

BESKATNING AF PERSONALEGODER

ANSATTES VÆSENTLIGE INDFLYDELSE PÅ EGEN
AFLØNNINGSFORM OG RÅDIGHED OVER SELSKABSEJEDE
AKTIVER

ASSESSMENT OF FRINGE BENEFITS

EMPLOYEES SUBSTANTIAL INFLUENCE ON THEIR FORM OF REMUNERATION AND

DISPOSAL OF COMPANY-OWNED ASSETS

ANDREAS LYBECH, STUDIENUMMER 2011-4031

CHRISTIAN PONTOPPIDAN, STUDIENUMMER 2011-3979

VEJLEDER: THOMAS RØNFELDT

INDHOLDSFORTEGNELSE

ENGLISH RESUMÉ	3
1. INDLEDNING, AFGRÆNSNING, METODE OG PROBLEMFOMULERING	4
<i>Metode</i>	6
<i>Problemformulering</i>	6
2. PERSONKREDSSEN, AKTIVGRUPPER OG ARMSLÆNGDEPRINCIPPET	7
2.1 <i>PERSONKREDSSEN</i>	7
2.1.1. HOVEDAKTIONÆRER OG ANSATTE MED VÆSENTLIG INDFLYDELSE PÅ EGEN AFLØNNINGSFORM	7
2.1.2 FYSISKE PERSONER CTR. JURIDISKE PERSONER	8
2.2 <i>AKTIVGRUPPER</i>	9
2.2.1 HELÅRSBOLIG	9
2.2.2. SOMMERBOLIGER	12
2.2.3. PERSONBILER	14
2.3. <i>ARMSLÆNGDEPRINCIPPET</i>	15
2.3.1. PRAKTISK IAGTTAGELSE AF PRINCIPPET	17
3. VÆSENTLIG INDFLYDELSE PÅ EGEN AFLØNNINGSFORM	18
3.1. <i>HVAD LÆGGES TIL GRUND I RETSPRAKSIS?</i>	20
3.1.1 VÆSENTLIG INDFLYDELSE PÅ EGEN AFLØNNINGSFORM ANSET FOR AT FORELIGGE	21
3.2.1. VÆSENTLIG INDFLYDELSE PÅ EGEN AFLØNNINGSFORM IKKE ANSET AT FORELIGGE	32
4. BESKATNING AF RÅDIGHED OVER SELSKABSEJEDE AKTIVER	44
4.1 <i>RÅDIGHED OVER HELÅRSBOLIGER</i>	44
4.1.2. UDLEJNING TIL NÆRSTÅENDE	48
4.2. <i>RÅDIGHED OVER SOMMERBOLIGER</i>	52
4.2.1. RÅDIGHED CONTRA FAKTISK BRUG	53
4.2.2. RÅDIGHEDSFRAKRIVELSE	56
4.3. <i>RÅDIGHED OVER PERSONBIL</i>	57
5. Konklusion	64
Litteratur	69

ENGLISH RESUMÉ

The main topic of this Master Thesis is to determine under which circumstances major shareholders, leading managers, and other employees who have a substantial influence on their form of remuneration are subject to a stricter method of taxation, when company assets are at their disposal. The term 'major shareholder' is defined as a person (legal entity) who currently owns or within the last five years has owned at least 25 per cent of the company stock reserve. The primary persons of interest are leading managers, and other employees with a substantial influence on their form of remuneration. The reason for this primary analysis is to determine when company assets (houses, summerhouses and cars) are at private disposal for said group of persons, as this leads to taxation on stricter terms. In order to determine the extension of the term 'private disposal' it is necessary to make general deductions from court rulings, seeing as neither 'leading manager', 'other employees with a substantial influence on their form of remuneration', or 'private disposal' are defined by law. The lack of legal definitions leads to a state of legal uncertainty for the persons that may be the subjects in question.

It is concluded that 'substantial influence on form of remuneration' is not an absolute term – it is defined by concrete circumstances, i.e. salary, position in the company, shares owned, and influence on how the company is run. It is important to be aware that leading managers are presumably subject to the aforementioned stricter method of taxation solely based on them being leading managers. As a result of this the influence required to be subject to the stricter method of taxation is based on a leading manager's influence in general. In order to be exempt from the presumption, leading managers must prove that they do in fact not possess the presumptive level of influence. For other employees there is no such presumption, but if they do in fact possess the needed level of influence they are subject to the same stricter method of taxation.

It is concluded that the term 'private disposal' extends beyond actual use. Normally, employees must actually *use* company assets in order for them to be assessed; however, when company assets are at private disposal of the aforementioned group of persons they will be assessed at the earliest moment they are *hypothetically* able to use said assets.

In order for the group of persons not be to assessed based on the assets being at their disposal when they possess the needed level of influence it is required for them to make probable that they in fact cannot dispose of the assets. Thus, a declaration of non-disposal, a correctly kept

driver's log, and supporting circumstantial evidence can contribute to the probability of them not having a remote possibility of using the assets.

1. INDLEDNING, AFGRÆNSNING, METODE OG PROBLEMFOMULERING

Det ligger fast, at fysiske personer har mulighed for at udskille en del af deres formue med henblik på at skabe et for dem forskelligt og derved selvstændigt juridisk subjekt. Juridiske personer har rådighed over egen formue, kan indgå retshandler og har processuel parts- og handleevne, og kan ved at udskille en del af formuen oprette et principielt ubegrænset antal juridiske personer, som kan indgå i et koncernfællesskab, hvor en eller flere fysiske personer er ultimativ ejer.

Når der er tale om forskellige juridiske personer, bør de hver have selvstændig interesse i at opnå det bedste økonomiske resultat. Denne relativt forsimplede tanke kan af gode grunde ikke opretholdes fuldt ud i enhver situation; de fysiske personer, der ejer, råder over eller har indflydelse i selskaberne har ofte større interesse i at opnå private økonomiske fordele. Det kan være tilfældet, hvor vedkommende fysiske person får stillet selskabsejede aktiver til rådighed til privat brug.

Den danske skattelovgivning opstiller klare regler for, at henholdsvis rådighed over og brug af selskabsejede aktiver udløser beskatning hos vedkommende fysiske person i form af værdien af, hvad det må antages at koste at anskaffe det pågældende aktiv i fri handel. Det er således i medfør af Statsskattelovens § 4 og Ligningslovens (i det følgende forkortet LL) § 16 udgangspunktet, at vederlagsfri brug af andres rørlige gods udløser beskatning. Imidlertid stopper gennemsigtigheden ved dette udgangspunkt, og så begynder skattelovgivningen at vise sig som en jungle.

Denne fremstilling afgrænses til at fokusere på skattemæssig behandling af tre udvalgte aktivgrupper, som ifølge LL § 16 under ikke nærmere definerede omstændigheder udløser beskatning for en række ikke umiddelbart håndgribelige fysiske personer. Aktiverne er helårsbolig, bil og sommerbolig. Fremstillingen afgrænses således, at beskatning af rådighed over lystbåd, telefon mv. udelades af fremstillingen.

Vedkommende bruger af aktivet er ifølge LL § 16, stk. 3, skattepligtig af markedsværdien, men visse personer er underlagt dels en skærpet beskatning, dels en byrdefuld formodningsregel.

Persongruppen omfatter for det første hovedaktionærer og hovedanpartshavere, som defineret i Aktieavancebeskatningsloven (ABL). Det problematiske består i at fastlægge, hvad der forstås ved ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der findes ikke nærmere retningslinjer for hvilke personer, der er tale om, og SKAT har i Den Juridiske Vejledning ikke forsøgt at forenkle betydningen. Den Juridiske Vejledning vil i det væsentligste blive forkortet JV.

Ved gennemgang af retspraksis vil fremstillingen fastlægge retningslinjer for hvornår og under hvilke omstændigheder, ansatte anses for at have sådan væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, at de omfattes af den persongruppen.

For de tre aktivgrupper udløses beskatning, når en skattepligtig har rådighed over aktivet til privat brug. Alene dette udløser to essentielle overordnede spørgsmål. Hvornår har man rådighed over aktivet, og hvad er privat brug?

Fremstillingen vil tillige have fokus på rådighedsbegrebet, da rækkevidden ikke synes klar, idet rådighed ikke forudsætter faktisk brug. Der kan opstå tilfælde, hvor den skattepligtige beviseligt ikke bruger eller kan bruge det pågældende aktiv, men dog vurderes at have rådighed derover. På baggrund af retspraksis foretages derfor vurderinger og analyser af, hvor langt SKAT strækker begrebet, samt hvilke bestræbelser den skattepligtige må gøre sig for ikke at blive omfattet af den skærpede beskatning. Både rækkevidden og skattepligtiges mulighed for at undgå beskatning er forskellig for de tre aktiver, hvorfor de vil blive særskilt behandlet.

Da emnet ikke synes gennembehandlet i den juridiske litteratur, vil fremstillingen i overvejende grad tage udgangspunkt i retspraksis, herunder såvel domme, kendelser og bindende udtalelser fra SKAT, samt naturligvis relevante lovbestemmelser. Det er hensigten, at fremstillingen for det første skal give et klarere billede af, hvornår ansatte anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, og dernæst at klarlægge retningslinjer for hvornår sådanne skattepligtige har opnået rådighed over de pågældende aktiver. Dernæst vurderes muligheder for at undgå den skærpede beskatning, man ellers underlægges som følge af rådigheden over de pågældende aktiver.

Af hensyn til læserens bekvemmelighed anvendes begrebet ”*hovedaktionær mv.*” som samlebetegnelse for hovedaktionærer, hovedanpartshavere, direktører og andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Af samme grund vil der alene blive henvist til bestemmelserne i LL § 16, idet det forudsættes, at henvisning til også LL § 16 A, som alene

gælder for hovedaktionærer og hovedanpartshavere, gør læsningen unødvendigt kompliceret. For hovedaktionærer og hovedanpartshavere gælder om udbytte, der udbetales i form af, at der stilles goder til rådighed af selskabet, at disse værdiansættes efter LL § 16, stk. 4, 5, 6 og 9, jf. LL § 16 A, stk. 5. Anføres det blot, at der er tale om en hovedaktionær, dækker betegnelsen over både hovedaktionærer og hovedanpartshavere, men ikke den øvrige persongruppe.

Metode

Idet projektet har til formål at beskrive og vurdere gældende ret, anvendes den retsdogmatiske metode. Formålet med den retsdogmatiske metode er at beskrive, fortolke, analysere og systematisere gældende ret. I forlængelse heraf er det på grund af den sparsomme litterære behandling af emnet nødvendigt at anlægge en common law-inspireret tilgang. Dette skal forstås således, at retspraksis inddrages som det væsentligste fortolkningsmoment ved behandlingen af emnet. Ved denne tilgang baseres gældende ret således i højere grad på retspraksis end lovens ordlyd, idet common law-jurisdiktionen bl.a. er kendetegnet derved, at domstolene ikke alene kan fortolke gældende ret, men også skabe gældende ret. Der vil derfor på baggrund af analyser af lovgivning og særligt relevant retspraksis blive forsøgt opstillet generelle retningslinjer for, hvordan retsstillingen på området er. Problemstillingen er umiddelbart blevet negligeret i den juridiske litteratur, hvorfor de nuværende generelle retningslinjer alene udspringer af SKATs Juridiske Vejledning.

I kraft af den manglende litterære behandling bliver der ved analysen af retspraksis systematisk gennemgået afgørelser, som når til samme resultat, men hvor de konkrete omstændigheder er forskellige. Kun herved kan de konkrete omstændigheder og deres betydning for afgørelserne vurderes i forhold til hinanden, hvorefter generelle holdepunkter for især væsentlig indflydelse på egen aflønningsform udledes. I forlængelse af denne analyse behandles rådighedsbegrebet, jf. LL § 16, stk. 5 og 9, i relation hertil, da det er *indflydelsen* på egen aflønningsform, der bestemmer, om andre end hovedaktionærer omfattes af persongruppen i disse bestemmelser.

Problemformulering

Hvornår anses ansatte for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform i relation til LL § 16? Hvornår og i hvilken udstrækning anses vedkommende personer for at have rådighed over de pågældende selskabsejede aktiver?

2. PERSONKREDSEN, AKTIVGRUPPER OG ARMSLÆNGDEPRINCIPPET

2.1 PERSONKREDSEN

2.1.1. HOVEDAKTIONÆRER OG ANSATTE MED VÆSENTLIG INDFLYDELSE PÅ EGEN AFLØNNINGSFORM

Det vil i dette afsnit blive behandlet, hvilke personer, der omfattes af de skærpede beskatningsregler i LL § 16, stk. 4-9. En i selskabet ansat hovedaktionær er altid omfattet persongruppen i stk. 4-9. For så vidt angår andre ansatte, omfattes disse kun af de skærpede regler, såfremt den pågældende konkret har væsentlig indflydelse på egen aflønning. Hvad der skal forstås ved væsentlig indflydelse på egen aflønningsform behandles i kapitel 3.

