

Udskriftsdato: 31. december 2025

KEN nr 10210 af 19/09/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. hovedaktionær – lejlighed udlejet til hovedaktionærs datter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 07-01650

Landsskatteretskendelse vedr. hovedaktionær – lejlighed udlejet til hovedaktionærs datter

Resumé

Et selskab udlejede en lejlighed til hovedaktionærens datter. Hovedaktionæren blev anset for skattepligtig efter satserne i ligningslovens § 16 A, stk. 10, jf. stk. 9, uanset at lejen svarede til markedslejen.

Klagen skyldes, at skatteankenævnet har anset klageren, der er hovedaktionær, for skattepligtig efter satserne i ligningslovens § 16 A, stk. 10, jf. § 16, stk. 9, vedrørende en lejlighed, der er udlejet til klagerens datter af selskabet.

Landsskatterettens afgørelse

Personlig indkomst

2002 - 2004

Ansæt maskeret udlodning af skattepligtig værdi af fri bolig henholdsvis: 29.230 kr., 30.031 kr. og 12.859 kr.

Landsskatteretten stadfæster de skattepligtige udlodninger.

Sagens oplysninger

Klageren er hovedaktionær i selskabet G1 ApS.

Selskabet erhvervede 1. juli 2000 en lejlighed beliggende Y for 670.000 kr.

Den 1. juni 2004 solgte selskabet lejligheden for 1.100.000 kr.

Lejligheden har i hele ejerperioden været udlejet til klagerens datter SR. Huslejen udgjorde 28.200 kr. årligt eller 2.350 kr. pr. måned.

SR har ikke på noget tidspunkt været ansat i selskabet, og er ikke indehaver af nogen aktiepost.

Ifølge BBR-registret har lejligheden et areal på 57 kvm. Kvadratmeterprisen udgør herefter 494 kr. pr. kvm. årligt.

Der er ikke i ejerperioden foretaget værdiforøgende foranstaltninger i lejligheden.

Det fremgår af en oversigt over nævnsafgørelser fra Huslejenævnet, at nævnet i 1996 traf en afgørelse, hvorefter den årlige leje pr. kvm. for området, blev fastsat til 487 kr. pr. kvm.

Skatteankenævnets afgørelse

Skatteankenævnet har forhøjet klagerens personlige indkomst med maskeret udlodning af skattepligtig værdi af fri bolig med henholdsvis 29.320 kr., 30.031 kr. og 13.109 kr. i 2002 – 2004.

Som begrundelse for forhøjelsen er anført, at nævnet har vurderet, at klageren er omfattet af de skematiske værdiansættelsesregler i ligningslovens § 16, stk. 9, jf. § 16A, stk. 10 ved opgørelse af værdien af helårsbolig, der er udlejet til klagerens datter af selskabet G1 ApS.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, jf. lov nr. 459 af 31. maj 2000, og ligningsvejledningen for 2004, afsnit S.F.2.2.1, at hovedaktionærer kan beskattes, selv om fordelingen ikke tilfalder denne personligt, men en person, hvori hovedaktionæren har 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.

Da klagerens datter hverken er ansat eller aktionær i selskabet, anses godet – rådighed over selskabets ejerlejlighed – at tilflyde datteren via klageren på grund af hans bestemmende indflydelse i selska-

bet. Nævnet er imidlertid enig med klageren i, at selskaber ikke kan beskattes af en højere værdi end markedslejen, hvilket også var hvad sagen refereret i Børsen den 22. november 2005, jf. Landsskatterettens afgørelse med j.nr. 2-2-1822-1825, drejede sig om.

Uanset om der kan anses at være erlagt en markedsleje i det udlejede selskab, vil der således efter nævnets opfattelse, ske beskatning hos hovedaktionæren, hvis den betalte leje er mindre end den værdi af fri bolig, der kan opgøres efter den objektive beregningsregel i ligningslovens § 16, stk. 9.

Et gode stillet til rådighed for en nærtstående, skal anses for passeret hovedaktionærens økonomi, medmindre selskabet har en selvstændig økonomisk interesse i at stille godet til rådighed for den pågældende nærtstående. Godet anses herefter for en gave fra hovedaktionæren til den pågældende nærtstående person.

Da datteren hverken er ansat eller aktionær i selskabet, anses selskabet ikke for at have en selvstændig økonomisk interesse i at stille lejligheden til rådighed for hende. Den opgjorte værdi beskattes således ved klageren, hvorefter beløbet anses for gave fra denne og til datteren.

Hvad angår henvisningen til SKM2003.355.LR (TfS 2003, 723) blev det bemærket, at afgørelsen ikke fandtes sammenlignelig med nærværende sag, idet Ligningsrådet understregede at der ikke skulle ske beskatning efter § 16, stk. 9, såfremt lejligheden ikke blev benyttet til private formål. Ankenævnet finder netop at udleje til hovedaktionærens datter er et privat formål.

