskabsretligt der gør, at virksomheden ikke kan foregå i et selskab. Det fremgår af SKATs bemærkninger til spørgsmålene, at der er tale om en ikke-erhvervsmæssig aktivitet, hvorfor et evt. underskud ikke vil blive fremført til modregning i senere indkomstår. Selskabet har ikke anden aktivitet end væddemål via spil, som er selskabets formål. Dette bindende svar giver en formodning om, at når der oprettes et selskab, er det muligt at putte den ønskede aktivitet derind, uanset om det er erhvervsmæssigt eller ej, og at et selskab godt kan eksistere uden nogen erhvervsmæssig aktivitet. I SKM2016.633.LSR bemærkes det, at der ikke findes praksis, der nægter et selskab at investere i aktiver (bortset fra aktiver, hvor der er en klar formodning for privat anvendelse af aktivet under selskabets ejertid).

Flyttes en aktivitet ind i et selskab, medfører det ikke, at aktiviteten bliver erhvervsmæssig. Aktiviteten er fortsat underlagt den skatteretlige vurdering, om det er erhvervsmæssigt eller ej. Hvis en aktivitet har været drevet i privat regi og senere flyttes ind i et selskab, medfører det ikke, at den anerkendes som erhvervsmæssig. Dette ses eksempelvis i sagen SKM2003.132.ØLR, jf. kapitel 4.2.1. I denne sag vurderes det, at hestestutteriet ikke er erhvervsmæssig. Det bemærkes i sagen, at overdragelsessummen, der har været underlagt en skattemæssig behandling, ikke giver grundlag for at forstå aktiviteten som erhvervsmæssig. I sagen vedr. overdragelsessummen er der alene kigget på værdien af den overførte aktivitet og ikke den erhvervsmæssige karakter af virksomheden.

Selskabers aktiviteter er altså ikke lig med, at der er tale om erhvervsmæssig virksomhed, og de dispositioner/investeringer, som et selskab foretager, er ikke per definition erhvervsmæssige. Hvis de bærer præg af ikke-erhvervsmæssig karakter, og indgår som følge af hovedaktionærens bestemmende indflydelse, kan de medføre en beskatning af hovedaktionæren. Investering og udlejning af fast ejendom er et af de områder, hvor maskeret udlodning ofte forekommer.

5.2 Fast ejendom

Sager vedr. fast ejendom falder både ind i kategorien *overdragelser mellem hovedaktionær og selskab* samt *hovedaktionærens benyttelse af selskabets aktiver*, jf. kapitel 2.3. Det er derfor nærliggende at kigge på, hvilke karakteristika disse typer af dispositioner og aktiviteter har, i vurderingen af dispositionens forretningsmæssige status.

5.2.1 Overdragelser mellem selskab og aktionær

Det er efter indførsel af LL §2 ikke utvivlsomt, hvorvidt der skal ske korrektion af en salgspris, hvis en ejendom sælges fra kapitalejer til selskabet til overpris, eller hvis en ejendom sælges fra selskab til kapitalejer til underpris. Salg mellem koncernforbundne selskaber og salg mellem skattepligtige, hvorover der udøves bestemmende indflydelse, skal ske til markedspriser jf. LL §2, stk. 1. I de situationer, hvor dette ikke er overholdt, er der hjemmel til at foretage en korrektion af handelsprisen til markedsprisen og beskatning af hovedaktionæren af maskeret udlodning, hvilket er set i SKM2016.59.VLR og SKM2017.264.ØLR. I andre sager ses det, at der er handlet til markedspris, hvorved armslængdevilkåret i LL §2, stk. 1 er overholdt. Dog sker der alligevel en korrektion af salgsprisen i forbindelse med salg fra selskab til hovedaktionær, og hovedaktionæren beskattes af maskeret udlodning.

5.2.1.1 SKM2016.633.LSR

I sagen fra Landsskatteretten har et selskab købt et sommerhus, hvor formålet med anskaffelsen var at stille sommerhuset til rådighed som helårsbeboelse for medarbejderne i selskabet. Sommerhuset blev købt i 2010 og solgt i 2013, hvor det blev solgt til hovedaktionæren. Selskabet har ingen ansatte, og med formålet om anskaffelsen til rådighed for medarbejderne må det menes, at sommerhuset skulle stilles til rådighed for hovedaktionæren. I ejerperioden har sommerhuset ikke været anvendt til formålet grundet dets ringe stand.

Ved salget fra selskabet til hovedaktionæren opnår selskabet et økonomisk tab. Selskabet har indhentet vurderinger på sommerhuset fra valuar og mægler, og salgsprisen er placeret herimellem. Herved kan der argumenteres for, at der er handlet til markedspris på trods af, at sommerhuset ikke er forsøgt solgt til tredjemand. Efter salget af ejendommen til hovedaktionæren, har hovedaktionæren revet det gamle sommerhus ned og opført et nyt enfamilieshus, hvor hovedaktionæren efterfølgende er bosiddende.

I afgørelsen lægges der vægt på, at selskabet ikke tidligere har handlet med ejendomme, og at der ikke har været en undersøgelse af, om driften ville være rentabel for selskabet. Anskaffelsen bærer præg af hovedaktionærens bestemmende indflydelse, fordi hensigten har været at stille sommerhuset til rådighed for hovedaktionæren. Det vurderes på denne baggrund, at selskabet ikke har haft en selvstændig interesse i anskaffelsen af sommerhuset, men at anskaffelsen skyldes hovedaktionærens bestemmende indflydelse. Det er Landsskatterettens afgørelse, at der kan ske tilsidesættelse af salgsprisen, selvom denne er lig med markedsprisen under henvisning til SKM2007.153.HR (jf. kapitel 2.3.3) og SKM2010.124.ØLR. Tabet, der opstår, er ikke i selskabets interesse, hvorfor det skal beskattes som maskeret udlodning hos hovedaktionæren.

5.2.1.2 SKM2010.124.ØLR

I sagen er der tale om et selskab, der anskaffer en ejendom i juni 2000. Bygningen nedrives, og der opføres et nyt hus, hvorefter kostprisen pr. 30. september 2002 er opgjort til 5.178.694 kr. Ejendommen er med aftale d. 30. marts 2002 og overtagelse d. 30. september 2002 solgt til hovedaktionæren for 3.600.000 kr. Selskabet har på denne baggrund angivet et tab på ejendommen i den skattepligtige indkomst.

I Landsretten vurderes det, at dette tab ikke er i selskabets interesse, hvorfor handelsprisen på 3.600.000 kr. skal korrigeres. Hovedaktionæren skal beskattes af maskeret udlodning af forskelsværdien mellem handelsprisen og kostprisen.

Landsrettens begrundelse for manglende selvstændig interesse bygger på det forhold, at i stedet for nedrivning af den gamle bygning, kunne der være sket udbedring af manglerne for et lavere beløb, der ville indebære forbedringer og sparet vedligeholdelse, ifølge en skønserklæring fra 2001. Herudover vurderes det, at ejendommen er erhvervet med henblik på at tjene til bolig for hovedaktionæren, fordi boligen, med undtagelse af et hjemmekontor, ikke er blevet anvendt erhvervsmæssigt. Omkostningerne til nedrivning og opførelse af et nyt hus vurderes at være sket i hovedaktionærens interesse.

Afgørelserne illustrerer, at når det vurderes, at der er sket et tab på salg af en ejendom, hvor anskaffelsen eller opførelsen vurderes at være i hovedaktionærens interesse, anses selskabet ikke at have haft en selvstændig interesse i købet eller opførelsen af ejendommen. Når selskabet ikke har haft en selvstændig interesse i dispositionerne, og hovedaktionæren på denne baggrund beskattes af maskeret udlodning, indikerer det, at domstolene og forvaltningen anser selskabets selvstændige interesse som en parameter i vurderingen af dispositionens erhvervsmæssige karakter.

5.2.2 Udleje af fast ejendom til aktionærens nærtstående

Udlejes en ejendom til nærtstående til under markedsleje, er der i SL §4, litra b hjemmel til at fikseren en lejeindtægt, jf. U2003.150H i kapitel 3.3. I sagen er der tale om udleje mellem fysiske personer, men i føromtalt SKM2005.418.HR er det fastslået, at der også er ret til at fikseren en lejeindtægt for selskaber efter SL §4, litra b, 1. pkt. I denne dom, lægges der vægt på, at udlejningen er baseret på forholdet mellem selskabet og kapitalejeren, og at det er kapitalejerens indflydelse i selskabet, der har været årsag til den aftalte pris. På denne baggrund vurderes det derfor at være en økonomisk fordel, der har passeret kapitalejerens økonomi, hvorfor der skal ske beskatning af kapitalejeren af maskeret udlodning. Sker der udleje mellem koncernforbindelser er der ligeledes hjemmel til at fikseren en husleje til armslængdepriser efter LL §2, stk. 1, jf. kapitel 3.3.