Hovedaktionærbegrebet er fastslået i ABL § 4, hvorefter hovedaktionæren defineres som ejer af hovedaktionæraktier. Som hovedaktionæraktier anses aktier eller anparter, der ejes af skattepligtige, som på noget tidspunkt inden for de seneste fem år ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller inden for samme periode råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien. Ikke blot hovedaktionærens egen beholdning medregnes, men tillige aktier der tilhører eller inden for de seneste fem år har tilhørt hovedaktionærens nærstående. Ved nærstående forstås hovedaktionæren ægtefælle, forældre, bedsteforældre, børn, børnebørn og disses ægtefæller og endelig dødsboer efter disse personer. Desuden medregnes aktier, som tilhører eller har tilhørt selskaber mv., som den nævnte personkreds har haft en væsentlig indflydelse over, jf. bestemmelsens stk. 2. For så vidt angår hovedaktionærbegrebet bemærkes, at der lægges stor vægt på den væsentlige indflydelse, hovedaktionæren har eller har haft i selskabet. Denne indflydelse består i besiddelse af aktiekapital eller råden over stemmeværdi, hvad enten denne foreligger direkte ved hovedaktionærens egen besiddelse, eller indirekte ved dennes nærståendes besiddelse. Der er ikke for hovedaktionæren forskel på, om han er ansat i selskabet eller ej. For en hovedaktionær, som er ansat i det pågældende selskab, vil rådigheden over fri helårsbolig skulle anses som et lønaccessorium, jf. LL § 16, stk. 9. For en hovedaktionær, som *ikke* er ansat i det pågældende selskab, anses værdien af rådighed som udbytte, jf. LL § 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 9. Også direktører og andre ansatte kan omfattes af de skærpede regler. Det væsentligste er for disse i forhold til LL § 16, stk. 9, om de anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, jf. straks nedenfor.

For hovedaktionæren er det uden betydning for beskatningen, om godet kategoriseres som løn eller udbytte, da beskatningen er den samme, jf. Personskattelovens (PSL) § 3, stk. 1. Der er ikke for udbytte tale om aktieindkomst eller kapitalindkomst, jf. PSL § 4a hhv. § 4. Uanset om godet anses for løn eller udbytte, skal værdien medregnes som personlig indkomst. Det er dog af betydning for selskabet, om der er tale om udbytte eller løn, da selskabet får fradrag for løn, jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 1, men ikke for udbytte. Der kan således være store summer på spil for selskabet i forbindelse med godets kvalifikation som udbytte eller lønaccessorium.

For ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform kan der peges på visse elementer i ansættelsesaftalen, der kan medføre, at den pågældende har sådan væsentlig indflydelse.

Følgende peger ifølge JV C.A.5.13.1.2.1. på væsentlig indflydelse på egen aflønningsform:

- besiddelse af en stor del af selskabets aktie- eller selskabskapital,
- rådighed over en stor del af stemmевærdien i et aktieselskab uden, at den pågældende opfylder betingelserne for at være hovedaktionær, jf. ABL § 4,
- meget betydelig løn,
- indflydelsesrig position i selskabet via en høj overordnet stilling.

Disse punkter illustrerer, at der ikke kan peges på et selvstændigt element i ansættelsesforholdet, som i sig selv medfører, at den ansatte har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der må ses på det samlede ansættelsesforhold, herunder den ansattes indflydelse i selskabet, og i denne forbindelse hvordan den pågældende konkret har indflydelse på egen aflønningsform.

2.1.2 FYSISKE PERSONER CTR. JURIDISKE PERSONER

Fysiske personer har 1) materiel retsevne, dvs. evne til at erhverve rettigheder og påtage sig forpligtelser, 2) materiel handleevne, dvs. evne til at disponere over sin retsevne, 3) processuel partsevne, dvs. evne til at være part i retstvister, og 4) procesevne, dvs. evne til at disponere over sin processuelle partsevne.¹ Som juridisk person forstås en retlig enhed, der udleder sin kompetence af vedtægt, aftale eller andet retsgrundlag. Som eksempler på former for juridiske personer kan nævnes selskaber, foreninger og offentlige myndigheder. Werlauff definerer en juridisk person således:

¹ Selskabsret, s. 25

”En juridisk person kan siges at foreligge, hvor en formuemasse er udskilt således fra sine ejere, at den i eget navn og principielt uafhængigt af ejerne har opnået retsevne, handleevne, partsevne og procesevne.”²

Det er forbindelsen mellem hovedaktionæren (hvor der er tale om en fysisk person, da et selskab også kan være hovedaktionær i et andet selskab) og selskabet, der er interessant. Hovedaktionæren har en naturlig interesse i at få mest muligt ud af det selskab, han har investeret i. Samtidig har selskabet en naturlig interesse i, at dets aktionærer føler sig tilfredse med investeringerne.

2.2 AKTIVGRUPPER

Vederlag i form af formuegoder af pengeværdi skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. LL § 16, stk. 1. Dette omfatter som udgangspunkt alle aktiver, den skattepligtige benytter, og som er stillet til rådighed af arbejdsgiveren. Værdien skal fastsættes til den værdi, som det må antages at koste den skattepligtige at anskaffe godet i fri handel, jf. LL § 16, stk. 3. Dette er retsstillingen for almindelige lønmodtagere uden væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, jf. stk. 1.

Fremstillingen fokuserer på hovedaktionærer og især andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, jf. kapitel 2.1. For den af bestemmelsen omfattede personkreds skal værdien af nævnte formuegoder opgøres på grundlag af objektive fastsatte beregningsregler, jf. LL § 16, stk. 4, 5 og 9.

2.2.1 HELÅRSBOLIG

Reglen i LL § 16, stk. 9, gælder for helårsboliger, der er stillet til rådighed af arbejdsgiveren til den ansattes private brug. Det er boligens *faktiske anvendelse*, der er afgørende for, om der er tale om en helårsbolig eller en sommerbolig.³

Den objektive beregningsregel i LL § 16, stk. 9, er indført for at sikre, at friboligværdien ansættes til et tilstrækkeligt højt niveau. Dette hænger nøje sammen med personkredsen, der defineres som *ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform*. Sådanne ansatte vil typisk være direktører og hovedaktionærer, der skal fastsætte en markedsleje mellem dem selv

² Jf. Selskabsret, s. 25.

³ Jf. Skatteretten 2, s. 362

som lejer og selskabet som udlejer. For de boliger, der stilles til rådighed for hovedaktionærer mv., afspejler markedislejen ikke altid den reelle friboligværdi, der fremkommer ved anvendelse af de af SKAT fastsatte standardiserede satser i SKM20011.865.SKAT.⁴ Der var behov for at indføre principper for objektiv udregning af friboligværdien, fordi der for boligerne som regel ikke fandtes et passende markedislejeniveau.

Såfremt en bolig stilles til rådighed for en person, som omfattes af personkredsen i LL § 16, stk. 9, er formodningen, at anvendelsen er privat.⁵ Dog har det ikke været hensigten at lade boliger beskattes, som udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, jf. SKM2003.355.LR. Det er hovedaktionærens blotte *rådighed* over boligen, der beskattes, jf. stk. 9, 1. pkt.: ”[...] *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 almindeligt ansatte er retsstillingen anderledes, da det er den faktiske brug af aktiverne, der beskattes. Dette følger direkte af § 16, stk. 1, 1. pkt., hvor ordet ”benyttelse” henviser til reel brug.

Der stilles krav om, at arbejdsgiveren skal eje boligen, før reglen i § 16, stk. 9, kan anvendes frem for § 16, stk. 3. Dette skyldes, at værdien ifølge den objektive beregningsregel skal afspejle den markedisleje, der formodentlig ville blive fastsat mellem uafhængige parter for den pågældende bolig. Hvis arbejdsgiveren ikke ejer boligen, men i stedet lejer den fra en udenforstående tredjemand, vil der være fastsat en reel markedisleje, som svarer til værdien for hovedaktionæren.⁶ Omvendt må det betyde, at såfremt selskabet lejer boligen fra et søster- eller moderselskab eller anden ikke uafhængig tredjemand, omfattes forholdet af § 16, stk. 9, jf. herved SKM2009.403.LSR: En hovedaktionær fik af datterselskabet, hvori denne var direktør, stillet fri bolig til rådighed. Boligen var lejet af en udenforstående tredjemand, og hovedaktionæren blev beskattet af markedislejen. Hovedaktionæren ville herefter lade moderselskabet erhverve ejendommen og fortsat beskattes af samme leje, som var aftalt mellem datterselskabet og tredjemand - altså markedislejen. Både SKAT og Landsskatteretten fastslog, at hovedaktionæren i så fald skulle beskattes efter de skematiske regler, jf. LL § 16, stk. 9.

Selvom der fandtes en retvisende markedisleje, skulle hovedaktionæren beskattes efter LL § 16, stk. 9. Det er ifølge bestemmelsen et krav, at arbejdsgiveren ejer boligen, men såfremt den ejes

⁴ Jf. LFF 2000-03-29 nr. 237

⁵ Jf. JV C.A.5.13.1.2.1.

⁶ Ibid.

indirekte gennem koncernforhold, er der ikke tale om en uafhængig tredjemand, hvorfor boligen omfattes af reglen. SKM2009.403.LSR illustrerer, at en person omfattet af personkredsen ikke kan undgå beskatning efter de skematiske regler, når der rådes over ejendommen. Dette gælder, uanset om markedislejen objektivt set er retvisende. Det stemmer overens med ordlyden i stk. 3: "[...] medmindre andet følger af stk. 4-16 [...]".

2.2.1.1. BESKATNING OG VÆRDIANSÆTTELSE

Den skattepligtige værdi af fri helårsbolig for hovedaktionærer udgør 5 % af beregningsgrundlaget, jf. LL § 16, stk. 9. Hertil lægges yderligere 1 % af den del af beregningsgrundlaget, der efter ejendomsværdiskattelovens § 4 A ikke overstiger 3.040.000 kr., samt 3 % af den eventuelt overskydende del. Desuden tillægges andre af arbejdsgiveren afholdte udgifter, jf. stk. 1, såsom ejendomsskat. Beregningsgrundlaget er det største beløb af enten den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober året før indkomståret, *eller*, hvor der ikke forefindes en offentlig ejendomsvurdering, handelsværdien pr. 1. oktober året forinden, eller anskaffelsessummen opgjort efter Ejendomsavancebeskatningsloven § 4, stk. 2 eller 3. Såfremt en del af boligen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, skal denne del ikke indgå i beregningsgrundlaget, jf. stk. 9.

Hvad end vedkommende med rådighed over boligen er ansat eller ikke ansat hovedaktionær, skal friboligværdien medregnes dennes personlige indkomst, jf. PSL § 3, stk. 1, som løn eller udbytte.

2.2.1.2. UNDTAGELSE FOR HELÅRSBOLIGER MED BEBOELESPLIGT

Der findes i LL § 16, stk. 9, sidste pkt., en undtagelse til reglen om beskatning af hovedaktionærers rådighed over helårsbolig, såfremt vedkommende i henhold til anden lovgivning opfylder eller har opfyldt en på ejendommen hvilende bopælspligt. Reglen er indtil videre kun fundet anvendelig, hvor hovedaktionæren er landmand, eller hvor selskabet driver jordbrugsvirksomhed efter en særlig dispensationsbestemmelse i Landbrugsloven § 21.⁷ For disse situationer skal beskatningen i stedet fastsættes til markedislejen, jf. § 16, stk. 3. Dette vil ikke blive behandlet yderligere.

⁷ Jf. JV C.A.5.13.1.2.2.

2.2.2. SOMMERBOLIGER

Hvis arbejdsgiveren i et ansættelsesforhold stiller en sommerbolig til rådighed for ansatte, skal denne beskattes af værdien heraf, jf. LL § 16, stk. 5, medmindre den ansatte betaler fuldt vederlag herfor. En sommerbolig defineres som enhver form for bolig, der har karakter af fritidsbolig, herunder sommerhus, fjeldhytte og ferieejendom.⁸ Det er den *faktiske anvendelse*, der bestemmer, om der er tale om sommer- eller helårsbolig, jf. oven for s. 9.

Som ved helårsboliger er det *rådigheden* over sommerboligen, der udløser beskatning. For hovedaktionærer mv. gælder reglen i LL § 16, stk. 5, 2. pkt., hvorefter den pågældende persongruppe *formodes at have rådighed* over sommerboligen hele året. Bestemmelsens ordlyd synes at forudsætte, at direktører faktisk har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Bestemmelsen må derfor skulle forstås således, at den som udgangspunkt er anvendelig over for direktører, men at det dog kræver, at de reelt har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Denne fortolkning stemmer overens med, at bestemmelsen hovedsagligt tager sigte på hovedaktionærdirektører.⁹

2.2.2.1. BESKATNING OG VÆRDIANSÆTTELSE

Den skattepligtige værdi af sommerbolig udregnes som udgangspunkt pr. uge. Hvis den pågældende har rådighed over sommerboligen i mindre end en uge, nedsættes værdien forholdsmæssigt, dog således at værdien omfatter hele døgn, jf. LL § 16, stk. 5.

