

Udskriftsdato: onsdag den 10. juni 2026

AFG nr 9402 af 23/03/2021 (Gældende)

Fælles ejendomsselskab - Hovedaktionærbeskatning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1117997

Fælles ejendomsselskab - Hovedaktionærbeskatning

Spørgerne ønskede at etablere et fælles holdingselskab, der skulle ejes af spørgernes holdingselskaber. Det fælles holdingselskab skulle etablere en række ejendomsselskaber, der hver skulle erhverve en eller flere faste ejendomme, der herefter skulle udlejes til hver af spørgerne, som er de ultimative personaktionærer i holdingstrukturen. Spørgerne ønskede i den beskrevne situation at anvende markedslejen for ejendommene i stedet for de regler, der gælder for hovedaktionærer. Det var Skatterådets opfattelse, at når aktionærerne rent faktisk var enige om at få det mellemliggende holdingselskab til via sine datterselskaber at tilgodese aktionærernes personlige interesser i at leje en ejendom, der som udgangspunkt skulle finansieres med lån fra aktionærens eget holdingselskab og uden at datterselskaberne havde en selvstændig økonomisk interesse heri, kunne konstruktionen ikke tillægges skattemæssig virkning efter dens indhold. Aktionærerne måtte i stedet skattemæssigt sidestilles hovedaktionærer i aktieavancebeskatningens § 4 og skulle derfor anvende de regler, der gælder for hovedaktionærer.

Skatterådsmøde 23. marts 2021 - SKM2021. 223. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Vil lejer falde under reglerne for markedsleje?
2. Hvis spørgsmål 1 svares benægtende, vil lejer så falde ind under hovedaktionærreglerne?
3. Vil lejer falde under reglerne for markedsleje, hvis holdingselskabet var beliggende i et andet EU-land og med en ledelse fra det pågældende land?

Svar

1. Nej.
2. Ja.
3. Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Der forventes etableret et holdingselskab, Fælles Holding, der ejes af mindst 10 andre holdingselskaber A1-X1.

Holdingselskabet Fælles Holding etablerer mindst 10 datterselskaber benævnt A2-X2, der hver erhverver en eller flere faste ejendomme, der udlejes til de ultimative ejere af A1-X1.

Selskaberne A1-X1 yder som udgangspunkt lån til selskaberne A2-X2 på markedsvilkår. Markedsvilkår vil blive understøttet af skriftlig vurdering af lokalkendt mægler/rådgiver. Selskab A1 kan dog også yde lån til både A2 og B2.

Lejeren af den pågældende faste ejendom vil ikke sidde i ledelsen af det pågældende selskab, der ejer den ejendom, som pågældende lejer.

Ingen af de ultimative ejere vil sidde i ledelsen af holdingselskabet Fælles Holding, og ingen af de ultimative ejere vil besidde mere end maksimalt 20% af selskabskapitalen og stemmerne.

Holdingselskabet Fælles Holding's ledelse vil blive en professionel bestyrelse og direktion, der ikke samtidig er kapitalejere.

Oversigt over konstruktionen:

Det fremgår af udkast til vedtægter for Fælles Holding, at ingen kapitalandel har særlige rettigheder, og ingen kapitalejer er pligtig at lade sine kapitalandele indløse.

En eventuel gevinst ved salg af en ejendom tilfalder det ejendomsselskab, der ejer ejendommen og dermed moderselskabet Fælles Holding.

Rådgiver har supplerende bekræftet, at risikospredning samt en eventuel mulighed for at leje en ejendom på helt normale markedsvilkår som alle andre, uden at blive ramt af den ekstreme hovedaktionærbeskatning på fast ejendom mere end opvejer ulempen ved, at man som person-investor ikke individuelt får det fulde afkast af sin investering i form af udlånet til det enkelte ejendomsselskabs køb af den ejendom, som man skal bebo.

Rådgiver har desuden bekræftet, at hvis ejendommen i det ene ejendomsselskab A2 stiger mere i værdi end ejendommen i det andet ejendomsselskab B2 (f.eks. fordi ejendommen ejet af A2 er meget dyrere eller ligger i et område, hvor priserne stiger mere), så tilfalder værdistigningen ved salg af ejendommen ikke kun den ultimative person-aktionær A, der er lejer af ejendommen ejet af A2 og som har lånt penge til A2, men alle person-aktionærerne A-X i lige forhold via deres fælles holdingselskab og deres egne holdingselskaber A1-X1. De løbende udbytter, som udloddes fra A2 til det fælles holdingselskab, tilfalder også alle person-aktionærerne A-X i lige forhold, selvom nogle ejendomsselskaber måske genererer et større udbytte end andre.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Der spørges til, hvorvidt man i den beskrevne situation vil skulle beskattes efter de gældende markedsløjer eller om der vil skulle anvendes de samme regler som anvendes for hovedaktionærer.