Udlejning af fast ejendom til hovedaktionærens nærtstående til markedspriser følger de skatteretlige regler, men praksis viser, at der sker beskatning af hovedaktionæren af maskeret udlodning, selvom der er betalt markedsleje fra lejer. Dette ses i bl.a. SKM2009.247.VLR, SKM2013.488.VLR, SKM2015.252.BR mfl. I disse sager beskattes hovedaktionæren efter reglerne i LL §16A, stk. 5, fordi ejendommen/lejligheden anses for at have været til rådighed for hovedaktionæren. Værdiansættelsen sker på baggrund af LL §16, stk. 9, når rådigheden omfatter fri helårsbolig.

5.2.2.1 SKM2009.247.VLR

I dommen er det Landsrettens vurdering, at hovedaktionæren i selskabet skal beskattes af maskeret udlodning af rådigheden over helårsbolig efter LL §16A, stk. 10 (nuværende LL§16A, stk. 5), som selskabet ejer og udlejer til hovedaktionærens børn.

Faktum i sagen er, at selskabet stiftes kort tid efter anskaffelse af to lejligheder, der udlejes til hovedaktionærens børn til markedspris. Lejlighederne ejes i tre år, hvorefter de sælges til børnene, der har boet i lejlighederne, for at undgå sager med skattemyndighederne. I selskabets ejertid har lejlighederne ikke været udlejet til andre end hovedaktionærens børn. Salgsprisen har ikke været grundlag for diskussion i forhold til at være på markedsmæssige vilkår.

Selskabet blev stiftet med formålet: "*at besidde, drive handel med og udleje fast ejendom, udøve konsulent- og rådgivningsvirksomhed og andre dermed beslægtede virksomheder*", hvor konsulentvirksomheden var den primære aktivitet, mens handel og udleje af fast ejendom var sekundært. Selskabet har efterfølgende haft købt to projektlejligheder, der efterfølgende også blev solgt med fortjeneste.

Udlejning af lejlighederne til hovedanpartshaverens børn anses ikke for at være sket i selskabets interesse, men som udtryk for hovedanpartshaverens bestemmende indflydelse. Afgørelsen lyder som "*S har ikke godtgjort, at selskabet havde en selvstændig økonomisk interesse i at erhverve lejlighederne og udleje dem til børnene. Selskabet blev stiftet i umiddelbar tidsmæssig sammenhæng med erhvervelsen af lejlighederne, og de blev kort efter udlejet til hovedaktionærens børn. Disse dispositioner var motiveret af S' private interesser. Selskabet havde i dette indkomstår ikke andre aktiviteter vedrørende fast ejendom. Det forhold, at man måske kunne tjene ved et senere salg, er ved afvejningen af underordnet betydning, da selskabet ikke havde en professionel tilknytning til eller viden om ejendomsmarkedet.*"

Når det ikke vurderes at være godtgjort, at investeringen er sket i selskabets interesse, kan lejlighederne anses for at være stillet til rådighed for hovedaktionæren, hvorfor denne skal beskattes af fri helårsbolig efter LL §16A, stk. 10 (nuværende LL §16A, stk. 5). At børnene betaler markedsleje for lejlighederne bliver underordnet, fordi de særlige værdiansættelsesregler i LL §16, stk. 9 ved rådighed over helårsbolig skal følges.

5.2.2.2 SKM2013.488.VLR

Vestre Landsret fastslår, at hovedanpartshaveren skal beskattes af maskeret udlodning af rådigheden over lejligheden, der udlejes til dennes datter.

Selskabet har gennem en længere årrække anskaffet og solgt flere ejendomme, og disse har tjent som investeringsobjekt for selskabet. De sidste to ejendomme er dog anskaffet med henblik på udleje til hovedanpartshaverens datter. Den sidste ejendom er anskaffet, hvorefter datteren umiddelbart efter tog bopæl i lejligheden. Datteren havde bopæl i lejligheden frem til, at salget af lejligheden påbegyndtes. I sagen oplyser hovedanpartshaveren og datteren, at datteren i en kortere periode boede i udlandet. Dette har dog ikke medført, at lejligheden ikke har stået til hendes rådighed imens.

I lejeaftalen var der indgået en aftale om at frigøre lejemålet lettere end normalt, i tilfælde af salg af lejligheden.

Det vurderes, at selskabet ikke har en selvstændig interesse i anskaffelsen og datterens rådighed af lejligheden. Dette skyldes, at formålet med anskaffelsen af ejendommen har været at købe en lejlighed, der kunne lejes ud til datteren, fordi hun manglede et sted at bo. Herudover har lejligheden ikke være udlejet til andre i ejerperioden. Landsrettens afgørelse er derfor, at hovedanpartshaveren skal beskattes af maskeret udlodning af rådigheden over lejligheden, fordi denne anses at have passeret hovedanpartshaverens økonomi. At der har været mulighed for at frigøre sig lettere af lejemålet, kan ikke føre til at selskabet har en selvstændig interesse i anskaffelsen og udleje til datteren.

5.2.2.3 SKM2015.252.BR

I sagen har S stiftet et selskab, og efter kort tid køber selskabet lejlighed Y, 8900 Randers. Købet af lejligheden sker i sammenhæng med at S' datter (C) har behov for en lejlighed at bo i, og udlejes til hende fra købstidspunktet. Lejligheden sælges i tidsmæssig sammenhæng med, at C fraflytter lejligheden.

I sagen er der ikke uenighed om, at rådigheden for C ikke er af selvstændig interesse for selskabet, men skyldes S' bestemmende indflydelse. Uenigheden består i, at lejligheden rummer flere værelser, og de to værelser, C ikke bebor, er igennem ejerperioden udlejet til forskellige andre personer. Det er på denne baggrund S' argument, at der ikke skal ske beskatning af rådigheden, af den del af lejligheden, som C ikke bebor.

De personer, der lejede sig ind i de øvrige værelser, var på den ene eller anden måde venner eller personer med tilknytning til C. Efter vidneforklaringerne i retten belyses det, at lejekontrakterne ikke er udarbejdet i tidsmæssig sammenhæng med indflytningen for de forskellige lejere. Herudover er lejebetalingerne ikke regelmæssige på den måde, at de ikke alle direkte tilgik selskabet. Nogle lejebetalinger tilgik C, og S oplyser at have dækket C's leje, hvis hun manglede penge. Måden lejligheden er anvendt og udlejet på, vurderes på denne baggrund ikke at være af forretningsmæssig karakter eller i selskabets selvstændige interesse. Den samlede vurdering er, at hele lejligheden vurderes at have været stillet til rådighed for C, og S skal derfor beskattes af rådigheden over lejligheden.

5.2.2.4 SKM2008.981.LSR

I Landsskatteretsafgørelsen skal hovedaktionæren beskattes af maskeret udlodning af fri bolig i forbindelse med udleje fra selskab til hovedaktionærens datter. I sagen er det ikke oplyst, hvad formålet med selskabet er eller hvilke øvrige aktiviteter, der er i selskabet.

Selskabet anskaffer en lejlighed, der udlejes til hovedaktionærens datter fra købet af lejligheden til salget af lejligheden. Ved salget af ejendommen har selskabet opnået en gevinst.

Datteren har ikke på noget tidspunkt været ansat eller aktionær i selskabet og betaler markedslejen for at bo i lejligheden.

Det er i Landsskatterettens begrundelse anført at *”Når klagerens datter har haft lejligheden stillet til rådighed i et selskab, hvor klageren er hovedanpartshaver, må godet anses for at have været udlejet til datteren, som følge af klagerens bestemmende indflydelse i selskabet.”*

Når udlejningen skyldes hovedaktionærens bestemmende indflydelse, vurderes det, at selskabet ikke har haft en selvstændig interesse i udlejningen af ejendommen, hvorfor der skal ske beskatning af hovedaktionæren efter reglerne om fri bolig i LL §16A, stk. 10 (nugældende §16A, stk. 5).

Kendetegnet, for beskatningen af hovedaktionæren i ovennævnte sager vedr. overdragelser mellem hovedaktionær og selskab samt ved udleje af ejendom til hovedaktionærens nærtstående, er, at det vurderes, at selskabet ikke har haft selvstændig interesse i dispositionerne.