Beregningsgrundlaget for sommerboliger er den for boligen danske offentlige ejendomsvurdering eller hermed sammenlignelig udenlandsk ejendomsværdi pr. 1. oktober året forinden, jf. stk. 5. Findes ingen offentlig ejendomsvurdering benyttes handelsværdien for ejendommen fastsat efter ejendomsværdiskattelovens § 4b, stk. 2. Den skattepligtige værdi udgør en halv procent af beregningsgrundlaget i ugerne 22-34, og en kvart procent for årets resterende uger. Sammenlagt udgør den skattepligtige værdi pr. år 16,25 % af beregningsgrundlaget. Det forudsættes, at selskabet afholder samtlige udgifter forbundet med sommerboligen.

Såfremt den skattepligtige betaler vederlag for rådigheden i brugsåret, nedsættes den skattepligtige værdi af boligen med faktisk betalte beløb, jf. stk. 5, sidste pkt. Er sommerboligen

⁸ Jf. JV C.A.5.16.2.1.

⁹ SKAT er enig i denne fortolkning, jf. Cirkulære Nr. 1 af 2. januar 2001.

stillet til rådighed for flere hovedaktionærer mv., fordeles den skattepligtige værdi ligeligt mellem dem, der efter formodningsreglen har haft rådighed over sommerboligen. Selvom det ifølge bestemmelsen skal være som led i et ansættelsesforhold, må det samme gælde for ikke-ansatte hovedaktionærer, jf. LL § 16A, stk. 5.¹⁰ Den skattepligtige værdi for personer omfattet af formodningsreglen nedsættes forholdsmæssigt med antallet af dage, sommerboligen har været stillet til rådighed for eller udlejet til andre personer – ansatte og ikke-ansatte¹¹. Nedslaget gives dog ikke, hvis sommerboligen udlejes til vedkommendes nærstående eller andre hovedaktionærer mv., jf. stk. 5, 4. pkt. Hovedaktionærer mv. kan således ikke opnå nedslag i værdien, når boligen bruges af personer, med hvem de i forvejen lighedeler værdien.

For både ansatte og ikke-ansatte hovedaktionærer skal værdien medregnes som personlig indkomst, jf. PSL § 3, stk. 1, som hhv. løn eller udbytte. For den skattepligtige er beskattningen altså den samme.

2.2.2.2. UNDTAGELSE VED PERSONALESOMMERHUSE

Formodningsreglen finder ikke anvendelse, såfremt sommerboligen tillige stilles til rådighed for andre ansatte i 13 uger eller mere pr. år, hvoraf mindst 8 uger skal ligge i perioden uge 22-34. Den ansatte, som har rådighed over boligen, må ikke være nærstående til arbejdsgiveren eller en ansat med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Som nærstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre, bedsteforældre, børn og børnebørn samt disses ægtefæller eller dødsboer efter nævnte personer, jf. LL § 16, stk. 5.

Hvad angår begrebet rådighed for andre ansatte, har SKAT den opfattelse, at rådighed forudsætter egentlig brug. Det er altså ikke tilstrækkeligt, at vedkommende blot har *mulighed* for at bruge sommerboligen, ligesom det er tilfældet for hovedaktionærer.¹² Dette er i tråd med, at den ”almindeligt” ansatte beskattes af egentlig brug. Det stemmer desuden overens med, at selskabets indberetningspligt, jf. § 13, stk. 2, i Bekendtgørelse om indberetningspligter¹³, kun indtræder, når ansatte *faktisk benytter* boligen.

¹⁰ Jf. JV C.A.5.16.2.2.

¹¹ Ibid.

¹² Ibid.

¹³ Jf. BEK nr. 1148 af 26. september 2013

For rådighed over disse såkaldte personalesommerhuse beskattes hovedaktionærer mv. kun af faktisk brug.

2.2.3. PERSONBILER

Lønmodtagere, der gennem ansættelsesforhold får en bil stillet til rådighed til privat anvendelse, skal beskattes af værdien af fri bil, i det omfang der ikke betales fuldt vederlag herfor, jf. LL § 16, stk. 4. Der gælder en undtagelse for særlige køretøjer, samt andre specialindrettede køretøjer, der grundet indretningen ikke er egnet som privat bil.¹⁴ Herunder falder eksempelvis kranvogne, mejetærskere osv. Privat kørsel i sådanne køretøjer beskattes efter hovedreglen i LL § 16, stk. 3. Det samme gælder for scootere og motorcykler.¹⁵ Der vil i det følgende alene blive fokuseret på almindelige biler omfattet af bestemmelsen.

I modsætning til reglerne om helårsbolig og sommerbolig henvender bestemmelsen sig ikke særligt til ansatte hovedaktionærer mv., og der gælder for disses vedkommende ingen formodningsregel eller særlig opgørelsesmetode til godets værdi. Bestemmelsen finder således anvendelse på personbiler, jf. ovenstående, som stilles til *rådighed* for den skattepligtiges *private benyttelse* af en *arbejdsgiver*. Bestemmelsen er kun direkte anvendelig, hvor der foreligger et ansættelsesforhold; skattepligten for ikke-ansatte hovedaktionærer findes i LL § 16 A, stk. 5, der henviser til § 16, stk. 3.

2.2.3.1. BESKATNING OG VÆRDIANSÆTTELSE

Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed i overensstemmelse med ovenstående, sættes til en årlig værdi på 25 % af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 % af resten, jf. LL § 16, stk. 4. Bilens skattepligtige værdi beregnes dog i alle tilfælde af mindst 160.000 kr. Til den skattepligtige værdi medregnes desuden et miljøtillæg. Ved opgørelse af bilens værdi, skelnes mellem om bilen er anskaffet højst tre år efter første indregistrering (ny bil) eller mere end tre år efter dette tidspunkt (brugt bil). For nye biler fastsættes bilens værdi til nyvognsprisen i de første tre år, regnet fra tidspunktet for bilens første indregistrering. Herefter fastsættes værdien til 75 % af bilens nyvognspris. For brugte biler fastsættes værdien til arbejdsgiverens købspris tillagt arbejdsgiverens eventuelle

¹⁴ Jf. JV C.A.5.14.1.3.

¹⁵ Jf. Skatteretten 1, s. 356.

istandsættelsesudgifter. Der skal være tale om et reelt salg, førend denne pris kan anvendes frem for de 75 % af bilens nyvognspris. Landsskatteretten fandt i SKM2002.585.LSR, at der skulle bortses fra et salg og tilbagekøb af to biler mellem to selskaber med delvis samme ejerkreds og samme direktør. Tilbagesalget skete efter henholdsvis 10 og 28 dage. Landsskatteretten udtalte, at salget var sket uden forretningsmæssig begrundelse. Der synes umiddelbart ikke at være strenge krav hertil, men med så korte tidsintervaller er det svært at sandsynliggøre forretningsmæssig begrundelse. Generelt har SKAT godkendt at anvende købsprisen ved sale-and-leaseback-arrangementer, samt i tilfælde hvor selskabet, som tidligere lejede bilen fra et koncernforbundet selskab, efter tre år køber bilen og stiller den til rådighed for samme medarbejder.¹⁶ Det forudsættes naturligvis, at salget sker på markedsvilkår.

Er bilen kun til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi forholdsmæssigt med antallet af *hele* måneder, hvori bilen ikke har været til rådighed, jf. LL § 16, stk. 4. En enkelt dags rådighed er således tilstrækkeligt til at udløse beskatning for en hel måned. Den skattepligtige værdi nedsættes i det omfang den skattepligtige har betalt vederlag til arbejdsgiveren, f. eks. betaling for rådigheden, benzin- og reparationsudgifter mv.

En skattepligtig, der har fået stillet en bil til rådighed udelukkende til erhvervmæssigt brug, skal beskattes af værdien, jf. ovenfor, hvis vedkommende benytter bilen privat, medmindre der betales dagsafgift for bilens private benyttelse, jf. Lov om vægtafgift af motorkøretøjer § 4. Betales dagsafgiften af arbejdsgiveren, beskattes den skattepligtige i stedet af værdien heraf i overensstemmelse med hovedreglen i § 16, stk. 3.

2.3. ARMSLÆNGDEPRINCIPPET

Som gennemgået i afsnit 2.1.2 er ejeren af et kapitalselskab en fra selskabet forskellig (fysisk eller juridisk) person. Disse er således i alle henseender forskellige retssubjekter, og kan på almindelig vis indgå retshandler med hinanden.

Prisfastsættelse ved samhandel mellem uafhængige parter giver ikke anledning til problemer, idet både køber og sælger ønsker at handle til henholdsvis laveste og højeste pris. Den korrekte pris anses som det, sælger kræver og det, køber vil betale. For ikke-uafhængige parter spiller de almindelige markedskræfter ikke samme afgørende rolle, hvorfor parternes transaktioner må underlægges regulering. I denne kategori falder bl.a. forholdet mellem kapitalselskab og

¹⁶ Jf. Hovedaktionæren, s. 76 ff.

kapitalejer samt koncerninterne selskaber. Også nærstående fysiske personer skal iagttage armslængdeprincippet, idet de i modsat fald risikerer, at transaktionen underlægges fiksering med utilsigtet beskatning til følge.

Armslængdeprincippet har tidligere uden udtrykelig hjemmel været indfortolket i dansk ret. Det har eksempelvis været tilfældet ved udlejning af beboelseslejligheder til nærstående. Højesteret har fundet hjemmel hertil i Statsskattelovens § 4, litra b. Fortolkningen kan relativt sikkert støttes på bestemmelsens ordlyd, hvorefter: ”*Lejeværdien af Bolig i den skattepligtiges egen Ejendom beregnes som Indtægt for ham, hvad enten han har gjort Brug af sin Beboelsesret eller ej.*” Denne praksis blev stadfæstet i SKM2002.547.H:

Skatteyderen og dennes søster havde arvet en ejerlejlighed, som blev udlejet til skatteyderens datter for en månedlig leje af 3.200 kr. Markedslejen udgjorde 4.500 kr., og Højesteret statuerede, at differencen var skattepligtig for udlejerens (skatteyderen) og fandt hjemmel hertil i Statsskatteloven § 4, litra b, 2. pkt.

Hvor nærstående personer har indgået en retshandel om leje af en beboelseslejlighed, findes således i SL § 4, litra b, hjemmel til at fikserer lejen, hvis lejen ligger under markedslejeniveauet. Når parterne ikke er uafhængige, kan hensigten bag den nedsatte leje være at opnå en skattebesparelse i forbindelse med et ønske om at give en gave til vedkommende nærstående samhandelspart. Også i andre tilfælde har skattemyndighederne forsøgt at indfortolke armslængdeprincippet, bl.a. i den omstridte U1998.548H (Gullestrup-Nielsen):

En hovedaktionær havde ydet rentefrie lån til det af ham 100 % ejede selskab. Skattemyndighederne anlagde den betragtning, at lånene ikke var ydet på armslængdevilkår, hvorfor der skulle ske rentefiksering, jf. SL § 4. Højesteret fastslog, at der ikke i SL § 4 eller andetsteds i lovgivningen var hjemmel til rentefiksering.

Højesteret tydeliggjorde behovet for at indføre en lovbestemt mulighed for fiksering af sådanne forhold. I 1998 blev der fremsat lovforslag og vedtaget lov om lovfæstelse af armslængdeprincippet, der nu findes i LL § 2, hvoraf det af stk. 1 fremgår, at

”Skattepligtige, hvorover fysiske eller juridiske personer udøver bestemmende indflydelse [...], skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlovningspligtige 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.”

Efter vedtagelsen af denne bestemmelse findes nu en lovbestemt mulighed for bl.a. rentefiksering mellem de i bestemmelsen omtalte parter. Dette medfører, at hovedaktionærer skal iagttage armslængdeprincippet i al samhandel med det af dem ejede kapitalselskab.

2.3.1. PRAKTISK IAGTTAGELSE AF PRINCIPPET

Armslængdeprincippet anviser ikke i sig selv en særlig metode for udregning af den korrekte pris. LL § 2, stk. 1, angiver, at de implicerede parter ”*skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner [...] i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.*” Der må altså henvises til sammenlignelige transaktioner med uafhængige medkontrahenter.