Her tænkes på ligningslovens § 16 om hovedaktionærforhold og i hvorvidt man efter ligningslovens § 3 vil betragte udlejningen som værende de reelle arrangementer.

Der er tale om almindelige ejendomme til boligformål og sommerhuse og der er ingen af de involverede ultimative kapitalejere, der er relateret til hinanden og omfattet af ligningslovens § 2 eller boafgiftslovens § 22.

Ordningen kan sidestilles med puljeinvestering i værdipapirer, der aldrig giver det helt store afkast, men normalt giver et stabilt og rimeligt afkast.

I sagens natur er holdingselskabet ikke stiftet endnu, idet det alene skal anvendes, hvis det bindende svar bekræfter vores opfattelse af sagen.

Vi forventer svarene spørgsmål 1=JA, spørgsmål 2=NEJ og spørgsmål 3=NEJ, fordi det er vores opfattelse, at de ultimative ejere ikke vil have nogen bestemmende indflydelse på fastsættelsen af lejevilkår, da disse fastsættes på markedsvilkår af lokalkendte inden for branchen.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at lejer vil falde ind under reglerne for markedsløje.

Begrundelse

Det fremgår af anmodningen, at målet med de påtænkte dispositioner dels er at sprede risikoen for investeringerne samt dels at ejerne af holdingselskaberne A1-X1 kan leje en ejendom på markedsvilkår i stedet for at blive omfattet af reglerne om hovedaktionærbeskatning af fast ejendom, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 5 om hovedaktionærer, der henviser til de skematiske regler for fastsættelse af markedslejen i ligningslovens § 16.

Ligningslovens §16 A, stk. 5 omfatter en hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte i form af, at der f.eks. stilles en helårsbolig til rådighed for hovedaktionæren.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, at hovedaktionæraktier er aktier eller anparter, der ejes af skattepligtige, der ejer eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller som råder eller i den ovennævnte periode har rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien.

Den øverste række af holdingselskaber A1 til X1 kommer imidlertid til hver især at eje mindre end 25 % af stemmer og kapital i det mellemliggende holdingselskab, Fælles Holding. De omfattes derfor ikke af aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, at der ved afgørelsen af, om den skattepligtige eller dødsboet efter den skattepligtige ejer eller har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af den samlede stemmeværdi, medregnes aktier, der samtidig tilhører eller har tilhørt investors ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

Desuden medregnes aktier, som tilhører eller har tilhørt selskaber, fonde m.v., hvorover den nævnte personkreds på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har eller har haft en bestemmende indflydelse.

Rådgiver oplyser, at ingen af de involverede ultimative aktionærer er relateret til hinanden eller omfattet af ligningslovens § 2 eller boafgiftslovens § 22. Det er derfor rådgivers opfattelse, at de ikke omfattes af aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2.

Det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit "C. B. 3.5.1 Hvornår kan der opstå maskeret udbytte", at

"Mellem et selskab og dets aktionærer og mellem koncernforbundne selskaber indgås undertiden aftaler med et indhold, der afviger så meget fra almindelige forretningsmæssige dispositioner, at de kun kan anses opnået i kraft af aktionærindflydelsen. Sådanne aftaler kan ikke tillægges skattemæssig virkning efter deres indhold."

Det fremgår desuden af afsnit C. B. 3.6 "Hvordan beskattes maskeret udbytte/udlodning? "

"Det er klart, at muligheden for at indgå aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning er størst, hvor en enkelt person eller en snævrere kreds med familiemæssig forbindelse ved aktiebesiddelse har en afgørende indflydelse i selskabet. Men maskeret udbytte og udlodning kan forekomme i alle tilfælde, hvor der blandt aktionærene kan opnås enighed om at skaffe sig fordele på selskabets bekostning. De synspunkter, der anlægges for hovedaktionærer, kan således også anlægges for sådanne grupper."