5.2.3 Selvstændig interesse

Ved indførelse af beskatningsregler for rådighed over fri helårsbolig mv. i LL §16A, stk. 10 i lov nr. 459 af 31.maj 2000 (nuværende LL §16 A, stk. 5) for hovedaktionæren udstedtes der et cirkulære, hvor det fremgår at:

”... Efter de fortsat gældende regler kan aktionæren også blive beskattet af maskeret udbytte, selvom fordelene ikke tilfalder denne personligt, men en person, en virksomhed eller organisation, hvori aktionæren har en personlig interesse. Det betyder, at det ikke er et krav, at det er hovedaktionæren selv, der bebor eller bruger det gode, selskabet stiller til rådighed. Ved vurderingen af, hvorvidt godet anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi, indgår en afvejning af, om selskabet har en selvstændig interesse i at stille godet til rådighed for en virksomhed m.v. eller person med tilknytning til hovedaktionæren...”⁵⁹

I afgørelserne, hvor det vurderes, at en ejendom ikke er anskaffet i selskabets interesse, vurderes det, at anskaffelsen er begrundet i hovedaktionærens interesse, og at selskabet på intet tidspunkt har haft en interesse i købet af ejendommene. Vedr. sagerne om udlejning, kendetegnes alle sager, hvor hovedaktionæren beskattes ved, at ejendommene anskaffes og lejer er en nærtstående. På denne baggrund vurderes det, at anskaffelsen af ejendommen er sket i hovedaktionærens interesse. Selskabet har ikke haft en selvstændig interesse i at anskaffe ejendommen og udleje denne til en af hovedaktionæren nærtstående person. Rådigheden for den nærtstående skyldes hovedaktionærens bestemmende indflydelse i selskabet, og anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi, hvorfor der skal ske beskatning efter reglerne i LL §16A, stk. 5.

⁵⁹ Cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001, afsnit 4.1

I sagerne er der ikke forhold beskrevet, der fastlægger, hvornår at selskabet har en selvstændig interesse i udlejningen eller tabet på salg af en ejendom til hovedaktionæren. Det er i SKM2013.488.VLR fastslået, at det påhviler selskabet at godtgøre, at selskabet har en selvstændig interesse i anskaffelsen af lejligheden. I sagen er det ikke godtgjort, at selskabet har en selvstændig interesse i anskaffelsen af lejligheden på trods af, at selskabet tidligere har købt og solgt ejendomme, og at det for selskabet anses for at være en investering. Hvis en ejendom er anskaffet med det formål at blive stillet til rådighed for hovedaktionæren eller dennes nærtstående, fremgår det af praksis, at det ikke er i selskabets selvstændige interesse, selvom der sker udleje til markedspris, og at ejendommen efterfølgende sælges med gevinst. Af bemærkningerne til lovforslaget med indførelse af LL §16A, stk. 10 (nuværende LL §16A, stk. 5) fremgår det, at det ønskes at sidestille hovedaktionæren med, at denne har ejerskab over den ejendom som stilles til fri rådighed.⁶⁰

Den selvstændige interesse i dispositioner for selskabet er en faktor, der spiller ind i de situationer, hvor det skal vurderes, om hovedaktionæren har fået stillet et aktiv til rådighed. Det gælder for både ejendomme, biler, både mv. Det tegner et billede af, at hvis et selskab udlejer til hovedaktionærens nærtstående, og anskaffelsen er sket til dette formål, er der en formodning om, at dette er sket på baggrund af hovedaktionærens bestemmende indflydelse. Det er derfor op til selskabet og hovedaktionæren at dokumentere, at dispositionerne er i selskabets selvstændige interesse og ikke skyldes hovedaktionærens bestemmende indflydelse i selskabet.

Det, der bl.a. bliver lagt vægt på i sagerne, er, at selskaberne ikke foretager handlingerne som en del af deres normale forretning, men at det er enkeltstående dispositioner, der er præget af hovedaktionærens indflydelse, hvorfor det ikke vurderes, at selskabet har en selvstændig interesse i dispositionen.

Den selvstændige interesse er aktuel i de situationer, hvor der er handlet til markedspris, og hvor der er et tab i selskabet. Hvis selskabet har købt en ejendom, og denne sælges med fortjeneste, er det ikke et problem, om dispositionen har været erhvervmæssig eller ej, fordi selskabet er som den retmæssige ejer også rette indkomstmottager. I udlejningssituationer er årsagen til tilsidesættelse af markedslejen, at hovedaktionæren skal beskattes, som havde der været ejerskab over ejendommen.

Som parameter i vurderingen af om en disposition er erhvervmæssig, har den selvstændige interesse for selskabet betydning. Hvis selskabet ikke har selvstændig interesse i dispositionen, taler det for en ikke-erhvervmæssig disposition. Selskabets selvstændige interesse er én af mange parametre i vurderingen af selskabets dispositioners erhvervmæssige karakter, og betyder ikke i sig selv, at det er en ikke-erhvervmæssig disposition, ligesom en disposition godt kan være ikke-erhvervmæssig, selvom selskabet har en selvstændig interesse i dispositionen.

5.3 Konsekvensen af ikke-erhvervmæssige dispositioner

Konkluderes det, at en disposition eller en aktivitet ikke er erhvervmæssig begrundet eller erhvervmæssig virksomhed, har det konsekvenser for både selskab og hovedaktionær, hvis det er dennes indflydelse, der har påvirket den ikke-erhvervmæssige disposition. Konsekvensen for hovedaktionæren består i beskatning af markeret udlodning, jf. kapitel 2.5.

5.3.1 Selskabet

For selskabet er den skattemæssige konsekvens af en ikke-erhvervmæssig aktivitet, at eventuelle underskud ikke kan modregnes i anden indkomst eller fremføres til senere indkomstår, som ellers er det altovervejende udgangspunkt for selskabets skattepligtige indkomst efter SEL §12.

Retten til fradrag følger de almindelige skatteretlige regler, dvs. at vurderes en disposition at være erhvervmæssig begrundet, vil det ikke nødvendigvis give ret til skattemæssigt fradrag. Dette er tilfældet i SKM2018.154.ØLR. I sagen er der tale om sponsoromkostninger, der knytter sig til et stadion, hvor der ikke er en modydelse i form af fremhævelse af navn eller andet. Det vurderes derfor, at der ikke er tale om reklameomkostninger, der giver fradrag efter LL §8. Herudover er der ikke tale om nogle omkostninger, der knytter sig direkte til indkomsterhvervelsen, hvorfor der heller ikke er fradrag efter SL §6, litra a. I sagen vurderes det, at omkostningen har erhvervmæssig begrundelse i tilknytning til det øvrige sponsorat, som selskabet har givet fodboldklubben. Konklusionen bliver derfor, at der er ret til fradrag for de omkostninger, der anses for at være

⁶⁰ L 237 (1999/00)

reklame- og repræsentationsomkostninger omfattet af LL §8. De øvrige omkostninger er der ikke fradrag for, men fordi de er erhvervsmæssige begrundet, vil der ikke ske beskatning hos aktionærerne.

Er der i stedet tale om en aktivitet, hvor det vurderes, at der ikke er erhvervsmæssig begrundelse, vil det for selskabet medføre, at der er fradrag for de omkostninger, der knytter sig direkte til indkomsterhvervelsen, såfremt de ikke overstiger indkomsten jf. nettoindkomstprincippet. Hvis omkostningerne overstiger indtægterne, og aktiviteten giver et underskud, vil der ske en begrænsning i selskabets underskud. Dette vil fremgå på den måde, at det normale underskud, der kan fremføres til senere indkomstår, ikke vil indeholde underskudet vedr. den ikke-erhvervsmæssige disposition. Er den ikke-erhvervsmæssige disposition omfattet af regler for kildeartsbegrænsning, som eksempelvis ejendomme, vil tabet ikke blive fremført til eventuelle efterfølgende gevinster. Tabet vil for selskabet holde op med at eksistere, og selskabet vil ikke kunne få gavn af det senere hen.

Er der tale om situationer, hvor selskabet har solgt et aktiv til selskabets hovedaktionær eller dennes nærtstående til underpris, vil det medføre en korrektion i selskabet, hvor indtægten forøges. Har selskabet købt noget for dyrt, vil det medføre en reduktion i kostprisen. I disse situationer består det ikke-erhvervsmæssige i, at priserne ikke er indgået erhvervsmæssigt set normalt, fordi de ikke er indgået på armslængdevilkår. Der vil ske korrektion i selskabet efter LL §2 som den primære korrektion. Den korresponderende korrektion er hos modparten, enten kapitalejeren eller dennes nærtstående.

5.3.2 Tripelbeskatning

Ønskes en skattebesparelse ved at maskere en indtægt, for at undgå dobbeltbeskatningen ved udlodningen af udbytte, kan det i yderste konsekvens medføre, at der sker en tripelbeskatning og ikke blot en dobbeltbeskatning.

Forudsætningen for tripelbeskatning er, at det omfatter en ikke-erhvervsmæssig disposition, der skyldes hovedaktionærens bestemmende indflydelse, og som anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi.