For udlejning findes markedislejen ved sammenligning med sammenlignelige lejemål; dvs. lejemål med samme beliggenhed, størrelse, stand osv. Hvad angår rente på lån mellem parterne må samme vurdering foretages. Det vil således afhænge af de aftalte lånevilkår, lånets størrelse, størrelse på og frekvens af afdrag, risiko osv. Lignende transaktioner med uafhængige parter kan bruges som retningslinjer, men det vil i sidste ende være op til parterne at foretage et skøn over, hvilke vilkår der for den pågældende transaktion i hvert fald ikke kan anses for at være urimelige.

3. VÆSENTLIG INDFLYDELSE PÅ EGEN AFLØNNINGSFORM

Omdrejningspunktet i dette kapitel er, hvornår en direktør eller anden medarbejder anses for faktisk at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, hvormed de omfattes af de skærpede værdiansættelsesregler i LL § 16, stk. 5 og 9. I behandlingen af hvad der skal forstås ved væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, vil fokus hovedsagligt være på fortolkning af retspraksis. Lovgivningen og juridisk litteratur bidrager kun i begrænset omfang til fortolkningen af, hvornår det fastslås, om der er tale om væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der findes i Hovedaktionæren en overfladisk gennemgang: forfatterne har (uden kildehenvisning) afskrevet Den Juridiske Vejledning uden i øvrigt at foretage en selvstændig vurdering.¹⁷ Den Juridiske Vejledning er alene udtryk for SKATs *holdning* til gældende ret. Det er et problem, når SKATs holdning ukritisk lægges til grund som gældende ret, idet Den Juridiske Vejledning dermed opnår højere retskildemæssig værdi, end den bør. For hovedaktionærer mv. gjaldt tidligere, at værdien af eksempelvis fri helårsbolig blev fastsat efter hovedreglen i LL § 16, stk. 3. Imidlertid viste det sig, at markedsløjen for de boliger, der som regel blev stillet til rådighed for skattepligtige omfattes af den nævnte persongruppe, ikke udviste den reelle friboligværdi. Dette skyldes, at der ofte er tale om boliger, for hvilke der ikke findes et reelt lejermarked.

Med vedtagelsen af de skematiske regler ved § 6 i L 2000 459 (lov om ændring af forskellige skattelove) imødegås behovet for regulering af værdifastsættelsen for netop de helårsboliger, jf. LL § 16, stk. 9, og sommerboliger, jf. LL § 16, stk. 5, som ikke med rimelighed bør omfattes af markedsløjeværdifastsættelsen i henhold til hovedreglen i LL § 16, stk. 3. Det er i denne forbindelse værd at bemærke, at det alene er for sommerboliger, jf. stk. 5, og for helårsboliger uden beboelses- eller fraflytningspligt i henhold til LL § 16, stk. 7-8, jf. LL § 16, stk. 9, at der findes en præcisering af, hvilken persongruppe, der omfattes af de skærpede regler. Det er tillige værd at bemærke, at det alene af LL § 16, stk. 5 fremgår, at der er formodning for rådighed hele året, når sommerboligen er stillet til rådighed en del af året, jf. herved SKM2002.223.TSS, nedenfor, s. 22. Nogen lignende formulering findes ikke i LL § 16, stk. 9, men en formålsfortolkning af bestemmelsen kan ikke anses at føre til andet resultat, henset til forarbejderne og baggrunden for indførelsen af disse bestemmelser, jf. SKM2001.424.LR, nedenfor, s. 21.

¹⁷ Jf. Hovedaktionæren, s. 58 sml. JV C.A.5.13.1.2.1

Der må foretages en konkret vurdering af den pågældende ansattes *samlede ansættelsesforhold*; der skal være tale om, at den pågældende *reelt* har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, og at den pågældende er ansat i selskabet. I denne forbindelse bemærkes, at selskabers bestyrelsesmedlemmer ikke omfattes af den skærpede beskatning, medmindre de er *ansat* i selskabet og *i øvrigt* har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.¹⁸ Det må tillige tillægges betydning, om ansættelsesaftalen har været individuelt forhandlet, samt om denne forhandling måtte være foranlediget af den ansatte.

Momenter, der ifølge SKAT peger i retning af, at en ansat har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, vil eksempelvis være betydelig løn, samt en hierarkisk indflydelsesrig position i selskabet, jf. JV C.A.5.13.1.2.1. Det er givet, at der ikke er tale om summariske betingelser, lige som andre forhold kan bevirke, at den pågældende har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der må dog tages hensyn til, at den pågældende vel kan indtage en lederstilling i selskabet, som dog ikke hierarkisk er særligt høj, ligesom der kan være tale om, at den pågældendes stillingsmæssige beføjelser ikke går ud over, hvad der er sædvanligt i den pågældende stilling. Man kan forestille sig en direktør, som alene indtager denne stilling af formelle årsager uden at have beføjelser, som normalt tilkommer en direktør.¹⁹ Singulære momenter, som peger i retning af væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, kan ikke alene be- eller afkræfte, at den pågældende kan anses for *faktisk* at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

På baggrund af ordlyden af § 16, stk. 9, ”væsentlig indflydelse på egen aflønningsform”, synes den logiske slutning at være, at vedkommende ansatte skal have betydelig medbestemmelse på, *hvordan* han aflønnes. Som eksempel kan den ansatte ved lønforhandling aftale en lavere løn mod i stedet at få stillet en helårsbolig til rådighed.²⁰ Tages der alene højde for bestemmelsens ordlyd, bør den ansatte her anses for at have i hvert fald nogen grad af indflydelse på aflønningsformen. Størrelsen på den ansattes løn kan vel være fastsat og ikke til forhandling, men han udøver sin indflydelse derved, at han selv vælger, om han alene vil aflønnes i rede penge eller tilsvarende med naturalier.

SKAT har ved cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 slået fast, at

¹⁸ Jf. Hovedaktionæren, s. 58.

¹⁹ Jf. herved s. 29 om SKM2005.257.LSR og s. 32 om SKM2008.1039.LSR.

²⁰ Se hertil LSR2012.11-0300916 af 05/11-12, s. 29.

”Der skal være tale om en væsentlig indflydelse på, hvordan aflønningen sker. Det er således ikke nok, at den pågældende person har indflydelse på sin aflønningsform eksempelvis ved, at den ansatte kan vælge at få en del af sin løn udbetalt i naturalier.”

Umiddelbart synes udsagnet i cirkulæret at være en smule selvmodsigende særligt henset til, at konvertering til naturalier ikke indgår som et af de af SKAT i JV C.A.5.13.1.2.1 oplyste forhold, der peger i retning af væsentlig indflydelse. I modsætning til hvad cirkulærets ordlyd indikerer, skal vurderingen ifølge JV C.A.5.13.1.2.1 foretages med udgangspunkt i, om den ansatte har væsentlig indflydelse på selskabets drift og ledelse frem for selve aflønningsformen i bogstavelig forstand.

Selvom fortolkningen ikke er direkte støttet af lovens ordlyd, stemmer den dog overens med, at reglen ifølge forarbejderne er rettet mod indflydelsesrige medarbejdere, der får stillet relativt luksuriøse boliger til rådighed, for hvilke der ikke altid findes et retvisende markedsløsniveau.²¹ Således vil den almene medarbejder, som har mulighed for at vælge fri helårsbolig som en del af lønnen, næppe kunne vælge en luksuriøs bolig uden at dette afspejles i den ansattes løn. Bestemmelsen er målrettet hovedaktionærer og ansatte, hvor der består et vist interessesammenfald mellem den skattepligtige og selskabet. Hvad der nærmere ligger heri, samt hvornår den pågældende indflydelse er væsentlig, bidrager loven ikke til.

3.1. HVAD LÆGGES TIL GRUND I RETSPRAKSIS?

I dette afsnit vil udvalgt retspraksis blive gennemgået i et forsøg på at udlede de momenter, som er tillagt vægt i bedømmelsen af, hvorvidt den skattepligtige blev anset for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform eller ej. I visse tilfælde er der tale om konkrete omstændigheder, der bevirker, at den pågældende bliver omfattet af persongruppen i LL § 16, stk. 9. Imidlertid er det formålstjenligt at gennemgå retspraksis på denne summariske måde, da det netop er de konkrete omstændigheder i det pågældende ansættelsesforhold, der må tages i betragtning, når det vurderes, om den ansatte har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

²¹ Jf. herved bemærkningerne til lovforslag L 237, Folketingsåret 1999/2000, Tillæg A, s. 6469, jf. TfS 2009, 628.

3.1.1 VÆSENTLIG INDFLYDELSE PÅ EGEN AFLØNNINGSFORM ANSET FOR AT FORELIGGE

SKM2001.424.LR

Sagen drejede sig om, hvorvidt direktøren skulle beskattes af værdien af fri helårsbolig efter LL § 16, stk. 9, hvis koncernen stillede den til rådighed for direktøren. Ligningsrådet afgav bindende forhåndsbesked om, at den øverste direktør i en koncern blev anset for at være omfattet af den personkreds, der har bestemmende indflydelse på egen aflønningsform, hvorfor den skattemæssige værdi af helårsboligen skulle beregnes efter LL § 16, stk. 9.

Der blev der lagt på, at *”direktøren sad i en højt placeret stilling, med en høj løn i størrelsesordenen over 5 mio. kr. plus andre personalegoder, og at den bolig, der var påtænkt stillet til rådighed, havde en værdi af et tocifret millionbeløb.”*. Ligningsrådet henviser i denne forbindelse til, at der for direktører og ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform gælder en formodning for, at boligen er stillet til rådighed hele året, hvis den er stillet til rådighed en del af året. Denne formodningsregel, som alene fremgår af LL § 16, stk. 5, om sommerboliger, anses således for også at gælde, når der er tale om helårsboliger. Begrundelsen for denne udvidende fortolkning er, at de skærpede regler i LL § 16, stk. 5 og stk. 9, retter sig mod den pågældende *persongruppe* og ikke selve *boligen*.

Det fremgår videre, at direktøren ikke kunne undgå den skærpede beskatning efter LL § 16, stk. 9, ved at leje helårsboligen af koncernen til den objektive markedsleje, som var baseret på en sagkyndig vurdering. Ligningsrådet henviser i sin begrundelse for afslag på denne løsning til, at en af begrundelserne for indførelsen af bestemmelsen i LL § 16, stk. 9, *”netop var at forhindre, at hovedaktionærer og andre med bestemmende indflydelse på egen aflønningsform skulle kunne udnytte, at der ikke altid findes et marked for udlejning af meget dyre boliger til en pris, der står i forhold til værdien af disse boliger.”*.

Det ses af denne udtalelse, at det ikke for de af reglen omfattede personer er et spørgsmål om, hvorvidt en eventuelt betalt husleje objektivt set er rimelig. Af LL § 16, stk. 3, fremgår, at *”Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-16, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel.”*. Når andet netop følger af stk. 4-16, er markedslejen uden betydning, idet der anvendes en objektiv beregningsregel til at fastlægge værdien.

Som det fremgår af SKM2001.424.LR, er de væsentligste momenter i bedømmelsen af, hvorvidt direktøren var omfattet af LL § 16, stk. 9, *at* der var tale om den øverste direktør i koncernen, *at* direktøren havde en høj løn, og *at* den påtænkte bolig havde en høj værdi.

Disse momenter nævnes i Den Juridiske Vejledning som forhold, der peger i retning af, at den pågældende har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Når en skattepligtig betræder en stilling som øverste direktør i en koncern, synes der at være en formodning for, at vedkommende har væsentlig indflydelse på selskabets drift og ledelse og herunder egen aflønningsform. Med en årlig løn på mere end 5.000.000,- kr. må der medfølge et stort ansvar, der ligeledes peger i retning af, at den ansatte har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Den informationssparsomme udtalelse fra Ligningsrådet i SKM2001.424.LR indeholder ingen oplysninger, der konkret taler imod dette.

SKM2002.223.TSS

Direktør D ønskede at fraskrive sig retten til at anvende de af selskabet ejede sommerboliger i Frankrig og Danmark ud over de perioder, hvor han på samme vilkår som resten af personalet faktisk brugte dem. Spørgsmålet var, om D ved at fraskrive sig rådigheden over sommerboligerne *ud over den faktiske brug* kunne undgå at blive omfattet af LL § 16, stk. 5. Det bemærkes, at spørgsmålet om rådighedsfraskrivelse må antages at være af principiel karakter for også rådighedsfraskrivelse om helårsboliger, hvorfor afgørelsen tillige inddrages under dette kapitel. Nedenstående drejer sig herefter alene om, hvorvidt D anses for at have bestemmende indflydelse på egen aflønningsform.