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ejendomsselskabernes påtænkte erhvervelse af ejendommene samt udlejningen af disse til de ultimative aktionærer alene er et udslag af de ultimative aktionærers personlige interesse i hver især at leje en ejendom af selskaberne, uden at selskaberne har en selvstændig økonomisk interesse heri.

Skattestyrelsen forstår desuden anmodningen derhen, at udgangspunktet vil være, at det er de ultimative aktionærers personlige holdingselskaber, der er med til at finansiere købet af den ejendom, som aktionæren selv skal bebo. Dette sker ved at tildele et lån direkte til det pågældende ejendomskøbende selskab fra det personlige holdingselskab. Dette understøtter efter Skattestyrelsens opfattelse yderligere, at der er tale om aftaler med et indhold, der afviger så meget fra almindelige forretningsmæssige dispositioner, at de kun kan anses for opnået i kraft af aktionærindflydelsen.

Det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 459 af 31. maj 2000, der indførte de skematiske regler for fastsættelse af markedslejen i ligningslovens § 16, der bl.a. omfatter hovedaktionærer, der modtager goder i form af bl.a. en helårsbolig, som de udelukkende eller i væsentligt omfang råder over, at reglerne blev indført, fordi

"der er så stor en spredning i fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for især helårsbolig stillet til rådighed som led i et ansættelsesforhold, at det kunne tyde på en for stor uensartethed i forvaltningen af reglerne på området."

og at der bl.a.

"På baggrund heraf foreslås indført bestemmelser, der sikrer en ensartet beskatning af frie helårsboliger. Den skattepligtige værdi af at have fri helårsbolig til rådighed fastsættes med sigte på at stille modtageren heraf, som om denne selv havde ejet boligen."

samt at formålet var

"at gøre beskatningen af denne persongruppe mere ensartet og rimelig."

Når aktionærene rent faktisk er enige om at få det mellemliggende holdingselskab til via sine datterselskaber at tilgodese aktionærernes personlige interesser i at leje en ejendom, der som udgangspunkt skal finansieres med lån fra aktionærens eget holdingselskab og uden at datterselskaberne har en selvstændig økonomisk interesse heri, er det Skattestyrelsens opfattelse, at konstruktionen ikke kan tillægges skattemæssig virkning efter dens indhold og at aktionærene i stedet skattemæssigt må sidestilles hovedaktionærer i aktieavancebeskatningslovens § 4.

En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af helårsboligen tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Helårsboligens værdi ansættes efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 9.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at lejer vil falde ind under hovedaktionærreglerne, hvis spørgsmål 1 svares benægtende.

Begrundelse

Det fremgår af indstillingen til svaret på spørgsmål 1, at de ultimative kapitalejere via deres indirekte ejerskab af de ejendomsselskaber A2-X2, som hver især skal udleje en ejendom til netop den enkelte ultimative kapitalejer, skattemæssigt hver især efter aktieavancebeskatningslovens § 4 må anses for hovedaktionær i det ejendomsselskab, som de skal leje deres ejendom af.

En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af helårsboligen tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Helårsboligens værdi ansættes efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 9.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at lejer vil falde under reglerne for markedsleje, hvis holdingselskabet var beliggende i et andet EU-land og med en ledelse fra det pågældende land.

Begrundelse

Det fremgår af indstillingen til svaret på spørgsmål 2, at en hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af helårsboligen tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Helårsboligens værdi ansættes efter reglerne i § 16, stk. 9.

Det fremgår af Den juridiske vejledning, C. B. 3.1 Det skattemæssige udbyttebegreb, at der til udbytte medregnes alt, hvad selskabet udlodder til sine aktionærer eller andelshavere, uanset i hvilken form udlodningen finder sted samt at der til udbytteindkomsten skal medregnes såvel udbytte fra danske som fra udenlandske selskaber.

Udleje af en helårsbolig til et selskabs hovedaktionær, beskattes således efter de skematiske regler i LL § 16, stk. 9. Det gælder uanset, om der er tale om et dansk eller udenlandsk selskab.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1, 2 og 3

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningsloven § 4

Som hovedaktionæraktier anses aktier eller anpartar, der ejes af skattepligtige, der ejer eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller som råder eller i den ovennævnte periode har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien. Hvis aktierne er erhvervet i forbindelse med omdannelsen af en personligt ejet virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdannelsе, anses aktierne for hovedaktionæraktier, såfremt den skattepligtige på noget tidspunkt inden for de seneste 10 år har ejet aktier svarende til 25 pct. eller mere af aktiekapitalen ved omdannelsen eller rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien. Ved opgørelsen af aktiekapitalen i et selskab bortses fra selskabets beholdning af egne aktier.