Situationer, der vil medføre tripelbeskatning, er eksempelvis sagen TfS1990, 367. I dommen har et aktieselskab bygget en fast ejendom som led i selskabets erhvervsmæssige aktivitet. Herefter er den faste ejendom solgt til hovedaktionærens ekskone til underpris. Salget af den faste ejendom til underpris vurderes at være motiveret af hovedaktionærens bestemmende indflydelse. Derfor bliver konsekvensen, at salgsprisen i selskabet forhøjes til markedsværdien, hovedaktionæren beskattes af forskelsværdien som maskeret udlodning, og ekskonen beskattes af forskelsværdien, der anses for en gave, som personlig indkomst, jf. PSL §3, stk. 1. På denne måde sker der en tripelbeskatning af den udeholdte indtægt i selskabet, fordi alle tre involverede parter beskattes af en øget indtægt.

Det samme kunne gøre sig gældende i en situation, hvor der er udeholdt en indtægt i form af aktier solgt til underkurs jf. SKM2008.211.HR. I dommen ejer H alle aktier i et aktieselskab (A), der ejede hele anpartskapitalen i et andet selskab (S). A solgte alle anparter i S til H og H's bror til underkurs. Selskabet har ikke overholdt reglerne i LL §2, stk. 1 om markedspriser, hvorfor salgsprisen på aktierne forhøjes. H vurderes at have opnået en økonomisk fordel grundet sin indflydelse i A, og beskattes som følge af denne formuefordel. Den fordelagtige pris til broren anses for at have passeret H's økonomi, og herefter at være givet som gave, hvorfor broren skal beskattes heraf som personlig indkomst. Korrektionen i selskabet, i form af den forhøjede salgspris, har ikke skattemæssige konsekvenser, fordi salg af datterselskabsaktier er skattefrie efter ABL §8. Pga. skattefrit salg opstår tripelbeskatningen ikke.

Af ovenstående domme kan det konkluderes, at ydes en gave/rabat fra et selskab til en for hovedanpartshaveren nærtstående, motiveret af hovedanpartshaverens indflydelse, giver det anledning til en tripelbeskatning. Dette gør sig ligeledes gældende, hvis selskaber giver gaver eller sponsorater til fonde eller foreninger, hvor disse er motiverede af hovedaktionærens personlige interesse og ikke omfattet af bestemmelserne i LL§8A, LL §12 eller selskabsloven §95, jf. kapitel 2.3.2.2-3. Tripelbeskatningen består i, at selskabet nægtes fradrag, mens hovedanpartshaveren beskattes af maskeret udlodning, mens gaven/sponsoratet er skattepligtig for modtage-

ren. Et eksempel herpå er TfS1999, 728, hvor selskabet ikke har ret til fradrag for sponsoratet, hovedaktionæren beskattes af maskeret udlodning, og fodboldklubben modtager en indtægt i form af et sponsorat, der er skattepligtigt efter SL §4.

En gave er skattepligtig for modparten, medmindre modtageren er omfattet af en fritagelsesbestemmelse. Anses gaven for at have passeret hovedaktionærens økonomi, skal der ske beskatning af maskeret udlodning. Dette giver anledning til at overveje situationen, hvor der bliver handlet mellem koncernforbundne selskaber. Hvis der sker en transaktion mellem koncernforbundne selskaber, skal det ske på armslængdevilkår. Handles der ikke til markedspriser, er der mulighed for korrektion af vilkårene efter LL §2, stk. 1. I situationer med handel mellem koncernforbundne selskaber, kan det give anledning til at overveje, hvorvidt den økonomiske fordel har passeret hovedaktionærens økonomi. Hvis fordelen har passeret hovedaktionærens økonomi, er der grundlag for tripelbeskatning, i form af beskatning af forskelsværdien som en øget indtjening, et tilskud samt maskeret udlodning hos aktionæren. Der er ved Højesteret ikke taget stilling til den problemstilling, om fordelen har passeret hovedaktionærens økonomi ved koncerninterne transaktioner.⁶¹ I litteraturen er det beskrevet som, at hvis det i ovenstående tilfælde vil medføre en beskatning af maskeret udlodning hos hovedaktionæren, medfører det, at der vil ske en firedobbelt beskatning. Den firedobbelte beskatning vil opstå med først en tripelbeskatning, og herefter en fjerde beskatning ved en faktisk udlodning til hovedaktionæren. Det er derfor opfattelsen blandt flere, at der skal have været realiseret en fordel for hovedaktionæren, før der kan ske beskatning af maskeret udlodning i disse tilfælde.⁶²

Selvom Højesteret endnu ikke har taget stilling til sidstnævnte problemstilling, ses det, at Landsskatteretten og den administrative praksis er i overensstemmelse med ovenstående. Dette ses bl.a. i en nyere afgørelse fra Landsskatteretten, SKM2018.125.LSR. I afgørelsen er der tale om en skatteyder, der ejer et holdingselskab i Danmark, som ejer alle anparterne i et dansk datterselskab. Foruden disse selskaber ejer skatteyderen 100% af kapitalen i et udenlandsk selskab. Mellem datterselskabet i Danmark og det udenlandske selskab er der foretaget transaktioner, der ikke er forretningsmæssigt begrundede og på armslængdevilkår. Med hjemmel i LL §2, stk. 1 er der ret til at foretage en korrektion af priserne, så de er på armslængdevilkår. Herudover er der ret til beskatning af tilskud i form af den overførsel, der er lavet mellem selskaberne, der ikke afspejler den korrekte pris. Herved er der foretaget en dobbeltbeskatning. Hvorvidt der er tale om muligheden for tripelbeskatning ved, at skatteyderen beskattes af maskeret udlodning pga. indflydelsen i selskaberne, og hvorvidt denne har opnået en økonomisk fordel heraf. Det er i afgørelsen lagt vægt på, at der sker en intern flytning af pengene, og at disse ikke anses for at have passeret skatteyderens økonomi. Hvis dette havde været tilfældet, havde skatteyderen skulle beskattes af maskeret udlodning og ville igen blive beskattet ved udlodning af midlerne fra selskabet, hvorfor der ville opstå en firedobbelt beskatning.

Ovenstående indikerer, at i sager, hvor der tages stilling til, hvorvidt der er mulighed for tripelbeskatning, er situationer, hvor der er tre parter involveret: hovedaktionæren, et af hovedaktionæren kontrolleret selskab og en tredjepart, som enten er en fysisk eller juridisk person. Det betyder, at tripelbeskatning ikke er aktuel i de situationer, hvor dispositionen foregår alene mellem selskabet og hovedaktionæren, eller i de situationer, hvor der er en ikke-erhvervs mæssig aktivitet i selskabet, som er placeret der på baggrund af hovedaktionærens personlige interesse.

5.3.3 Beskatningstidspunktet

Den ikke-erhvervs mæssige disposition ses at have konsekvenser for de involverede parter enten som en forhøjet indtægt, der skal beskattes eller som en begrænsning i retten til fradrag.

Det er i SKM2007.153.HR taget stilling til, hvornår der skal ske beskatning af maskeret udlodning for hovedaktionæren. Er der tale om tab i forbindelse med enkeltstående dispositioner, vil beskatningen ske i det indkomstår, hvor dispositionen har fundet sted. Tabet skal være realiseret før der kan ske beskatning. Det er ikke muligt at måle, hvad der skal beskattes ved opførelse af huset, fordi det endelige tab ikke kendes på dette tidspunkt.

⁶¹ Michelsen et al. 2017, *Lærebog om indkomstskat*, 17. udgave, s. 968

⁶² Aage Michelsen i RR.1998.0267 og Erik Werlauff i TfS2002, 954

Er det i stedet en aktivitet i selskabet, der skal beskattes i forbindelse med underskudsgivende ikke-erhvervsmæssig aktivitet, vil beskattningen finde sted i de indkomstår, hvor underskuddet opstår. Dette fremgår af SKM2003.132.ØLR, hvor lønnen, til hovedaktionæren, er forøget med årenes underskud fra hestestutteriet.

5.4 Opsummering

Selvom selskaber per definition er erhvervsdrivende, kan indholdet godt være ikke-erhvervsmæssig. I vurderingen heraf indgår bl.a. selskabets selvstændige interesse i forhold til anskaffelse og rådighed over eksempelvis fast ejendom. Når selskabet ikke har en selvstændig interesse i en disposition, er det ofte udtryk for, at dispositionen er foretaget i hovedaktionærens interesse og på baggrund af dennes bestemmende indflydelse.

Selskaber kan godt eksistere uden erhvervsmæssig aktivitet, hvilket betyder, at en aktivitet, der flyttes over i et selskab, ikke per definition bliver erhvervsmæssig. De selskabsretlige regler nægter ikke overflytning af en skatteretlig ikke-erhvervsmæssig aktivitet, hvorfor der i skatteretten findes regler, der kan være med til at korrigere for evt. underskud i disse situationer.