Det skal i øvrigt bemærkes, at værdiansættelsesreglerne i ligningslovens § 16, stk. 9 er skematiske værdiansættelsesregler, hvor de beregnede værdier af godet ikke skal sammenholdes med markedslejen. Ankenævnet har således ikke taget stilling til, hvorvidt huslejen, som klagerens datter har betalt, svarer til markedslejen.

Ud fra ligningslovens § 16 A, stk. 1, er det således en forudsætning for udbyttebeskatning, at klageren har opnået en økonomisk fordel, som han har videregivet til sin datter i form af en fordelagtig leje ved G1 ApS. Ved udlejning på markedsvilkår har SR ikke opnået nogen særlig begunstigelse, hvorfor der heller ikke passerer nogen udlodning gennem klageren til sin datter.

Huslejen i denne sag er netop i overensstemmelse med det niveau (markedsleje), der er fastsat af Huslejenævnet ved kommunen. Samme ville gælde, hvis parterne ikke var interesseforbundne. I henhold til boligreguleringsloven har det således ikke været lovligt at fastsætte et højere huslejeniveau end den aftalte leje mellem G1 ApS og SR.

SKAT foretager en overfortolkning af ligningslovens § 16, stk. 9, uden støtte i ordlyden eller praksis og uden hensyntagen til ligningslovens § 2. Derudover forekommer det at ankenævnet pr. automatik foretager en forhøjelse hos klageren.

Hvis selskabet udlejede lejemålet til 3. mand, ville selskabet heller ikke kunne få mere end markedslejen. Det er således ikke i overensstemmelse med bestemmelsens anvendelsesområde at fiksere en difference mellem den skematiske værdi og markedslejen hos klageren. Dette vil netop stride mod hovedreglen i ligningslovens § 2, ligesom det ville føre til en situation med trippelbeskatning.

Såfremt lejen fastsættes på baggrund af de skematiske regler i ligningslovens § 16, stk. 9, vil det medføre en husleje, der ikke blot er urealistisk for den pågældende lejlighed, men også en husleje, der er væsentlig højere end den leje, der i henhold til den civilretlige regulering (lejeloven/boligreguleringsloven) kan aftales mellem parterne. Civilretten er som udgangspunkt styrende for den skatteretlige bedømmelse, hvilket også gør sig gældende i relation til fastsættelsen af »markedslejen« mellem interesseforbundne parter. Hvis der fastsættes en leje som foretaget af SKAT, vil det medføre en husleje på 40.200 kr. årligt, eller 705 kr. pr. kvm. for lejligheden på Y. Det svarer til ca. 40 % over den markedsleje, der for området er godkendt af Huslejenævnet.

Klagerens påstand og argumenter

Der er fremsat påstand om, at de foretagne forhøjelser nedsættes til 0 kr. i 2002 – 2004.

Til støtte herfor er det anført, at der ikke er grundlag for beskatning af forskellen mellem den betalte markedsleje mellem G1 ApS og SR og den skematiske værdi efter ligningslovens § 16, stk. 9.

Klageren har i hele ejerperioden været afskåret fra at anvende eller i øvrigt have lejligheden til rådighed. Dette skal ses i sammenhæng med, at lejligheden civilretligt har været udlejet af G1 ApS til SR, jf. lejelovens generelle bestemmelser. Dette faktum er ubestridt lagt til grund af SKAT i forbindelse med sagens behandling.

Hertil kommer, at Huslejenævnet ved kommunen ved tidligere afgørelser har fastsat det generelle markedsniveau for området, til 487 kr. pr. kvm.

SKAT tilkendegav endvidere, at de ud fra det foreliggende var enige i, at den fastsatte husleje på 2.350 kr. var udtryk for markedslejen og dermed at lejeaftalen var indgået på markedsmæssige vilkår i overensstemmelse med lejeniveauet i det pågældende område.

Der er ikke hjemmel til at beskatte klageren af differencen mellem den betalte markedsleje mellem udlejer og lejer, og den skematiske værdi efter ligningslovens § 16, stk. 9. Selskabet kan beskattes af en skønnet lejeværdi (markedsværdien), hvis udlejningen mellem SR og G1 ApS ikke sker på markedsvilkår. Der er henvist til SKM2005.418.HR (TfS 2005, 851).

Når der ikke opkræves markedslejen, vil forholdet efter gældende praksis være omfattet af ligningslovens § 2, stk.1, hvorved den manglende lejeopkrævning anses tilgået hovedaktionæren som udlodning efter samme lovs § 16 A. Der er henvist til SKM2004.125.LSR (TfS 2004, 314).

Der er ikke beskattet nogen lejeværdi hos selskabet, udover den selvangivne. Dette må ligeledes kunne tages til udtryk for, at den betalte og selvangivne leje svarer til markedslejen.