D var administrerende direktør i det selskab, som ejede de pågældende sommerboliger i Danmark og Frankrig. D kunne alene anvende disse på de samme vilkår, som gjaldt for alle selskabets ansatte. Sommerboligerne var erhvervet efter bestyrelsens beslutning, som blev truffet under ansvar for generalforsamlingen. D havde ikke kompetence til at indgå aftaler om køb og salg af fast ejendom, hvorfor beslutningen om erhvervelsen skete uden for D's beføjelsesområde. D ønskede at fraskrive sig *generel* rådighed over sommerboligerne, da han alene ønskede at have *brugsret* på samme vilkår, som gjaldt for det øvrige personale. D ejede ikke aktier i selskabet, og hverken hans nærstående eller han i forening med disse havde inden for de seneste 5 år været hovedaktionærer, men havde ejet højst 5 % af aktiekapitalen i denne periode. D's løn var ca. 1.100.000,- kr. D havde fri bil i 500.000 kr.'s-klassen.

Der blev henvist til bemærkningerne til L 237²², af hvilke fremgår, at en direktørtitel ikke i sig selv er nok til, at den pågældende omfattes af personkredsen. Det kræves, at der er tale om en direktør med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. I forhold til D udtalte Told- og Skattestyrelsen, at han tilhørte den gruppe, der i henhold til LL § 16, stk. 5, har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform:

”Der er herved lagt vægt på, at [D] er den øverste direktør i selskabet, [D] har en samlet løn, der er så høj, at den bekræfter, at [D] har stor indflydelse i selskabet, og [D] kan ifølge sin ansættelseskontrakt selv vælge om selskabet [...] skal købe [D]s bolig og stille den til rådighed for [D] eller ej, hvilket også tyder på, at han har bestemmende indflydelse på egen aflønningsform.”

Ligesom i SKM2001.424.LR er der i denne afgørelse lagt vægt på de objektivt konstaterbare momenter ved D's ansættelse, som gør, at D ansås for at være omfattet af personkredsen i LL § 16, stk. 5. D var administrerende direktør og havde en høj løn på 1,1 mio. kr.²³ D's løn var betydeligt lavere end den i SKM2001.424.LR pågældende direktørs; imidlertid er der ingen forhold, der taler for, at lønniveauet ikke svarer til det med direktørhvervet hørende ansvar og beføjelser. Tværtimod blev der her lagt særlig vægt på, at D ifølge ansættelseskontrakten *selv kunne vælge*, om selskabet skulle købe den af ham ejede bolig, og om selskabet herefter skulle stille den til rådighed for ham. Det er allerede i kraft af denne omstændighed, at D må anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform; om lønnen objektivt set er høj eller ej må være af underordnet betydning, når D selv kan vælge, om selskabet skal købe hans private ejendom.

En løn i denne størrelsesorden tyder imidlertid på i sig selv at være tilstrækkelig til, at der er en formodning for væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. At høj løn *i sig selv* skal være tilstrækkeligt grundlag må imidlertid forudsætte, at lønniveauet konkret er højere, end hvad der er normalt henset til ansvaret og arbejdsindsatsen for lignende direktørstillinger.

²² Jf. SKM2002.223.TSS

²³ Det er af D's repræsentant påpeget, at Højesteret ikke tillagde en aflønning i denne størrelsesorden ”nogen som helst tilsvarende signalkraft”, jf. TfS 2000.386.

SKM2005.257.LSR

Den tidligere ejer (E) af et pizzeria overdrog i oktober 2001 til et nystiftet anpartsselskab virksomheden sammen med den ejendom, fra hvilken pizzeriaet blev drevet, og hvor E boede. E indgik funktionærkontrakt med selskabet kort efter overdragelsen, af hvilken fremgår at E under ansvar for ledelsen forestår den daglige ledelse af selskabet, at E sammen med den administrerende direktør er ansvarlig for, at budgetterne overholdes, at E's vederlag er aftalt til 96.000 kr. årligt (senere ved tillæg til kontrakten ændret til 168.000 kr.), at E ud over vederlag har ret til at udtage varer til familiens forbrug, samt fri bolig med tilhørende forbrugsudgifter, fri telefon og fri bil, og at E har pligt til at bebo ejendommen, således at denne konstant er under opsyn. Ved ansættelsesforholdets ophør er der fraflytningspligt.²⁴

E har i 2002 i A-indkomst fra selskabet oppebåret 279.929 kr., og E's kone har i samme år oppebåret 174.605 kr., samlet 454.534 kr. Det fremgår, at den samlede lønsum i selskabet i 2002 var 659.511 kr. E og hans kone har således samlet oppebåret knap 70 % af den samlede lønsum.

Skatteankenævnet anså ud fra en samlet vurdering E for at være omfattet af personkredsen i LL § 16, stk. 9. Der blev blandt andet lagt vægt på, at E og ægtefællen oppebar en væsentlig del af selskabets A-indkomst.

I forbindelse med afregningen af salget af virksomheden indvilligede E i at vente med endelig afregning til 2002. E foretog private hævninger, som selskabet ikke kunne overtage, da virksomheden blev overdraget til selskabet. E foretog senere flere hævninger i virksomheden, da han mente at have et tilgodehavende. Det fremgår herefter af Skatteforvaltningens og Skatteankenævnets udtalelse, at *alene det forhold*, at E har accepteret at vente med en del af betalingen for overdragelsen af virksomheden må ”anses som usædvanligt i et almindeligt lønmodtagerforhold”. Af Landsskatterettens bemærkninger og begrundelser inddrages tillige dette forhold som begrundelse for, at E omfattes af LL § 16, stk. 9.

E har (sammen med sin ægtefælle) oppebåret en i forhold til selskabets samlede lønsum relativt høj årsløn på knap 455.000 kr. Landsskatteretten lægger i sin begrundelse vægt på, at lønnen udgør en høj andel af den samlede lønsum. Det ses tydeligt i forhold til de ovenfor refererede SKM2002.223.TSS og SKM2001.424.LR, at E's løn ikke i sig selv er høj. E's løn tillægges af

²⁴ Disse vilkår er af E under sagen påberåbt som begrundelse for, at beskatningsværdien skal fastsættes efter Ligningsrådets satser med fradrag af 30 % i henhold til LL § 16, stk. 7.

Skatteankenævnet betydning derimod, fordi den udgør en væsentlig del af selskabets A-indkomst. Dette taler således for, at en objektivt set høj løn i sig selv ikke er afgørende, idet lønniveauet skal vurderes i forhold til det medfølgende ansvar og selskabets økonomiske position i øvrigt.²⁵

Landsskatteretten lægger desuden særlig vægt på, at E har haft adgang til at foretage hævninger i selskabet til dækning af private udgifter. Det fremgår videre af ansættelseskontrakten, at E har ansvaret for den daglige ledelse samt ret til at udtage varer til familiens forbrug. Selvom E formelt ikke er direktør, svarer hans beføjelser til direktørens i de ovenfor refererede afgørelser. På baggrund af E's reelle ansvar og beføjelser er det ikke overraskende, at Landsskatteretten anser ham for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Afgørelsen viser, at der skal foretages en konkret vurdering på baggrund af hele ansættelsesforholdet.

Afgørelsen kan sammenlignes med SKM2011.242.HR, hvor den skattepligtige (A) ej heller var hovedaktionær eller direktør, men ansås for omfattet af LL § 16, stk. 9. A beboede en selskabsejet ejendom, der på A's foranledning var renoveret for over 11 mio. kr. A betalte 1.500 kr. til 2.000 kr. i månedlig leje. Desuden kunne A uden problemer anvende ca. 300.000 kr. af selskabets midler til smykker, kjole mv. til sit bryllup. A's beføjelser kan sammenlignes med E's, der i højere grad svarer til en ejers beføjelser. Afgørelsen viser ikke meget om de øvre grænser for indflydelsen, da der var tale om helt ekstraordinære omstændigheder, der åbenlyst peger i retning af væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

SKM2007.713.H

D var administrerende direktør og bestyrelsesmedlem i V, der som datterselskab indgik i et større koncernfællesskab. D var involveret i bestyrelse og/eller direktion i en stor del af koncernens selskaber.

Told- og Skattestyrelsen udtalte i sin indstilling til Ligningsrådet, som tiltrådte, at

"afgrænsningen af den i § 16, stk. 9, omfattede personkreds beror på en konkret skønmæssig vurdering af samtlige forhold i ansættelsesforholdet, hvor det afgørende

²⁵ Dette står i kontrast til udtalelsen i den netop refererede SKM2002.223.TSS, hvor Told- og Skattestyrelsen netop lægger vægt på, at der tale om en *objektivt set* høj løn.

er, hvorvidt den pågældende har væsentlig indflydelse på selskabets ledelse og dermed på egen aflønningsform.”

Det var herefter Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at D var omfattet af denne gruppe, idet D var den øverste direktør i V, at D havde en samlet høj løn, at der var tale om en bolig i en dyr prisklasse og at D selv kunne vælge, om han ønskede at gøre brug af vilkårene om fri bolig. Landsskatteretten stadfæstede Ligningsrådets bindende forhåndsbesked og lagde særlig vægt på, at D var administrerende direktør i V, hvorfor D som udgangspunkt er omfattet af ordlyden i LL § 16, stk. 9. Landsskatteretten begrundede herefter sit resultat med, at der ikke i sagen ses at være konkrete holdepunkter for at fravige dette udgangspunkt, da D ikke havde beboelsespligt, og da D havde ret til årlig genforhandling om fri bolig.

D indbragte herefter sagen for landsretten²⁶. Landsretten anfører i sin begrundelse, at:

”D er og har siden 1997 været administrerende direktør i V A/S, i hvilket selskab han tillige er partner. Han er bestyrelsesmedlem såvel i dette selskab som i de to moderselskaber, S1 A/S og S2 A/S samt flere datterselskaber. Han er derudover både bestyrelsesmedlem og ejer af 10 % af aktiekapitalen i selskabet S3 A/S, der ejer 10 % af aktiekapitalen i S2 A/S. Hans grundløn som administrerende direktør udgør 1.400.000 kr., hvortil kommer bonus, og han har arbejdsgiverbetalt bolig med en månedlig husleje, der overstiger 20.000 kr.”

Det er tillige lagt til grund, at D's aflønning forhandles individuelt med S1 A/S, og at vilkåret om fri bolig blev indsat i ansættelseskontrakten på D's eget initiativ, og at D selv kunne træffe bestemmelse om boligen og dens beliggenhed.

Det fremgår blandt andet af D's forklaring i landsretten, at lønnen på 1.400.000 kr. svarer til en gennemsnitlig direktørløn i en virksomhed af tilsvarende størrelse.

Skatteministeriet gjorde gældende, at D ud fra såvel en ordlyds- som formålsfortolkning måtte anses for at være omfattet af persongruppen i LL § 16, stk. 9; ordlydsfortolkningen fører til, at D må anses for at være omfattet, medmindre han konkret ikke har indflydelse som en direktør. Heraf udledes det ganske væsentlige, at en sædvanlig direktørstilling angiver normen for, hvor væsentlig indflydelsen skal være. Derudover var D's ansættelsesforhold resultatet af en individuel forhandling mellem D og den administrerende direktør i moderselskabet S1 A/S. Vilkaeret om fri bolig var indsat på D's initiativ, og boligen var en villa på 300 m² på en attraktiv

²⁶ SKM2006.506ØLR

adresse til en årlig leje på 240.000 kr. Herudover anføres det, at de øvrige partnere i V forhandler løn med D, og ikke med S1 A/S.

Landsretten tog Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge. Højesteret tiltrådte herefter af de grunde, der var anført i landsretten, at D efter sin stilling og position i V, måtte anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, og at han derfor er omfattet af LL § 16, stk. 9. Det er lagt til grund, at *allerede fordi* D var direktør i selskabet, var han som udgangspunkt omfattet af personkredsen. Det fremgår, at udgangspunktet *kan* fraviges, hvis der er konkrete holdepunkter for at antage, at der ikke er tale om reelle direktørbeføjelser og reelt direktøransvar. Det fremgår, at D's løn svarer til gennemsnittet for en direktør i tilsvarende stilling, hvorfor lønnen forudsættes at afspejle de med hvervet følgende forpligtelser og ansvar. Skatteministeriet gjorde for landsretten gældende, at en *sædvanlig direktørstilling* angiver normen for, hvor væsentlig indflydelsen skal være, for at den pågældende omfattes af reglen i LL § 16, stk. 9. Først *herefter* foretages en helhedsvurdering af ansættelsesforholdet, hvor de konkrete holdepunkter, der taler for, at der ikke er tale om reelle direktørbeføjelser og reelt direktøransvar vurderes. Dette kunne tyde på, at bevisbyrden for direktører i realiteten vendes, så det er direktørerne, der skal bevise, at de ikke er omfattet af bestemmelsen.