Stk. 2. Ved afgørelsen af, om den skattepligtige eller dødsboet efter den skattepligtige ejer eller har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi, medregnes aktier, der samtidig tilhører eller har tilhørt den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Aktier tilhørende en tidligere ægtefælle til den i 1. pkt. nævnte personkreds og aktier, som en ægtefælle til den i 1. pkt. nævnte personkreds har afstået før ægteskabets indgåelse, medregnes dog ikke. Endvidere medregnes aktier, som tilhører eller har tilhørt selskaber, fonde m.v., hvorover den nævnte personkreds på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har eller har haft en bestemmende indflydelse. Bestemmende indflydelse på grund af aktiebesiddelse foreligger, såfremt en eller flere personer i den i 1. pkt. nævnte personkreds på grund af ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i selskabet. Hvis aktierne er optaget til handel på et reguleret marked, kan bestemmende indflydelse efter en konkret vurdering foreligge ved en ejerandel på mindre end 50 pct.

Stk. 3. Konvertible obligationer medregnes ikke ved afgørelsen af, om den skattepligtige efter stk. 1 og 2 ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien af aktiekapitalen

Boafgiftslovens § 22

En person kan afgiftsfrit give gaver, hvis samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til

1. afkom, stedbørn og deres afkom,
2. afdødt barns eller stedbarns længstlevende ægtefælle,
3. forældre,
4. personer, der har haft fælles bopæl med gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig,
5. plejebørn, der har haft bopæl hos gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 5 år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år, og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos gavegiver sammen med plejebarnet, og
6. stedforældre og bedsteforældre.

Stk. 2. En person kan afgiftsfrit give barns eller stedbarns ægtefælle gaver, hvis samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 20.500 kr. (2010-niveau).

Stk. 3. Gaver mellem ægtefæller, der ikke er fraseparerede, er afgiftsfri, jf. dog § 24, stk. 3.

Stk. 4. Grundbeløbene i stk. 1 og 2 reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 5. Hvis en gavegiver ikke har efterladt sig afkom, finder § 23, stk. 1, 1. pkt., tilsvarende anvendelse på aktier og virksomheder, som tilfalder gavegiverens søskende og disses børn og børnebørn, når betingelserne i § 23 a, stk. 1, 1. pkt., og stk. 2, er opfyldt. Foretager gavemodtageren inden udløbet af en periode på 3 år fra modtagelsen direkte eller indirekte en hel eller delvis overdragelse af aktier eller virksomheder, der er omfattet af § 23 a, stk. 1, 1. pkt., bortfalder anvendelsen af 1. pkt. for denne del af gaven, idet forhøjelsen dog reduceres forholdsmæssigt til den andel af 3-årsperioden, som ikke er udløbet ved overdragelsen. § 23 b, stk. 2 og 3, finder tilsvarende anvendelse

Ligningsloven § 2

Skattepligtige,

1. hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
2. der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
3. der er koncernforbundet med en juridisk person,
4. der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
5. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
6. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller trustere stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person eller et dødsbo, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller trustere stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk. 3. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Stk. 4. En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Stk. 5. Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Det er en forudsætning for anvendelsen af 1. pkt., at den påtagne forpligtelse også opfylder de i stk. 1 anførte betingelser. 1. pkt. gælder ikke, i det omfang den påtagne forpligtelse er omfattet af § 16 E. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder finder 1. pkt. kun anvendelse, såfremt den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med de priser og vilkår, der er lagt til grund ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1.

Stk. 6. Det er en forudsætning for at nedsætte ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, at der foretages en korresponderende forhøjelse af den anden part. Det er en

forudsætning for forhøjelse af anskaffelsessummer, at der foretages en korresponderende ansættelse af den anden part. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske eller juridiske personer og faste driftssteder er det en forudsætning, at den korresponderende indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i det pågældende andet land

Ligningsloven § 3

Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal foretages på baggrund af det reelle arrangement eller serie af arrangementer, hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer efter stk. 1.

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse for andre deltagere i arrangementerne eller serierne af arrangementer, når deltagerne er skattepligtige omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2.