Når et selskab indeholder ikke-erhvervsmæssig aktivitet, medfører underskud begrænsning i retten til modregning i den øvrige indkomst, hvorved underskuddet holder op med at eksistere. Skyldes aktiviteten hovedaktionærens bestemmende indflydelse, medfører det beskattning af denne som maskeret udlodning. Har en disposition med en af hovedaktionæren nærtstående givet anledning til beskattning grundet passering af hovedaktionærens økonomi, kan det medføre tripelbeskattning. Disse muligheder for korrektioner findes som værn mod, at der selskabsretligt kan foregå ikke-erhvervsmæssige aktiviteter i et selskab, der er udtryk for kapitalejerens personlige interesser.

6. Sammenhængen mellem selskaber og selvstændige virksomheder

Uanset om virksomheder drives i selskabsform eller som personlige virksomheder, er aktiviteten underlagt en vurdering af den erhvervsmæssige karakter, jf. kapitel 4.

I vurderingen af personlige virksomheder er rentabiliteten en af de afgørende faktorer. Rentabiliteten er ikke den eneste parameter, der er afgørende, men den bliver tillagt stor værdi. I føromtalt byretsdom SKM2017.463.BR blev en tandlæge vurderet til ikke længere at drive erhvervsmæssig virksomhed, fordi rentabiliteten ikke længere var opfyldt. For selskaber er det ikke på samme måde set, at en først anerkendt erhvervsmæssig aktivitet senere vurderes som ikke-erhvervsmæssig pga. manglende rentabilitet. Byretsdommen giver anledning til at undersøge, hvordan sammenhængen er mellem selskaber og selvstændige virksomheder, når der sker ændringer i virksomheden. Ændringer i form af ændret intensitet og rentabilitet eller i form af anden aktivitet i selskabet. Hvis der sker ændringer i virksomheden, hvad er konsekvensen heraf, og hvad kan virksomheder og selskaber egentlig indeholde?

6.1 Ændringer i virksomheden

For personligt drevne virksomheder er der mulighed for at anvende virksomhedsskatteordningen, hvis det er en erhvervsmæssig virksomhed, jf. VSL §1, stk. 1. Vurderes virksomheden som ikke-erhvervsmæssig, betyder det, at der ikke er fradrag for underskuddet i den øvrige indkomst.⁶³ Anvender den skattepligtige virksomhedsskatteordningen, vil konsekvensen af ikke-erhvervsmæssig virksomhed være, at anvendelsen heraf ophører. Har den skattepligtige et stort opsøret overskud, vil dette komme til endelig beskattning i forbindelse med ophør af ordningen.⁶⁴ Er der drevet virksomhed i mange år, kan det betyde, at det opsørede overskud er stort, og den skattepligtige kan have et ønske om at udjævne beskattningen over en årrække. Dette kræver, at virksomhedsordningen fortsætter, hvilket kræver, at der fortsat drives erhvervsmæssig virksomhed.

Motivet til ændring af aktiviteten i virksomheden kan være mange, men for at virksomhedsordningen kan bestå, kræves det, at der drives selvstændig virksomhed, der lever op til de kriterier, der er for erhvervsmæssige virksomheder, jf. kapitel 4. Det betyder bl.a., at der skal være en vis form for intensitet i virksomheden, og formålet skal være at opnå et økonomisk overskud. Det er ikke muligt at bevare sin virksomhed ved blot at

⁶³ Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.C.1.1.2

⁶⁴ VSL §15, stk. 1

opnå ejerskab i en transparent enhed. Dette illustrerer de nye regler i LL §4 og reglerne i VSL §1, stk. 1, 2. pkt. Hvis der ikke er nogen form for indflydelse, økonomisk risiko og deltagelse i det investerede transparente selskab, er det ikke-erhvervsmæssig virksomhed, hvorfor der ikke er mulighed for at anvende virksomheds-skatteordningen.⁶⁵

Mange selvstændige erhvervsdrivende ender ofte med at anskaffe en udlejningsejendom eller anden fast ejendom, hvorved den faste ejendom som udgangspunkt anses for erhvervsmæssig virksomhed.⁶⁶ Dette bekræftes i flere afgørelser, dog skal udlejningsvirksomheden leve op til de krav, der er til erhvervsmæssig virksomhed som eksempelvis intensitet og rentabilitet.^{67, 68}

Fortsættelse af virksomhedsskatteordningen kræver som nævnt, at der er erhvervsmæssig virksomhed. SKM2014.514.BR omhandler en virksomhedsejer, der sælger sin halvpart i en udlejningsejendom, hvorved denne opnår et tilgodehavende, hvorfor der bliver udstedt et gældsbeholdning. På denne baggrund fortsatte skatteyderen med at anvende virksomhedsskatteordningen, men det er tilkendegivet i sagen ”at besiddelsen af et enkelt gældsbeholdning ikke skattemæssigt kan karakteriseres som, at der drives finansiell virksomhed”. Denne dom illustrerer, at der skal mere end enkelte handlinger til, før at der bliver tale om finansiell virksomhed og dermed erhvervsmæssig virksomhed. Ligeledes ses det i TfS1996, 64, at aktiviteten skal fremstå som ”professionel, regelmæssig og af systematisk erhvervsmæssig karakter”, før det kan vurderes, at en person eller et selskab er næringsdrivende med køb og salg af eksempelvis obligationer og derved driver erhvervsmæssig virksomhed. Anbringes midlerne fra salg af en virksomhed i obligationer og som bankindestående, kan disse godt indgå i virksomhedsordningen, hvis der fortsat drives anden erhvervsmæssig virksomhed.⁶⁹

Der er som nævnt ikke set afgørelser for selskaber, hvor det vurderes, at en tidligere erhvervsmæssig aktivitet ikke længere vurderes at være erhvervsmæssig. Ofte kigges der på formålet med anskaffelsen af aktiviteten, og om selskabet har en selvstændig økonomisk interesse heri, jf. kapitel 5. Hvis selskabet har en selvstændig økonomisk interesse i den aktivitet, der foregår i selskabet, er der ikke praksis, der indikerer, at der vil ske en ændring af denne vurdering, fordi aktiviteten bliver så lille at kravet om intensitet og rentabilitet ikke længere opfyldes. Der er set, at selskaber ændrer i deres aktivitet, uden at det har fået skattemæssige konsekvenser. Selskabet er en selvstændig juridisk enhed, og har på denne baggrund mulighed for at foretage sig de handlinger, som selskabet ønsker. Det betyder ikke, at det ikke kan få skattemæssige konsekvenser. Har et selskab i mange år været en driftsvirksomhed, men hovedaktionæren er blevet ældre og ønsker at trække ned, vil der være mulighed for at sælge selskabet eller sælge aktiviteten. Det kan være, at selskabet har et stort overført resultat, og at salget af selskabet vil medføre en høj aktieindkomst for aktionæren. Det kan derfor være i dennes interesse at beholde selskabet og udlodde udbytte over en længere årrække, hvorved skatten kan udskydes. I kapitel 5 fremgår det, at et selskab godt kan være tomt. Der findes ikke regler for, at et selskab skal indeholde en erhvervsmæssig aktivitet. Føres der en aktivitet ind i selskabet, er aktiviteten underlagt en vurdering af, hvorvidt den er erhvervsmæssig eller ej. Et selskab kan godt foretage få og enkeltstående dispositioner, uden at det karakteriseres som ikke-erhvervsmæssig. Det blev slået fast, at alene besiddelse af kapitalandele i et datterselskab er erhvervsmæssig, jf. U2004.2397H. I sagen er aktiverne datterselskabsaktier. Hvorvidt besiddelse af andre værdipapirer også er erhvervsmæssig aktivitet, behandles ikke i sagen. Der er dog ikke set sager, hvor selskaber med en mindre aktieportefølje af børsnoterede værdipapirer vurderes ikke at være erhvervsmæssige.

Selskaber kan modsat personlige virksomheder ændre deres aktivitet fra en driftsvirksomhed til alene at være en passiv investeringsvirksomhed, der foretager formuepleje, uden at det får konsekvenser for den skatteretlige vurdering af aktiviteten. Derimod vil en anden driftsaktivitet kunne vurderes at være ikke-erhvervsmæssig, fordi den ikke er rentabel eller intensiteten er for lav mv.

⁶⁵ VSL §1, stk. 1, 2. pkt.

⁶⁶ Den Juridiske Vejledning 2018-1, C.C.1.1.1

⁶⁷ SKM2016.456.LSR, SKM2009.711.SR mfl.