Der er tillige af Skatteministeriet lagt til grund, at D's løn på 1.400.000,- kr. er "meget høj"; Landsretten lægger derimod vægt på, at lønnen er individuelt forhandlet med S1 A/S, og ikke er resultatet af overenskomst eller lignende. Det er altså ikke den høje løn, landsretten lægger vægt på, men derimod, at lønnen er *forhandlet individuelt*. Dette er i overensstemmelse med cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001, hvorefter personer med væsentlig indflydelse på selskabet via høj overordnet stilling tillige må anses for omfattet af bestemmelsen. Stillingen som øverste direktør i V sammenholdt med, at D (som den eneste i V) forhandlede løn direkte med moderselskabet, at vilkåret om fri bolig var indsat på *D's eget initiativ*, og at D selv kunne træffe bestemmelse om boligen og dens beliggenhed, gjorde, at D blev anset for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, hvorfor han var omfattet af LL § 16, stk. 9.

SKM2010.415.LSR

S er svensk statsborger og administrerende direktør i det danske selskab G1 A/S. S var på selskabets hjemmeside angivet som CEO, og han skulle ifølge ansættelseskontrakten rapportere direkte til bestyrelsen samt deltage i bestyrelsesmøder. S' årsløn udgjorde mere end 1.100.000,- kr. plus andre personalegoder, herunder fri bolig og bil. S og dennes familie var bosat i Sverige,

og han fik i forbindelse med ansættelsen stillet en bolig til rådighed af selskabet. Boligen, der var beliggende i Danmark, var valgt af selskabet og stillet til rådighed for S ud fra en betragtning om, at den var billigere end et hotelværelse, og for at S havde mulighed for at arbejde hjemmefra. Boligen tjente da også alene dette formål, idet S tog hjem til sin familie i Sverige i weekender og ferier, samt når der i øvrigt var mulighed herfor. Boligen var 60 m² og ikke luksuriøs.

Selskabet lejede boligen fra en uafhængig tredjemand, hvorfor både Skatteankenævnet og Landsskatteretten med rette fastslår, at der findes en objektiv markedsleje, som S skal beskattes af. Begge instanser tager dog tillige stilling til, om S anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, hvilket i begge tilfælde besvares bekræftende. Det fastslås, at en direktør som udgangspunkt er omfattet af personkredsen, medmindre han konkret ikke har indflydelse som en direktør. Det er antaget, at en *sædvanlig direktørstilling* er normen for, hvor væsentlig indflydelsen skal være.²⁷ Det forudsættes af Skatteankenævnet og Landsskatteretten, at en almindelig direktør med sædvanligt ansvar og beføjelser i et givent selskab generelt har den på aflønningsformen påkrævede væsentlige indflydelse. Fortolkningen stemmer overens med de af Højesteret tiltrådte udtalelser i SKM2007.713.H.

S har anført, at han ikke har haft indflydelse på valget af den ikke-luksuriøse bolig, og at hans løn i øvrigt forhandles på samme vilkår som for andre ansatte. Landsskatteretten fastslår, at S har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, fordi han er direktør, og der i denne konkrete situation ikke er nogle forhold, der skulle "*indskrænke klagerens beføjelser*". S gør gældende, at en direktørtitel i sig selv ikke er tilstrækkeligt til, at en medarbejder skal anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Dette stemmer overens med SKATs cirkulære af 2. januar 2001, men der tegner sig imidlertid et billede af, at hensigten med formuleringen ikke har været at udelukke sædvanlige direktører fra definitionen; det tyder derimod på at, direktører *som udgangspunkt* er omfattet af bestemmelsen, *medmindre* konkrete forhold taler mod det, jf. SKM2007.713.H og afsnit 3.2.1 nedenfor.

Landsskatterettens afgørelse er således i tråd med SKM2001.424.LR og SKM2002.223.TSS. Der var, som i dette tilfælde, tale om sædvanlige direktørstillinger, hvor ingen konkrete forhold indskrænkede direktørernes ansvar og beføjelser. I disse tre domme lægges der således vægt på samme forhold, der samlet kan betegnes som hørende til sædvanlige direktørstillinger; det vil

²⁷ Tilsvarende formulering anvendtes i SKM2007.713.H.

sige høj løn, hierarkisk høj stilling, stort ansvar og indflydelse på selskabets ledelse. SKAT har i disse afgørelser lagt vægt på, at den pågældende bolig havde høj værdi, hvilket har naturlig sammenhæng med, at bestemmelsens formål er, at sådanne boliger omfattes af den skærpede beskatning. Boligen i denne afgørelse er ikke luksuriøs, og den månedlige husleje er ikke høj. Det kan synes unødvendigt at lade så almindelige boliger omfattes af bestemmelsen, men i kraft af at bestemmelsen relaterer sig til *personkredsen* og ikke selve *boligen*, bør der ikke gøres forskel på baggrund af boligen. Af samme grund bør SKAT ikke tillægge boligens eventuelt høje værdi selvstændig vægt, men det kan bidrage som fortolkningsmoment, hvor andre forhold taler imod direktørens indflydelse. Der kan her gøres forskel på direktører og andre ansatte. Hvis en almindeligt ansat som udgangspunkt ikke omfattes, medmindre han konkret har indflydelse og beføjelser som en direktør, kan det tale for den ansattes væsentlige indflydelse på aflønningsformen, hvis han har rådighed over en særligt luksuriøs bolig.

LSR2012.11-0300916 af 05/11-12

D var administrerende direktør i V2 A/S, hvor han havde sin daglige arbejdsgang. Direktøren i søsterselskabet V1 A/S fratrådte sin stilling. Af selskabsretlige årsager blev D i 2006 indsat i en ulønnet direktørstilling i V1, hvor D efter egen forklaring havde som eneste opgave at underskrive årsregnskabet. Først i 2011 opnåede D faktisk ansættelse i V1. 80 % af D's samlede løn betaltes fortsat af V2, hvor han stadig fungerede som reel direktør, mens de sidste 20 % betaltes af V1. Selskabet bestod af tre afdelinger, og D havde efter egen forklaring ikke nogle beføjelser i to af disse. Ledelsen i den sidste afdeling blev varetaget af en anden ansat. D ejede ikke aktier i selskabet, men skulle månedligt rapportere økonomiske nøgletal til ledelsen i moderselskabet samt søge dennes godkendelse, før D kunne ansætte nye medarbejdere. D er tysk statsborger, og flytningen til Danmark var alene begrundet i private forhold.

D indgik en Managers Contract med V1, hvoraf det fremgik, *at* han havde ret til at virke på selskabets vegne, *at* han skulle varetage opgaverne og ledelsen i det danske selskab, *at* han alene kunne repræsentere og tegne selskabet, og *at* nogle dispositioner krævede accept fra ledelsen, men eksempelvis likvidation og salg af selskabet hørte under D's beføjelser. Ifølge kontrakten havde D ret til at få stillet fri bolig til rådighed mod tilsvarende nedgang i løn. D var i valget af bolig kun begrænset derved, at boligens areal og månedlige husleje ikke måtte overstige 180 m² og 21.000 kr.

Landsskatteretten har lagt afgørende vægt på, at D's beføjelser ifølge kontrakten var sædvanlige for en direktør og derved *ikke* indskrænkede som forklaret af D. Der er endvidere lagt vægt på, at D har haft indflydelse på, hvorvidt fri bolig skulle indgå i hans ansættelsesforhold, og at lønnen er reguleret efter den valgte bolig. Det kan synes besynderligt, at Landsskatteretten tillægger det vægt, at D kan vælge at få en del af lønnen betalt i naturalier, når SKATs cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 har fastslået, at dette forhold *ikke* medfører væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Det ville umiddelbart være mere nærliggende at inddrage D's indflydelse på valg af bolig samt det til huslejen høje rådighedsbeløb i vurderingen.

D anførte, at sagen var sammenlignelig med SKM2008.1039.LSR, hvor en registreret direktør ikke havde nogle egentlige direktørbeføjelser.²⁸ Han var alene registreret som direktør af selskabsretlige årsager, og arbejdet havde nærmere karakter af en almindelig lederstilling. Problemet er dog den indgåede direktørkontrakt: D *fremstår* som direktør med sædvanligt ansvar og beføjelser med en dertil hørende passende løn. Det er klart, at en underskrevet kontrakt vægter højere end en forklaring om det modsatte. På baggrund af SKM2007.713.H har direktører formodningsvist væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, medmindre konkrete omstændigheder taler for det modsatte. Når D *faktisk* har indgået en kontrakt, der *netop* tillægger ham sædvanlige direktørbeføjelser, må det kræve ganske faste holdepunkter, der taler for det modsatte, hvis han ikke skal anses for at have sådanne sædvanlige direktørbeføjelser. Såfremt kontrakten udelades af forholdet, og D's forklaring i stedet lægges til grund, er situationen en anden: D's beføjelser er i høj grad indskrænkede, og arbejdet har karakter af en lederstilling, der er underlagt instruktioner fra ledelsen. D får en høj løn på over 1.500.000 kr., men de 80 % stammer fra arbejdet som administrerende direktør i V2. Samlet giver det en månedsløn på omtrent 25.000 kr. for arbejdet i V1. Det er tidligere i SKM2010.415.LSR kritiseret, at SKAT lægger vægt på blot boligens værdi, men her (hvor konkrete omstændigheder netop taler imod D's væsentlige indflydelse) giver det mening at inddrage forholdet. En almindelig lønmodtager uden væsentlig indflydelse på selskabets drift ville næppe få tildelt en bolig med så høj værdi, hvilket derfor bør tillægges vægt. I denne situation skal det ses i relation til, at D som nævnt er administrerende direktør i søsterselskabet V2, hvilket i sig selv kan være problematisk, jf. SKM2009.403.LSR.²⁹

²⁸ Se om SKM2008.1039.LSR s. 32.

²⁹ Jf. tillige afsnit 2.2.

For en leder med de af D forklarede beføjelser må det dog anses for tvivlsomt, om boligens værdi alene bør statuere væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, når værdien af fri bolig i øvrigt modsvares af en konkret lønnedgang.³⁰

3.1.1.1. SAMMENFATNING

Der må skelnes mellem direktører og andre ansatte, når den væsentlige indflydelse på egen aflønningsform skal vurderes, da der gælder en formodningsregel om, at direktører har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, jf. herved SKM2007.713.HR. Denne formodningsregel er tillige gjort gældende i SKM2010.415.LSR. Der kræves konkrete holdepunkter førend direktører ikke faktisk har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform; det er den pågældende direktør, der må bevise, at der er sådanne holdepunkter til stede, som gør, at han ikke har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. For andre ansatte gælder ingen formodningsregel, og der skal i stedet konstateres konkrete momenter, der viser, at de har væsentlig indflydelse på aflønningsformen.

Det er i cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 og den gennemgåede retspraksis fastslået, at indflydelse på hvordan løn skal udbetales ikke gør, at den ansatte er omfattet af bestemmelsen. Selvom den ansatte kan vælge, at en del af lønnen skal udbetales i naturalier, omfattes vedkommende ikke på blot dette grundlag. Det forudsætter i stedet, at den ansatte har indflydelse på selskabets drift og ledelse som en *sædvanlig direktør*. Det er således en *sædvanlig direktørstilling*, der angiver normen for, hvor væsentlig indflydelsen skal være, jf. SKM2007.713.HR og SKM2010.415.LSR. Dette stemmer overens med, at direktører som udgangspunkt omfattes af reglen, medmindre de faktisk ikke har direktøransvar og –beføjelser. Af den her gennemgåede praksis kan henvises til LSR2012.11-0300916 af 05/11-12, hvor direktøren efter egen forklaring var kraftigt begrænset med hensyn til ansvar og beføjelser vedr. selskabets drift. Direktøren ansås for omfattet grundet den af ham tiltrådte ansættelseskontrakt, der tillagde ham sædvanlige direktørbeføjelser. Når Landsskatteretten lægger særlig vægt på kontrakten, kan det tolkes som om, at direktøren *uden* kontrakten *ikke* kunne anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

For andre ansatte end direktører afgøres spørgsmålet af, om de beviseligt har *egentlige direktørbeføjelser*. Den på området sparsomme retspraksis er ikke til megen hjælp, idet der kun

³⁰ Se hertil ovenfor under SKM2010.415.LSR, s. 27.

ses to offentliggjorte afgørelser (SKM2005.257.LSR og SKM2011.242.HR), hvor var tale om andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Fælles for begge afgørelser er, at den pågældende udøvede indflydelse som ikke blot en direktør, men som en ejer. De oppebar en i forhold til selskabets samlede lønsum høj løn, og begge havde mulighed for at foretage private hævnninger i selskabet. Det er således ikke muligt at udlede noget præcist om bestemmelsens grænser, men det kan dog konkluderes, at beføjelser og ansvar skal vurderes i forhold til en sædvanlig direktørstilling. For sådanne ansatte kan eksempelvis boligens værdi inddrages, særligt set i forhold til om eventuelle månedlige betalinger eller lønnedgang konkret modsvarer værdien af fri bolig. Derudover skal den direkte indflydelse i selskabet vurderes. I SKM2005.257.LSR havde medarbejderen ansvaret for den daglige ledelse og på lige fod med den administrerende direktør ansvaret for overholdelse af budgetterne og havde desuden ret til at udtage varer til privat brug – en beføjelse, der normalt kræver en ikke uvæsentlig grad af indflydelse.