Stk. 5. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 6. Stk. 1-4 har forrang i forhold til stk. 5 ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU.

Stk. 7. Told- og skatteforvaltningen skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse. Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anvendelsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og anses for afbrudt ved told- og skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse

Ligningsloven § 16, stk. 9

Stk. 7 og 8 omfatter ikke boliger, der er stillet til rådighed som led i et ansættelsesforhold, hvis den ansatte er direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. For denne persongruppe sættes den skattepligtige værdi til 5 pct. af beregningsgrundlaget med tillæg efter 10. pkt. Beregningsgrundlaget er det største beløb af enten ejendomsværdien pr. 1. januar året før indkomståret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. 1. januar året før indkomståret eller anskaffelsessummen opgjort i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 eller 3, med tillæg af forbedringer foretaget efter anskaffelsen, dog kun forbedringer foretaget inden den 1. januar i indkomståret. Såfremt anskaffelsessummen er opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, 1. eller 2. pkt., medregnes kun forbedringer foretaget efter den 19. maj 1993. Forbedringsudgifter på bygninger, der er undergivet fredning i henhold til bygningsfredningsloven eller forbedringsudgifter, som modsvares af tilskud mv., der er skattefrie, skal ikke tillægges. Når anskaffelsessummen opgøres efter

ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, er selskabets valg af anskaffelsessum bindende i forhold til senere opgørelser efter denne bestemmelse. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for boliger, for hvilke ejendomsværdien fordeles efter ejendomsvurderingslovens § 30, stk. 1, eller § 35, stk. 3 skal kun den del, der tjener til bolig for den ansatte, medregnes. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for andre boliger skal den del, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, ikke medregnes. Hvis arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, sælger helårsboligen til en ny arbejdsgiver mv., jf. stk. 1, hvor den ansatte direktør mv., jf. 1. pkt., også har væsentlig indflydelse på egen aflønning, anvendes anskaffelsessummen fra ansættelsesforholdet hos den sælgende arbejdsgiver mv., såfremt den er højest. Den skattepligtige værdi forhøjes med 1 pct. af den del af beregningsgrundlaget efter ejendomsværdiskattelovens § 4 A, der ikke overstiger 3.040.000 kr., og 3 pct. af resten, svarende til det beregningsgrundlag for ejendommen, der skulle have været anvendt, hvis ejendommen havde været omfattet af ejendomsværdiskatteloven. Herudover medregnes udgifter til ejendomsskatter, som afholdes af arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, til den skattepligtige indkomst. Den skattepligtige værdi efter 2.-11. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten. 2.-11. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt en ansat direktør eller en medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform ifølge anden lovgivning opfylder eller har opfyldt en bopælspligt i relation til helårsboligen og er lovgivningsmæssigt forhindret i at overtage helårsboligen til sin personlige ejendom

Ligningsloven § 16 A, stk. 5

En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en bil, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Godernes værdi ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for udbytte i form af en helårsbolig, der stilles til rådighed for en hovedaktionær som nævnt i § 16, stk. 9, sidste pkt.

Bemærkningerne til lov nr. 459 af 31. maj 2000, der indførte de skematiske regler for fastsættelse af markedslejen i ligningslovens § 16

"I forbindelse med finanslovsaftalen for 2000 mellem regeringen, Socialistisk Folkeparti, CentrumDemokraterne og Enhedslisten aftaltes det, at:

»Der skal skabes vished for, at de gældende regler og den ligningsmæssige praksis vedrørende beskatningen af frynsegoder for hovedaktionærer og/eller andre ansatte med en væsentlig indflydelse på egen aflønningsform er ensartet og rimelig.

Der skal tilvejebringes en grundig undersøgelse af denne ligningsmæssige praksis. Undersøgelsen gennemføres af Told- og Skattestyrelsen, som i samarbejde med de lokale ligningsmyndigheder blandt andet skal vurdere konkrete eksempler på værdiansættelsen af frynsegoder, som et selskab stiller til rådighed for selskabets ansatte hovedaktionær.

På baggrund heraf gennemføres tiltag, som sikrer en ensartet og rimelig beskatning af fri helårsbolig, og som sikrer, at de faste satser for frit sommerhus og fri lystbåd m.v. ikke kan omgås.«.