⁶⁸ SKM2014.812.LSR og SKM2014.822.LSR

⁶⁹ SKM2017.70.LSR

6.2 Indholdet i virksomheden

Den skattepligtiges muligheder som selskab eller fysisk person er forskellige, når der sker ændringer eller ophør af driften med en aktivitet eller virksomhed. Det giver anledning til at undersøge nærmere, hvad der kan indeholdes i virksomheder og selskaber.

Indholdet i virksomheder giver oftest problemer i situationer, hvor der opstår underskud. Er der overskud, beskattes overskuddet der, hvor overskuddet retmæssigt hører til efter læren om rette indkomstmodtager. Er der sket indkomstforvridning, giver læren om rette indkomstmodtager ret til at foretage korrektion, jf. kapitel 3.

Aktiviteten vurderes bl.a. på baggrund af intensiteten. Dette ses i sagen SKM2007.855.ØLR, hvor omsætningen er af ringe grad. Ligeledes vurderes der i sagen på, om der er tale om en forventet rentabilitet. Når dette ikke er tilfældet sammen med den manglende intensitet, vurderes virksomheden ikke at være erhvervmæssig. Det samme gør sig gældende for aktiviteter i selskaber, jf. kapitel 4.

Alligevel ses det, at der er forskel på de to virksomhedsformer. Særligt er der forskel på muligheden for investering og udleje af fast ejendom. Anskaffer en selvstændig erhvervsdrivende en ejendom med henblik på udlejning, er det som udgangspunkt anset for at være erhvervmæssigt, jf. kapitel 6.1. Hvem udlejningen sker til er underordnet, blot at der sker udlejning, og at udlejningen ikke sker vederlagsfrit. I TfS1990, 186 blev den faste ejendom stillet til vederlagsfri benyttelse, hvorfor det vurderes, at der ikke er tale om erhvervmæssig virksomhed. Når en ejendom stilles til vederlagsfri benyttelse, kan formålet med virksomheden ikke være økonomisk fortjeneste, hvorfor udlejningen vurderes at være ikke-erhvervmæssig.

For selskaber viser praksis, at anskaffelse af fast ejendom giver anledning til mange sager, omhandlende den erhvervmæssige begrundelse og den selvstændige interesse fra selskabets side, jf. kapitel 5.

Anskaffelse af fast ejendom med formål at udleje til hovedaktionærens nærtstående medfører ofte, at der sker beskatning af rådigheden hos hovedaktionæren, fordi det vurderes, at selskabet ikke har en selvstændig interesse i udlejningen. Anskaffer en fysisk person fast ejendom til udlejning til nærtstående, vil det efter den grundlæggende opfattelse af udlejningsvirksomhed være, at der er tale om en erhvervmæssig virksomhed, og dermed formodes formålet at være at opnå en økonomisk gevinst. Giver udlejningen i selskabet et overskud, er det ikke til hinder for, at det kan medføre beskatning for hovedaktionæren af rådigheden, fordi det er hovedaktionærens bestemmende indflydelse, der vurderes at være den afgørende faktor for dispositionen og ikke selskabets selvstændige interesse.

Den eksisterende og ikke-eksisterende praksis indikerer, at for selskaber er intensiteten og rentabiliteten afgørende for driftsaktiviteter, når de føres ind i selskabet, men at ændringer i aktiviteten ikke medfører ændring af aktivitetens skattemæssige status. Er selskabets eneste aktivitet passiv investering, vurderes det at være erhvervmæssigt, men sker der investering i andre aktiver eller enkeltstående transaktioner, der bærer præg af aktionærens bestemmende indflydelse og manglende selvstændig interesse fra selskabet, vurderes det at være ikke-erhvervmæssig begrundet.

6.2.1 Hobbyvirksomhed

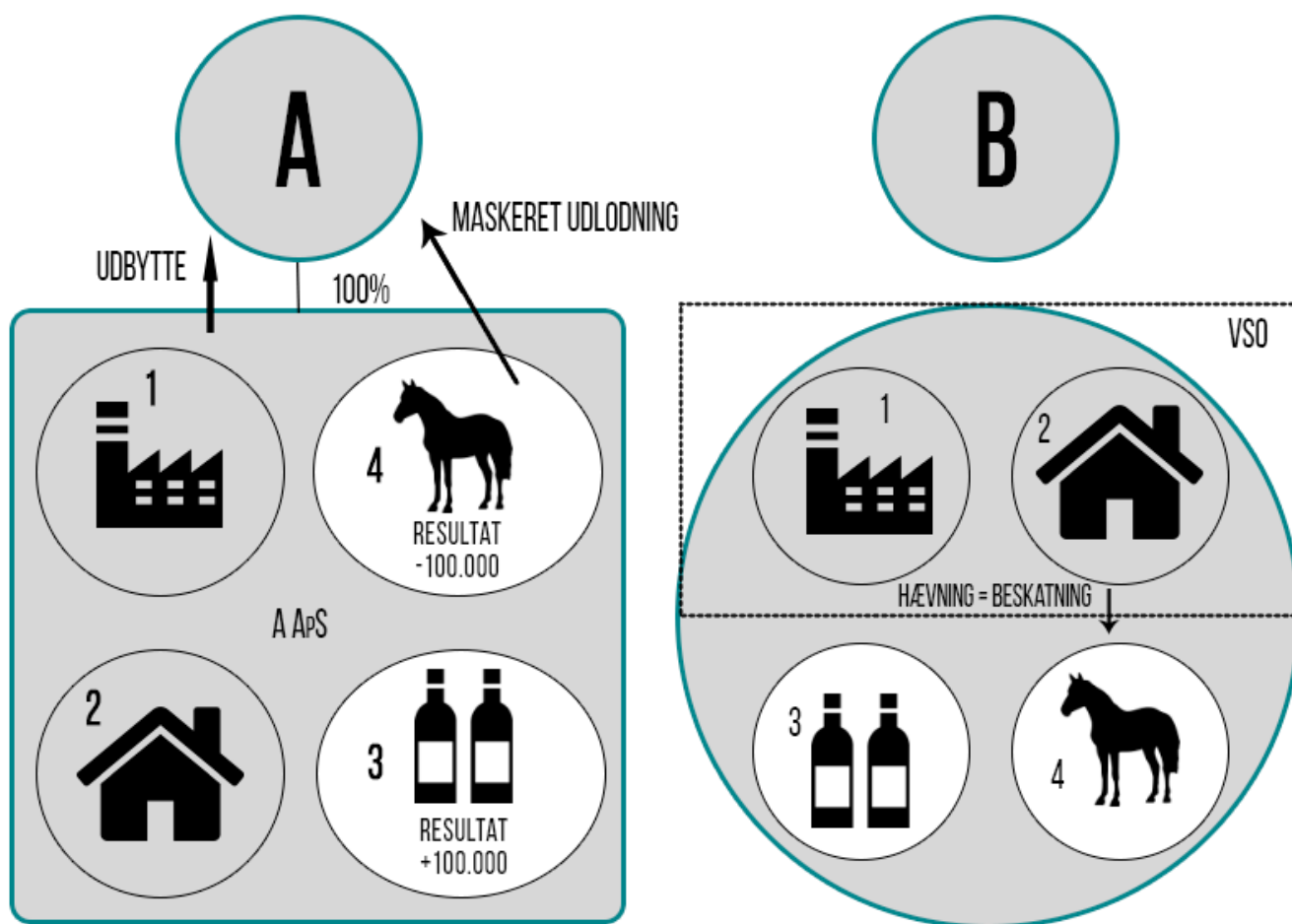
Det er uomtvisteligt, at når en personlig virksomhed vurderes at være hobbyvirksomhed, medfører det, at der ikke er fradrag for underskud, mens et overskud er skattepligtigt efter PSL §3. Men hvordan er hobbyvirksomhed set i sammenhæng med selskaber? Hvordan håndteres dette, og kan myndighederne nægte, at der er hobbyvirksomhed i et selskab ud over at begrænse underskudsfradraget ved ikke fradragsberettiget underskud samt beskatning af maskeret udlodning hos hovedaktionæren? Kan skattemyndighederne tvinge aktiviteten ud af selskabet ved at flytte aktiviteten ud, som der gøres for personlige erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen?

Problematikken vedrørende hobbyvirksomhed i et selskab har været grundlag for overvejelser i en årrække. På baggrund af afgørelserne i TfS1991, 500 og TfS1991, 289 har Lene Hjerminde i TfS1992, 464 kommenteret, at det på baggrund af disse domme ikke er muligt at drive hobbyvirksomhed i et selskab. Argumentationen bygger på, at der sker skattemæssige korrektioner i selskaberne ved nægtelse af skattemæssigt fradrag samt beskatning af hovedaktionæren af maskeret udlodning. Denne opfattelse synes dog at være grundlag for diskussion. Praksis viser, at selskaber nægtes fradrag for underskud af aktiviteter, der ikke er erhvervmæssige,

og at kapitalejeren beskattes af underskuddet som maskeret udlodning, men det er ikke set i praksis, at aktiviteten tages ud af selskabet. Aktiviteten får lov at ligge i rammen af selskabet, og på denne måde får hobbyvirksomheden lov til at være i selskabet.