3.2.1. VÆSENTLIG INDFLYDELSE PÅ EGEN AFLØNNINGSFORM IKKE ANSET AT FORELIGGE

SKM2008.1039.LSR

D var udstationeret fra S2 for at tiltræde stillingen som direktør i S1 A/S. S1 var et helejet datterselskab af S3, som var ejet af den norske stat. D var ikke medlem af bestyrelsen i S1, ligesom hverken D eller hans familie ejede aktier i nogle af selskaberne.

D var administrerende direktør i S1, og hans grundløn udgjorde 2.000.000 norske kr. samt bonus, som højst kunne udgøre to måneders løn. D kunne tillige få stillet bil til rådighed, hvis han ønskede det, og derudover stillede S1 bolig til rådighed for D. Der var tale om en treværelses møbleret lejlighed til månedlige leje på 14.500 kr.

D's løn og personalegoder blev forhandlet én gang årligt med bestyrelsen for S1; disse forhandlinger foregik på samme måde som for alle funktionærer i S1, og lønnen var ansat ud fra de af S3 (moderselskabet) fastsatte retningslinjer.

D oplyste, at en stor del af hans arbejde bestod af at rapportere op ad i koncernen; lokal kommunikation i Danmark skulle først godkendes af S3. D havde ikke kompetence til at ansætte eller afskedige medarbejdere uden først at forelægge dette for bestyrelsen i S1. Personalelønninger blev fastlagt af D, som dog først måtte forelægge disse til godkendelse hos bestyrelsen.

D anmodede inden sagens behandling i Landsskatteretten en advokat om at vurdere hans ansættelseskontrakt. Advokaten konkluderede, at D's ansættelseskontrakt manglede de sædvanlige karakteristika fra en direktørkontrakt, at D's almindelige ret til at ansætte og afskedige personale var indskrænket, at D stort set ikke havde indflydelse på egne lønforhold, at D's stilling som direktør ikke medførte en væsentlig forbedring eller ændring af hans løn- eller ansættelsesvilkår, at D's anmeldelse som direktør hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen alene var begrundet i selskabsretlige forhold og ikke var udtryk for hans reelle stilling i selskabet, at S1 betragtedes og behandledes som en afdeling i koncernen, hvorfor D betragtedes som afdelingsleder, der ikke har de med direktørhvervet medfølgende beføjelser eller ansvar, og endelig at D ikke kunne tegne S1 på egen hånd, og månedligt skulle foretage omfattende rapportering til moderselskabet.

Skatterådet lagde vægt på det umiddelbart konstaterbare, at D var direktør og derfor som udgangspunkt omfattet af LL § 16, stk. 9. Skatterådet fandt ikke, at der var oplysninger om forhold, der kunne begrunde det modsatte. Der blev herved lagt vægt på, at D var øverste direktør i S1, samt størrelsen af hans løn og øvrige goder. Det blev af D anført, at han ikke havde indflydelse på, om han skulle have boligen stillet til rådighed eller ej; imidlertid fremgik det af spørgsmålet³¹, som var indgivet til bindende svar, at man *overvejede* at give D mulighed for at vælge, om han ville have stillet boligen til rådighed. Skatterådet anfører i denne forbindelse, at det dermed ikke er *udelukket*, at D *kunne* forhandle sig frem til, at han skulle have stillet boligen til rådighed, hvilket konkret talte for, at han havde væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. At D ikke selv frit kunne bestemme løn og ansættelsesforhold blev ikke tillagt afgørende betydning. Skatterådet henviste til den ovenfor gennemgåede SKM2007.713.HR, hvor bl.a. det forhold, at direktøren selv kunne træffe bestemmelse om boligen og dens beliggenhed gjorde, at han blev anset for at have bestemmende indflydelse på egen aflønningsform.

Det blev af D lagt til grund, at han var ansat på samme vilkår som selskabets øvrige funktionærer, og at alternativet til boligen var, at selskabet skulle betale for hotelophold, idet S1 efter ansættelseskontrakten var forpligtet til at stille overnatningsmulighed til rådighed for

³¹ ”Vil det ændre besvarelsen af spørgsmål 1, såfremt [D] kan vælge ikke at få den frie bolig stillet til rådighed og i stedet få et tillæg til sin kontante løn?” Spørgsmål 1 vedrørte, om D i sin egenskab af direktør var omfattet af personkredsen i LL § 16, stk. 9.

D i forbindelse med udstationeringen i Danmark. D anfører herefter, at størrelsen af lønnen og personalegoderne ikke kan tillægges betydning for, om han havde væsentlig indflydelse eller ej; størrelsen på lønnen og goderne udgjorde henholdsvis 2.000.000 N.kr. og 174.000,-, og dette kunne ikke anses for at være usædvanligt for en administrerende direktør i et selskab med ca. 420 ansatte. Videre anførtes til støtte for påstanden:

”At en høj løn skulle indikere en væsentlig indflydelse i selskabet vil kun være tilfældet, såfremt lønnen ikke står i et rimeligt forhold til ansvaret for driften, samt den ydede arbejdsindsats. Dette er på ingen måde tilfældet i denne sag. Det er ikke korrekt, at en administrerende direktør altid er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9. At dette skulle være tilfældet fremgår hverken af lovens ordlyd eller cirkulæret. Dette beror på en konkret vurdering.”

Det var af Skatterådet bemærket, at der ikke fandtes offentliggjorte afgørelser, hvor den øverste direktør i et selskab ikke var blevet anset for at have en væsentlig indflydelse på egen aflønningsform – som svar herpå og til støtte for påstanden henviste D til to ikke-offentliggjorte kendelser fra landsskatteretten.³²

Det er videre lagt til grund, at en ansat ikke bliver omfattet af LL § 16, stk. 9, alene ved, at den ansatte kan vælge at få en del af sin løn udbetalt i naturalier; i denne sag derved, at det overvejedes, om D skal have adgang til at vælge, hvorvidt han vil have et tillæg til sin kontante løn i stedet for at få stillet boligen til rådighed. Landsskatteretten anså D for som udgangspunkt at være omfattet af persongruppen i LL § 16, stk. 9. Imidlertid måtte D efter en *konkret vurdering* anses for ikke at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der blev lagt vægt på oplysningerne om D's ansættelsesforhold og ledelsesbeføjelser, herunder at rådigheds- og ledelsesbeføjelser ansås at være indskrænkede i forhold til en sædvanlig direktørkontrakt, og at han i det hele blev anset for at indtage en almindelig lederstilling. Landsskatteretten lagde endelig vægt på, at den bolig, som var stillet til rådighed, var en treværelses lejlighed, der ikke var specielt luksuspræget.

Der var i denne sag tale om en person, som umiddelbart opfylder betingelserne for at være omfattet, da han har en høj løn med personalegoder, høj overordnet stilling mv. Det fremgår af cirkulære 1 af 2. januar 2001, at en direktørtitel ikke i sig selv er nok til at fastslå, at der er væsentlig indflydelse på egen aflønningsform ligesom det faktum, at den pågældende kan

³² Disse ikke-offentliggjorte kendelser gennemgås nedenfor, s. 38 og 41.

vælge at få en del af sin løn udbetalt i naturalier ej heller er tilstrækkeligt. Den konkrete vurdering af D's ansættelsesforhold, herunder særligt de indskrænkede beføjelser, og det faktum, at der ikke var tale om en særligt luksuriøs bolig, medførte, at han ikke blev anset for at være omfattet af persongruppen i LL § 16, stk. 9.

Som resultaterne fremgår i SKM2002.223.TSS, SKM2007.713.HR og SKM2010.415.LSR, skulle D i SKM2008.1039.LSR umiddelbart være omfattet, da der tillige var tale om en høj løn (2.000.000 N.kr.), personalegoder og titel som administrerende direktør. Det ses imidlertid, at Landsskatteretten her lader de konkrete holdepunkter afkræfte formodningsreglen ganske i tråd med cirkulære 1 af 2. januar 2002 – en direktørtitel skal *ikke* i sig selv være tilstrækkeligt grundlag for at statuere væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, ligesom valgfrihed med hensyn til aflønningens *form*, hvor en del af lønnen skal udbetales i naturalier, *ikke* skal være tilstrækkeligt grundlag for at statuere væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

Den eneste af de gennemgåede afgørelser, hvor den pågældende (næsten) formår at afkræfte formodningen for væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, er LSR2012.11-0300916 af 5. november 2012. Her var direktøren efter sin egen forklaring kraftigt begrænset med hensyn til ansvar og beføjelser, men ansættelseskontrakten tillagde ham sædvanlige direktørbeføjelser. Som bemærket ovenfor under gennemgangen ville klager i denne sag muligvis være undtaget fra personkredsen, såfremt direktørkontrakten ikke eksisterede.

SKM2010.413.LSR

D var oprindeligt ansat som administrerende direktør i to finske datterselskaber S2 og S3, men blev efterfølgende udstationeret til det danske moderselskab S1 A/S som salgs- og marketingsdirektør. Hans ansættelse i de to finske selskaber blev sat i bero i den tid, han var udstationeret til Danmark. På selskabets hjemmeside var D angivet som værende en del af direktionen med ansvar for salg og marketing, men D blev dog ikke anmeldt som direktør til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. D skulle referere direkte til den administrerende direktør i S1. Hans månedlige løn udgjorde i udstationeringsperioden knap 210.000 kr. plus en række personalegoder. Boligen, der blev stillet til rådighed, blev erhvervet af S1 forud for D's ankomst til Danmark. D havde forinden fået forevist ejendommen, men han havde ikke indflydelse på valget af bolig, idet den primære årsag til valget af netop denne bolig var, at beliggenheden var ideel i forhold til arbejdspladsen og derfor kunne anvendes som bolig for fremtidige

udstationerede medarbejdere. Boligens areal udgjorde 143 m² og var ganske pæn, men ikke udpræget luksuriøs.

Efter et års ansættelse medførte en organisationsændring i koncernen, at D's ansvarsområde blev delt op i to selvstændige enheder, hvorefter D's ansvarsområde indskrænkedes til kun at omfatte det ene af disse. Ændringen medførte, at D skulle referere til den efter ændringen på området ansvarlige, som herefter refererede til den administrerende direktør. Som følge af ændringen mistede D en del af sine lederbeføjelser. D var ikke medlem af bestyrelsen, og han hverken direkte eller indirekte ejede eller havde ejet aktier i selskabet. D havde ikke tegningsret eller beføjelse til at ansætte eller afskedige medarbejdere.

D var desuden tidligere blevet beskattet efter Kildeskattelovens § 48E, ifølge hvilken det er en betingelse, at den skattepligtige ikke har eller inden for de seneste fem år forud for ansættelsen har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, med hvilken ansættelsesforholdet er indgået, jf. § 43, stk. 2, litra i.

SKAT lagde i overensstemmelse med SKM2007.713.HR til grund, at en sædvanlig direktørstilling er normen for, hvor væsentlig indflydelsen skal være. SKAT noterer ganske korrekt, at D som udgangspunkt er omfattet af bestemmelsen, medmindre D konkret ikke har indflydelse som en direktør. Til støtte for påstanden om, at D er omfattet, gør SKAT alene gældende, *at D har indgået en efter SKATs mening almindelig direktørkontrakt, at lønpakken er opdelt i flere forskellige poster, at D under ansættelsesforholdet ikke må arbejde for andre, at der er taget højde for løn i forbindelse med sygdom, og at der ikke er krav om, at andre skal godkende rejsebilag.* Det er svært at se, i hvilket omfang de nævnte momenter skulle pege særligt i retning af at der er tale om en sædvanlig direktørstilling. Det er vel for de fleste almindelige ansættelseskontrakter tilfældet, at der f.eks. er taget stilling til løn i forbindelse med sygdom, og at lønpakken kan være opdelt i forskellige poster. SKAT har desuden lagt vægt på, at det ikke var påvist, at D var blevet pålagt at tage bolig i ejendommen. Efter cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 taler det ikke for væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, at den skattepligtige kan vælge at få en del af sin løn udbetalt i naturalier. Det bør herefter ikke tillægges vægt, at vedkommende *ikke* er blevet pålagt at bebo ejendommen. Omvendt kan det tale imod væsentlig indflydelse, hvis den skattepligtige faktisk *er* blevet pålagt at bebo ejendommen, jf. herved Landsskatterettens afgørelse af 16/04-2004 nr. 2-1-1905-0374, s. 41 nedenfor.

Omstændighederne i afgørelsen synes sammenlignelige med SKM2008.1039.LSR, hvilket tilsvarende var gjort gældende af D. Fælles for afgørelserne er, at de skattepligtige er direktører, men de konkrete omstændigheder viser, at de ikke faktisk har den nødvendige indflydelse og beføjelser.