På baggrund af kommunernes beskrivelse af den generelle praksis på området, konkluderer Told- og Skattestyrelsen, at der er så stor en spredning i fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for især helårsbolig stillet til rådighed som led i et ansættelsesforhold, at det kunne tyde på en for stor uensartethed i forvaltningen af reglerne på området. Endvidere synes anvendelsen af markedsværdi i ligningslovens § 16, stk. 3, jf. stk. 9, at være uhensigtsmæssig, fordi der for meget dyre boliger sjældent er et udlejningsmarked, hvilket har givet sig udslag i relativt lave værdiansættelser.

På baggrund heraf foreslås indført bestemmelser, der sikrer en ensartet beskatning af frie helårsboliger. Den skattepligtige værdi af at have fri helårsbolig til rådighed fastsættes med sigte på at stille modtageren heraf, som om denne selv havde ejet boligen."

...

"3. Lovforslagets indhold

Det foreslås, at beskatningen af direktører eller andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der modtager personalegoder, som de udelukkende eller i væsentligt omfang råder over, ændres. De foreslåede ændringer har til formål at gøre beskatningen af denne persongruppe mere ensartet og rimelig."

Praksis

C. B. 3.5.1 Hvornår kan der opstå maskeret udbytte

"Et selskab og dets aktionærer kan, som selvstændige rets- og skattesubjekter, drive samhandel med hinanden eller i øvrigt indgå bindende aftaler med hinanden. De skattemæssige følger af sådanne dispositioner adskiller sig som udgangspunkt ikke fra konsekvenserne af tilsvarende aftaler mellem uafhængige parter.

Mellem et selskab og dets aktionærer og mellem koncernforbundne selskaber indgås undertiden aftaler med et indhold, der afviger så meget fra almindelige forretningsmæssige dispositioner, at de kun kan anses opnået i kraft af aktionærindflydelsen. Sådanne aftaler kan ikke tillægges skattemæssig virkning efter deres indhold.

Hjemmelen til at korrigere selskabets indkomst med maskeret udbytte er de almindelige regler om, hvad der er skattepligtig indkomst efter statsskatteloven §§ 4 og 5 sammenholdt med, hvad der efter statsskatteloven § 6 kan fradrages som driftsomkostninger.

Interesseforbundne parter skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår svarende til hvad uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner. Se LL § 2.

Aktionærer beskattes af alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærerne. Se LL § 16 A. Dette gælder, hvad enten udbyttet formelt er deklareret eller ikke."

C. B. 3.6 "Hvordan beskattes maskeret udbytte/udlodning?"

"Udbytte der udloddes fra et selskab bliver dobbeltbeskattet. Selskabet har betalt selskabsskat af det overskud, som kan anvendes til udlodning og henlæggelse. Hvis modtageren af udbyttet er en fysisk person, så skal han også betale skat - aktieindkomstskat - af det modtagne beløb.

Maskeret udbytte er et forsøg på at undgå dobbeltbeskatningen.

Når det kun er hovedaktionæren selv, der begunstiges af selskabet, så medfører statuering af maskeret udbytte dobbeltbeskatning.

Når hovedaktionærens nærtstående bliver begunstiget af selskabet som følge af selskabet og hovedaktionærens interessefællesskab, så vil der som udgangspunkt forekomme trippelbeskatning, når der statueres maskeret udbytte. Begunstigelsen af hovedaktionærens nærtstående anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi, og han beskattes af maskeret udbytte samtidig med, at den nærtstående beskattes af begunstigelsen. Se SKM2008. 211. HR, SKM2004. 106. HR og TfS 1990, 367 ØLR.

Trippel beskatning vil ikke forekomme, hvis begunstigelsen er skattefritaget hos den begunstigede. Det kan fx være tilfældet, hvis begunstigelsen skal behandles som en gave til en nærtbeslægtet, og værdien af gaven er under den afgiftspligtige beløbsgrænse. Se BAL § 22.

Det er klart, at muligheden for at indgå aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning er størst, hvor en enkelt person eller en snævrere kreds med familiemæssig forbindelse ved aktiebesiddelse har en afgørende indflydelse i selskabet. Men maskeret udbytte og udlodning kan forekomme i alle tilfælde, hvor der blandt aktionærerne kan opnås enighed om at skaffe sig fordele på selskabets bekostning. De synspunkter, der anlægges for hovedaktionærer, kan således også anlægges for sådanne grupper."