Hvis en virksomhed indgår som en del af virksomhedsordningen, men vurderes at være ikke-erhverv, er det muligt for myndighederne til at tage virksomheden ud af virksomhedsordningen ved at korrigere den skattepligtiges hævninger i virksomhedsordningen. Herefter vil virksomheden ikke indgå i rammen af virksomhedsordningen men udenfor. Denne mulighed er der ikke for selskaber. Eneste mulighed for at undgå at selskabet udnytter underskuddet til at reducere anden indtægt, er derfor ved at beskatte underskuddet som maskeret udlodning og nægte fradrag i selskabet. Det er ikke muligt at tage aktiviteten ud af rammen for selskabet, fordi selskabet er en juridisk enhed, mens virksomhedsordningen er en del af rammen for den fysiske person og ikke en selvstændig juridisk enhed. En sammenligning af et selskab og en selvstændig erhvervsdrivende fremgår af figur 6.1.

Figur 6.1



Kilde: Egen tilvirkning

Figuren illustrerer et selskab (A ApS), der er 100% ejet af A. I selskabet er der fire forskellige aktiviteter, bestående af 1: produktionsvirksomhed, 2: udlejningsejendom, 3: køb og salg af vin, 4: hestestutteri. Modsat A har B valgt at have aktiviteterne i personligt regi og anvender virksomhedsskatteordningen, for at opnå nogle af de samme fordele som selskabet.

Virksomhed 3 og 4 vurderes ikke at være erhvervmæssige virksomheder men hobbyvirksomheder. Dette betyder, at de ikke kan indgå i virksomhedsskatteordningen, jf. VSL §1, stk. 1, og er derfor placeret udenfor den stiplede kasse. B har ikke mulighed for at modregne underskuddet fra hestestutteriet i den øvrige indkomst,

men er skattepligtig af resultatet fra vinforretningen. For A ApS er der ikke mulighed for at tage aktiviteterne ud af kassen på samme måde som for B, fordi det er selskabet, der ejer aktiviteterne. I stedet bliver selskabet underskudsbegrænset af resultatet fra hestestutteriet, mens resultatet af vinforretningen er skattepligtigt for selskabet. Samtidig beskattes A af underskuddet fra hestestutteriet som maskeret udlodning, fordi det anses for at være en omkostning, der er afholdt i hans personlige interesse og på baggrund af A's bestemmende indflydelse.

I begge situationer ændrer ejerskabet sig ikke, selvom en aktivitet vurderes at være ikke-erhvervmæssig, hvorfor eventuelle overskud skal beskattes hos den retmæssige ejer efter læren om rette indkomstmodtager. Det er ikke beskrevet hvilke argumenter, der er lagt til grund for vurderingen af aktiviteternes skattemæssige karakter. Ofte giver hobbyvirksomheder et underskud, hvilket er afgørende for vurderingen af den erhvervmæssige karakter. Men rentabiliteten er ikke den eneste parameter, der indgår i vurderingen af den erhvervmæssige karakter. Rentabiliteten kan være årsag til, at der kommer opmærksomhed på en aktivitet, og at der opstår en sag, men indgår alene som en del af den samlede, konkrete vurdering. På denne baggrund kan en aktivitet med køb og salg af vin godt være hobby, hvis det er udtryk for kapitalejerens personlige interesse, intensiteten er af ringe grad, salg sker til kapitalejerens interesser mv. Giver denne aktivitet et overskud i selskabet, sker der ikke nogen korrektion heraf, og på denne baggrund kan det konkluderes, at en hobbyvirksomhed kan drives i selskabsform.

6.3 Opsummering

Selskaber og personlige virksomheder er forskellige, men der er også ligheder mellem disse måder at drive virksomhed på. Vurderingen af den erhvervmæssige karakter bygger på de samme kriterier. For selskaber lægges der dog også vægt på, om der er en selvstændig interesse i aktiviteten, der kan få afgørende betydning, selvom aktiviteten i en personlig virksomhed ville være erhvervmæssig. Samtidig viser praksis, at ændringer i virksomhedens aktivitet som manglende rentabilitet kan medføre, at en virksomhed ikke længere er erhvervmæssig, hvilket ikke er set vurderet for selskaber.

Når der sker ændringer i virksomheden, kan det også være ændringer i indholdet i virksomheden. Indholdet i virksomheden vurderes som udgangspunkt ens for personlige virksomheder og selvstændige. Er aktiviteten i selskabet udtryk for kapitalejerens bestemmende indflydelse, og har selskabet manglende selvstændige interesse, indikerer det en ikke-erhvervmæssig aktivitet. Selskaber har mulighed for alene at besidde kapitalandele og blive vurderet som erhvervmæssige. For fysiske personer vurderes det ikke at være erhvervmæssig virksomhed alene ved besiddelse af ejerskab af værdipapirer eller transparente selskaber, medmindre der er en aktiv deltagelse, indflydelse mv. eller personen er næringsdrivende med finansiel virksomhed.

Aktiviteter i selskaber kan vurderes at være udtryk for hobbyvirksomhed, og giver disse underskud, er der mulighed for begrænsning af fradragsretten for dette underskud. Giver hobbyvirksomheden i stedet overskud, skal den rette indkomstmodtager beskattes heraf. Drives hobbyvirksomheden i et selskab, er det selskabet, der er rette indkomstmodtager og dermed beskattes af overskuddet.

7. Konklusion

Selskabers definitions-mæssige status som erhvervsdrivende omfatter selve rammen for et selskab. Det betyder, at selve rammen er erhvervmæssig, men at indholdet indenfor rammen ikke per definition er erhvervmæssig. Aktiviteter og dispositioner kan karakteriseres som ikke-erhvervmæssige og få skatteretlige konsekvenser for både selskab og kapitalejer.

Konsekvensen, af den ikke-erhvervmæssige disposition i selskaber, er begrænsning i fradragsretten i den øvrige selskabsindkomst og fremførsel af underskud til senere indkomstår. Begrænsningen betyder at underskuddet/tab holder op med at eksistere. Skyldes den ikke-erhvervmæssige disposition hovedaktionærens bestemmende indflydelse, findes der hjemmel til beskatning af hovedaktionæren af den økonomiske gevinst. Gevinsten er opnået ved at have en aktivitet eller omkostning i selskabet, der ikke er forretningsmæssigt set normal. Ved transaktioner med en af hovedaktionærens nærtstående, kan det vurderes, at den økonomiske fordel har passeret hovedaktionærens økonomi, og derved medføre en tripelbeskatning ved enten gave- eller indkomstbeskatning af den nærtstående. Beskatningen af den maskerede udlodning sker, når den økonomiske fordel er

realiseret. Det betyder, at en ikke-erhvervsmæssig aktivitets underskud beskattes i det indkomstår, hvor underskuddet opstår. For transaktioner, der vilkårskorrigeres, sker beskatningen i det indkomstår, hvor transaktionen har fundet sted. Et tab, der ikke er i selskabets interesse, og derfor skal beskattes som maskeret udlodning hos kapitalejeren, kan først beskattes i det indkomstår, hvor tabet er opstået og ikke i anskaffelsesåret af det ikke-erhvervsmæssige aktiv.

I vurderingen af selskabers aktiviteter erhvervsmæssige status anvendes de samme kriterier, som anvendes til vurdering af en personlig virksomheds erhvervsmæssige status. Virksomhedens formål, mulige rentabilitet samt intensiteten i virksomheden er karakteristika, der bliver tillagt stor værdi i vurderingen af den erhvervsmæssige status. Hvis formålet ikke er at indvinde økonomisk overskud, men er præget af ejerens personlige interesser, indikerer det, at virksomheden er en hobbyvirksomhed. Foruden disse karakteristika viser praksis, at selskabers selvstændige interesse i en aktivitet eller disposition tillægges betydning, i vurderingen af den erhvervsmæssige karakter. Når selskabet ikke vurderes at have en selvstændig interesse, er det udtryk for, at handlingen er sket som konsekvens af hovedaktionærens bestemmende indflydelse.

Selskabers anskaffelse af aktiviteter eller aktiver er ikke selskabsretligt begrænset. Det betyder, at et selskab godt kan flytte en skatteretlig ikke-erhvervsmæssig aktivitet ind i selskabet. Det eneste skatteretlige krav er, at overdragelsen sker til de korrekte priser og på korrekte vilkår, ellers vil der ske en skatteretlig korrektion heraf. Med læren om rette indkomstmottager følger det, at der skal ske beskatning af den person, der er den retmæssige ejer af indkomsten. Derfor er der ikke fradrag i et selskab for de omkostninger, der er udtryk for kapital-ejerens personlige omkostninger, og disse skal beskattes som maskeret udlodning hos kapitalejeren, fordi denne har opnået en økonomisk fordel ved at lade selskabet betale disse.