Da SR hverken er ansat eller aktionær i selskabet, kan hendes værdi af boligen ikke fastsættes efter de skematiske regler.

Der er ikke grundlag for at antage, at der ved udlejning til nært beslægtede altid vil ske beskatning af hovedaktionæren, hvis den betalte leje er mindre end den værdi af fri bolig, der kan opgøres efter den objektive beregningsregel i ligningslovens § 16, stk. 9. Hvis dette havde været tilfældet, havde lovgiver ikke haft noget problem i at fastsætte dette positivt ved afgrænsningen af lovens § 2 og § 16 A, stk. 9.

Bemærkningerne i lovforslaget skal ses i sammenhæng med, at den grundlæggende hjemmel til beskatning fortsat tager udgangspunkt i lovens § 16 A, stk. 1, hvorefter der skal være tilfaldet hovedaktionæren en udlodning. Hvor ejendommen konkret er stillet til rådighed for hovedaktionæren, vil der også være en konkret udlodning. Ved udlejning til hovedaktionærens børn på markedsvilkår, vil der som altovervejende hovedregel ikke foreligge en udlodning, idet hovedaktionæren ikke opnår nogen begunstigelse som sådan.

Der er ikke skatteretligt grundlag for at statuere maskeret udlodning eller statuere yderligere løn svarende til differencen mellem markedslejen og de skematiske værdier. Der er alene tale om en disposition mellem selskabet og SR. Der er tale om en lejeaftale, der ikke er fastsat for at tilgodese klageren som hovedaktionær og der foreligger ikke nogen værdier (bolig), der vederlagsfrit er stillet til rådighed for klageren.

Hertil kommer, at lejeaftalen ikke hverken direkte eller indirekte er kommet klageren til gode. Klageren har således ikke via selskabet realiseret nogen form for økonomisk gevinst eller fordel.

I henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 1 er det en forudsætning for at statuere maskeret udlodning, at der reelt er tilkommet hovedaktionæren en økonomisk fordel eller stillet et økonomisk gode til rådighed. Der er henvist til SKM2001.248.LSR (TfS 2001, 510 LSR).

Selskabet kan med andre ord ikke tvinges til at opkræve en leje, der er højere end markedslejen. Derudover kan det ikke have den konsekvens, at selvom lejen er fastsat på markedsvilkår, så beskattes hovedaktionæren alligevel af de skematiske regler.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Efter den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 10 (nugældende § 16 A, stk. 9) skal en hovedaktionær som nævnt i den dagældende aktieavancebeskatningslovs § 11, stk. 2-4 (nugældende § 4), der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en helårsbolig til rådighed, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af rådigheden over boligen. Værdien af rådigheden over boligen ansættes efter ligningslovens § 16 A, stk. 10, jf. § 16, stk. 9.

Udbytte i form af helårsbolig vil være at beskatte som personlig indkomst. Det fremgår af personskattelovens § 3, stk. 1 og § 4a, stk. 2, 2. pkt.

Af pkt. 4.1. i cirkulære nr. 1. af 2. januar 2001 fremgår, at aktionæren kan blive beskattet af maskeret udbytte, selvom fordelingen ikke tilfalder denne personligt. Ved vurdering 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 mv. eller en person med tilknytning til hovedaktionæren.

Når klagerens datter har haft lejligheden stillet til rådighed i et selskab, hvor klageren er hovedanparts-haver, må godet anses for at have været udlejet til datteren, som følge af klagerens bestemmende indflydelse i selskabet. Klageren skal derfor medregne værdien af rådigheden over ejerlejligheden til den skattepligtige indkomst efter ligningslovens § 16, stk. 9, jf. § 16 A, stk. 10. Den skattepligtige værdi nedsættes i henhold til bestemmelsen med de faktiske betalinger. Datteren træder i faderens sted, hvorfor den af datteren betalte leje skal fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige værdi.

Det forhold, at lejen ifølge lejekontrakten antages at ligge på niveau med markedslejen, kan ikke tillægges selvstændig betydning, da der er særskilt hjemmel til beskatning, jf. ovennævnte bestemmelser.

Ved lov nr. 290 af 15. maj 2002 med virkning fra indkomståret 2002 er ansættelsen af den skattepligtige værdi af boliger efter ligningslovens § 16, stk. 9, ændret. Den skattepligtige værdi ansættes til 5 % af beregningsgrundlaget med tillæg af 1 % af den del af beregningsgrundlaget efter ejendomsværdiskattelovens § 4 A der ikke overstiger kr. 3.040.000, og 3 % af resten.

Idet den talmæssige opgørelse ifølge lov nr. 290 af 15. maj 2002 ikke er anfægtet, stadfæster Landsskatteretten den foretagne forhøjelse i 2002, 2003 og 2004 som følge af værdi af fri bolig i medfør af ligningslovens § 16, stk. 9, jf. § 16 A, stk. 10.