For de ikke-erhvervsmæssige aktiviteter og ikke-erhvervsmæssige virksomheder anvendes nettoindkomstprincippet. Der er alene fradrag for de omkostninger, der kan indeholdes i indtægten, hvilket betyder, at et underskud begrænses, og der ikke er ret til fradrag for den del af omkostningerne, der ikke kan indeholdes i indtægterne. Opstår der modsat et overskud fra aktiviteten, sker der beskatning af rette indkomstmottager, som er ejeren af indkomstgrundlaget. Med læren om rette indkomstmottager og muligheden for selskabsretligt at overføre ikke-erhvervsmæssige aktiviteter til selskaber, kan det konkluderes, at hobbyvirksomhed kan drives i selskabsform, men at det er forsøgt at kontrollere dette ved at nægte fradrag for underskud. Hobbyvirksomheder giver ofte underskud, men det er ikke rentabiliteten alene, der afgør den erhvervsmæssige status, men en samlet konkret vurdering, hvorfor en virksomhed godt kan vurderes som hobbyvirksomhed, selvom det er en overskudsgivende virksomhed.

Foruden de ligheder, der er i vurderingen af selskabers erhvervsmæssige aktiviteter og selvstændige virksomheder, findes der også forskelle. Selskabers besiddelse af kapitalandele vurderes at være erhvervsmæssig virksomhed, hvorimod en fysisk person ikke vurderes som erhvervsdrivende alene ved ejerskab af et holdingselskab eller besiddelse af en række obligationer. Modsat ses det, at anskaffelse af udlejningsejendom til udleje til en nærtstående er erhvervsmæssigt for fysiske personer. For selskaber er anskaffelse af aktiver, der kan stå til rådighed for hovedaktionæren et område, der ofte medfører beskatning af rådigheden hos hovedaktionæren. Ofte vurderes det, at ejendommen ikke er anskaffet i selskabets selvstændige interesse, men på grund af hovedaktionærens bestemmende indflydelse. Selskabet har ikke en selvstændig interesse i udlejningen af ejendommen, og rådigheden anses for at have passeret kapitalejerens økonomi, hvorfor denne medfører rådighedsbeskatning af hovedaktionæren.

Det kan konkluderes, at selskaber ikke er begrænsede i indholdet af selskabet rent selskabsretligt. Det forsøges med den skatteretlige regulering at bekæmpe de økonomiske fordele, som en kapitalejer kan opnå ved at anvende selskabet til aktiviteter, der er af personlig interesse for denne. Eller som er forsøg på omgåelse af den dobbeltbeskatning, der sker ved udlodning fra selskab til kapitalejer. Vurderingen af den erhvervsmæssige status er en samlet, konkret vurdering, der bygger på flere elementer, der ses i forhold til det enkelte selskab og selskabets normale dispositioner.

Litteraturliste

Bøger

- Fogh, Karen; Lytzen, Frederik og Nielsen, Maj-Britt. 2009. *Selskabsbeskatning*, 26. udgave. Thomson Reuters.
- Michelsen, Aage; Askholt, Søren; Bolander, Jane; Madsen, Liselotte; Nørgaard Lauersen, Anders og Langhave Jeppesen, Inge. 2017. *Lærebog om indkomstskat*, 17. udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Munk-Hansen, C. 2017. *Den juridiske metode: Introduktion til den juridiske metode*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Pedersen, Jan. 1989. *Skatteudnyttelse*, 2. oplag. Gads Forlag.
- Pedersen, Jan; Kerzel, Malene; Ferniss, Jane og Hedegaard Eriksen, Claus. 2015. *Skatteretten 1*, 7. udgave. Karnov Group.
- Pedersen, Jan; Kerzel, Malene; Ferniss, Jane og Hedegaard Eriksen, Claus. 2015. *Skatteretten 2*, 7. udgave. Karnov Group.
- Tvarnø, Christina D. & Denta, Sarah Maria. 2015. *Få styr på metoden – Introduktion til juridisk metode og samfundsvidenskabelig projektmetode*, 1. udgave. Ex Tuto.
- Tvarnø, Christina D. og Nielsen, Ruth. 2017. *Retskilder og retsteorier*, 5. reviderede udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Artikler

- Bjørn, Ole. *Hovedaktionærselskabers fradragsret for løbende ydelser – maskeret udlodning*. SR SKAT 1995, nr. 4, side 244-250
- Bolander, Jane. SR SKAT 2017, nr. 180
- FSR, Danske Revisorer. 2014. *Nøgletal: Revisorbranchen 2013*
- Hjermind, Lene. *TfS1992, 464 – Kan selskaber drive hobbyvirksomhed?*
- Michelsen, Aage. *RR.1998.0267 – kommentarer til udvalgte afgørelser*
- Pedersen, Jan. *TfS2001, 284 – Den – såkaldte – lære om rette indkomstmotager*
- Werlauff, Erik. *TfS2002, 954 – Tripelbeskatning – hvornår er der realiseret en økonomisk fordel, som udløser skat?*

Retskilder

- Bekendtgørelse af lov om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven), LBK nr. 47 af 12/01/2015
- Bekendtgørelse af lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven), LBK nr. 1089 af 14/09/2015
- Bekendtgørelse af lov om aktieselskaber, LBK nr. 649 af 15/06/2006
- Bekendtgørelse af lov om anpartsselskaber, LBK nr. 650 af 15/06/2006
- Bekendtgørelse af lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (ejendomsavancebeskatningsloven), LBK nr. 1200 af 30/09/2013
- Bekendtgørelse af lov om den skattemæssige behandling af gevinster og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven), LBK nr. 1148 af 29/08/2016
- Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende (virksomhedsskatteoven), LBK nr. 1114 af 18/09/2013

Bekendtgørelse af lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven), LBK nr. 1163 af 08/10/2015
Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven), LBK nr. 1162 af 01/09/2016
Bekendtgørelse af lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (kursgevinstloven), LBK nr. 1283 af 25/10/2016
Bekendtgørelse af lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven), LBK nr. 1147 af 29/08/2016
Bekendtgørelse af selskabsskatteloven, LBK nr. 1164 af 06/09/2016
Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven, LBK nr. 1267 af 12/11/2015
Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven
Cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 om m fri bil og hovedaktionærers med fleres personalegoder og udbytter
Danmarks Riges Grundlov, Lov nr. 169 af 05/06/1953
Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, LOV nr. 149 af 10/04/1922

Forarbejder/betænkninger mv.

Lovforslag L 107 (1985-86)
Lovforslag L 237 (1999/00)

Vejledninger

Den Juridiske Vejledning 2018-1

Hjemmesider

<http://www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/centrale-skattesatser-i-skattelovgivning-2010-2018>
[http://pure.au.dk/portal/da/persons/jan-pedersen\(ddc283e8-95fa-419a-ad63-e7589a2cad49\)/cv.html?id=32504214](http://pure.au.dk/portal/da/persons/jan-pedersen(ddc283e8-95fa-419a-ad63-e7589a2cad49)/cv.html?id=32504214)

Praksis

SKM2002.361.VLR
SKM2003.132.ØLR
SKM2003.479.HR
SKM2005.418.HR
SKM2007.153.HR
SKM2007.438.HR
SKM2007.855.ØLR
SKM2008.106.HR
SKM2008.211.HR
SKM2008.981.LSR
SKM2009.29.HR
SKM2009.247.VLR

SKM2009.506.ØLR
SKM2009.711.SR
SKM2010.124.ØLR
SKM2012.70.HR
SKM2013.488.VLR
SKM2014.514.BR
SKM2014.812.LSR
SKM2014.822.LSR
SKM2015.252.BR
SKM2015.717.HR/SKM2014.846.ØLR
SKM2016.59.VLR
SKM2016.456.LSR
SKM2016.633.LSR
SKM2017.70.LSR
SKM2017.203.BR
SKM2017.264.ØLR
SKM2017.441.ØLR
SKM2017.463.BR
SKM2017.464.BR
SKM2017.716.SR
SKM2018.125.LSR
SKM2018.154.ØLR
TfS1990, 186
TfS1990, 367
TfS1991, 289
TfS1996, 64
TfS1995, 454
TfS1998, 10
TfS1999, 728
U1960.535H
U1991.958H/TfS1991, 500
U1994.530H

U1996.1328H

U1998.584H

U1998.1299H

U1998.1314H

U2003.150H

U2004.2397H