Af sammenlignelige forhold nævnes, at D ikke havde ret til at ansætte og afskedige medarbejdere, at D ikke tog del i bestyrelsesarbejdet, idet han rapporterede opad, at D blot ledte én bestemt afdeling i selskabet, at D ikke havde tegningsret, og at D's direktørtitel alene skyldtes selskabsretlige forhold.

Den eneste direkte sammenlignelige forskel, som SKAT har gjort gældende, var, at D ikke skulle have godkendt rejsebilag, hvilket i SKM2008.1039.LSR var den omvendte situation. Når D overordnet ses at have så indskrænkede beføjelser, skal alene dette forhold ikke medføre, at han anses for at have sædvanlige direktørbeføjelser.³³ D modtog en høj løn, men som tidligere anført bør dette alene tale for væsentlig indflydelse på aflønningsformen, såfremt lønnen overstiger det til stillingen medfølgende ansvar og arbejdsindsat, hvilket også gøres gældende af D. Beskatning efter kildeskatteloven § 48E, forudsætter, at D ikke direkte eller indirekte har eller har haft væsentlig indflydelse på selskabet. D bemærker, at vurderingen af om han har væsentlig indflydelse på selskabet må anses for at være den *samme vurdering*, som skal foretages i forhold til, om han har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform efter LL § 16, stk. 9. Udsagnet kan støttes af, at den i LL § 16, stk. 9, nævnte indflydelse relaterer sig til den skattepligtiges indflydelse på selskabets drift og ledelse. Landsskatteretten medgiver, at vurderingen er den samme, hvorfor de to bestemmelser udelukker hinanden. Desuden lægger Landsskatteretten vægt på oplysningerne om D's indskrænkede beføjelser. Når en direktør formodningsvist omfattes af bestemmelsen, synes de momenter, der kan afkræfte formodningen, på baggrund af nærværende afgørelse og SKM2008.1039.LSR, at omfatte følgende:

- direktørens adgang til at ansætte om afskedige medarbejdere er indskrænket,
- direktøren kan ikke tegne selskabet,
- direktøren deltager ikke i bestyrelsesarbejdet, men rapporterer i stedet op ad i selskabet/koncernen, og

³³ Situationen synes endvidere sammenlignelig med LSR af 05/11-12, journalnr. 11-0300916, såfremt der ses bort fra den af direktøren indgåede kontrakt, som tillægges betydelig vægt.

- direktørens ansvar svarer i højere grad til det for en lederstilling sædvanlige ansvar.

Det kan ej heller anses for uvæsentlig, om den pågældende bolig er luksuriøs og af særlig høj værdi, om end det for så vidt er uden betydning, da bestemmelsen relaterer sig til *personkredsen* og ikke *boligen*. Dette må dog antages kun at være tilfældet, hvor der er andre konkrete omstændigheder, der peger i retning af, at direktøren *ikke* har den krævede væsentlige indflydelse på egen aflønningsform. Har direktøren af egen drift søgt at inddrage fri bolig i sin aflønning, eller pålægges han at bebo ejendommen kan dette tillige indgå som et moment i vurderingen.

Tilsvarende omstændigheder og resultat forelå i SKM2010.536.SR.

Landsskatterettens ikke offentliggjorte afgørelse af 6. november 2011 (2-7-1905-0492)³⁴

I denne afgørelse, der af skatteyderen i SKM2008.1039.LSR blev henvist til som værende sammenlignelig, ønskedes bindende svar på, om D i sin egenskab af direktør for datterselskabet A var anset for at være omfattet af persongruppen i LL § 16, stk. 9, og såfremt svaret var benægtende, om han i så fald kunne anvende reglerne for markedsleje ved værdiansættelsen efter LL § 16, stk. 3.

D var ansat som direktør i A. D var underlagt instrukser, som blev angivet af bestyrelsen i moderselskabet. Det er oplyst, at den bestemmende indflydelse i A, gennem bestyrelsen, lå i moderselskabet. D var ikke selv medlem af bestyrelsen. Det er tillige oplyst, at D ejede under 1 % af aktiekapitalen, som var erhvervet i forbindelse med et fastholdelsesinitiativ for medarbejderne.

D oplyste, at han kun var direktør, fordi lov om finansiel virksomhed foreskrev, at A skulle have en direktør. D anså sig selv for at være afdelingsleder uden nogle særlige lederbeføjelser; han var leder for ca. 20 ansatte, og fungerede som ansvarlig for forvaltningen af A. D kunne alene godkende udgiftsbilag på op til 10.000,- kr. Udgiftsbilag på større beløb skulle først godkendes af den administrerende direktør i moderselskabet. A tegnes af to bestyrelsesmedlemmer i forening, eller D i forening med et bestyrelsesmedlem.

Den administrerende direktør i moderselskabet havde i erklæring blandt andet oplyst følgende: A var alene udskilt fra moderselskabet som separat selskab som følge af lovgivning. Såfremt der ikke havde været oprettet et særskilt selskab, havde D haft titel af ”-

³⁴ Bilag 1.

chef/afdelingschef/underdirektør og ikke direktør”. D’s årlige lønforhandling foregik på samme måde som for selskabets øvrige funktionærer, og D kunne ikke hverken ansætte eller afskedige medarbejdere uden den administrerende direktørs godkendelse. Det til D fremsatte tilbud om fri bolig var givet på samme vilkår, som der gjaldt for øvrige ansatte funktionærer, der havde fri bolig til rådighed. Herunder var det et vilkår, at udgifter til den pågældende ejendom ville blive fratrukket i D’s bruttoløn, og at D ikke selv havde haft indflydelse på dette. D ”*må blot indordne sig under de samme regler, som for de øvrige ansatte i selskabet mht. den fri bolig.*” Endelig oplystes, at de andre ansatte, som havde fri bolig til rådighed, var almindelige funktionærer.

Det ville endvidere klart fremgå af lejekontrakten, at der var bopælspligt under ansættelsens beståen, ligesom der var fraflytningspligt ved ansættelsesophør. Den fri bolig var ikke en del af D’s samlede lønpakke, da han ikke ved at sige nej til tilbuddet om fri bolig kunne konvertere den fri bolig til et kontant vederlag.

SKAT anså i sin afgørelse D for at have bestemmende indflydelse på egen aflønningsform, hvorfor han var omfattet af LL § 16, stk. 9. SKAT lagde i sin afgørelse vægt på, at D var ansat som direktør i A, og derfor som udgangspunkt omfattet af ordlyden. D’s løn udgjorde i 2005 1.752.741,- kr., hvortil kom arbejdsgiveradministreret pensionsordning på 169.188,- kr. SKAT lagde herefter til grund, at D havde en ”*betydelig løn*”, og at A var et væsentligt selskab i den samlede koncern. D kunne tegne i selskabet i forening med et bestyrelsesmedlem, og indtog en høj overordnet stilling i selskabet. SKAT konkluderer på denne baggrund, at

”Af de forhold der er anført i cirkulæret, er det kun aktiebesiddelsen klager ikke opfylder. Som det fremgår af praksis er manglende indflydelse via aktiebesiddelse ikke afgørende, når der i øvrigt er tale om en direktør med betydelig løn og indflydelse i selskabet. Det forhold, at det er bestyrelsen, der fastsætter lønnen, og at der foregår en lønforhandling med den administrerende direktør i [B] bevirker ikke, at [D] ikke har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, jf. [...] SKM2001.424.LSR.”³⁵

SKAT henviste desuden til SKM2007.299.SR, som på tidspunktet var påklaget til højere instans. Denne blev offentliggjort i SKM2008.1039.HR, som er refereret just ovenfor. Direktøren i SKM2008.1039.LSR blev af Skatterådet anset for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, men Landsskatteretten kom frem til det modsatte resultat. SKAT henviste

³⁵ Se om SKM2001.424.LSR, s. 21.

desuden til SKM2007.713.HR, som ifølge SKAT er ”anset for at være direkte sammenlignelig med nærværende sag”. I SKM2007.713.HR blev direktøren anset for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, blandt andet henset til stillingen som øverste direktør i selskabet sammenholdt med, at han som den eneste forhandlede løn direkte med moderselskabet, at vilkåret om fri bolig var indsat på *hans eget initiativ*, og at han selv kunne træffe bestemmelse om boligen og dens beliggenhed. Det ses altså ikke med samme umiddelbare selvfølge, som anført af SKAT, at SKM2007.713.HR var direkte sammenlignelig med nærværende sag. Forskellen på de to situationer er, at i SKM2007.713.HR var vedkommende øverste direktør i datterselskabet. De ansatte forhandlede løn med ham, og han forhandlede derfor *som den eneste* i selskabet løn med moderselskabet. I nærværende afgørelse forhandlede D løn med moderselskabet *lige som alle andre* øvrige funktionærer. Dertil kommer, at direktøren i SKM2007.713.HR selv traf beslutning om boligen og dens beliggenhed. Det eneste, som umiddelbart er ”direkte sammenligneligt”, er, at der forhandles løn direkte med moderselskabet, men under forskellige omstændigheder.

D har til SKATs afgørelse påpeget, at han alene er direktør, fordi den finansielle lovgivning har krævet en opdeling af forvaltning og administration i forbindelse med investeringsforeninger. Det er af D oplyst, at hans løn fastsættes af direktøren i moderselskabet på baggrund af en normal lønforhandling helt tilsvarende de øvrige ansatte funktionærer i A og koncernen i øvrigt; D har således ikke mere indflydelse på sin egen løn, end de andre ansatte i selskabet. D påpeger endvidere, at hans løn ikke er væsentligt højere end andre funktionærers i koncernen, og at en høj løn alene ikke kan begrunde, at D skal omfattes af LL § 16, stk. 9. Endelig var det påpeget, at det efterhånden er almindeligt inden for den private sektor, at der tilbydes lønpakker af forskellig karakter, herunder fri bolig, der ikke alene tilbydes til chefer eller direktører. Valgfriheden med hensyn til, om D ønskede fri bolig eller ej, var ikke begrundet i D's stilling, hvorfor den ikke skulle kunne begrunde, at D skulle omfattes af LL § 16, stk. 9.

Landsskatteretten lagde i sin afgørelse til grund, at D efter en konkret vurdering ikke blev anset for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der var lagt vægt på, at D's direktørtitel mv. kun var af formel karakter, og at det var den administrerende direktør i moderselskabet, der konkret havde den væsentlige bestemmende indflydelse i A. Erklæringen, som var indsendt af den administrerende direktør i moderselskabet, blev tillige inddraget; der blev lagt vægt på oplysningerne om arbejdets karakter, herunder de manglende lederbeføjelser.

Landsskatterettens ikke offentliggjorte afgørelse af 16/04-2004 nr. 2-1-1905-0374³⁶

D var administrerende direktør i S1 A/S. D besad hverken aktier eller stemmевærdi i S1, idet der var tale om et 100 % familieejt selskab. D havde ret til fri bolig under ansættelsesforholdets beståen. Der var tale om en af selskabet valgt bolig, og D kunne alene opretholde fri bolig på en anden adresse efter særlig aftale med arbejdsgiver. Boligen havde et beboelsesareal på 272 m² og en værdi på 2.200.000,- kr. Det var en almindelig familiebolig uden luksuriøs karakter. Skatteankenævnet anså D for at være omfattet af personkredsen i LL § 16, stk. 9, og lagde ved sin afgørelse vægt på, at D oppebar en betydelig løn, at D havde en indflydelsesrig position i selskabet, og at D i flere år havde anset sig selv for omfattet af bestemmelsen. Den omstændighed, at D var af den opfattelse, at han tilhørte den i bestemmelsen nævnte personkreds, skal ikke tillægges nogen betydning i vurderingen. Når SKAT end ikke kan fastlægge klare kriterier for bestemmelsens anvendelsesområde, bør uigennemskueligheden ikke lægges den almindelige borger til last. Selvom D oppebar en betydelig løn, er det tidligere i SKM2005.257.LSR og SKM2008.1039.LSR fastslået, at en høj løn i sig selv ikke taler for væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, såfremt lønnen stemmer overens med det medfølgende ansvar og arbejdsindsats. Dette omtales ikke yderligere i afgørelsen, men når Landsskatteretten ikke tillægger det vægt, kan D's løn formentlig anses som værende sædvanlig for en direktør i den pågældende stilling.

Generalforsamlingen samt flere bestyrelsesmedlemmer, herunder formanden, udgøres af den pågældende familie. Hele aktionærgruppen var stærkt involveret i selskabets drift, hvilket i høj grad begrænsede D's direktørbeføjelser. I andre selskaber vil ejerkredsen som regel være tilbageholdende med at udøve direkte indflydelse, og i kraft af at aktionærerne ofte har delvist forskellige interesser i selskabet, overlades beslutningerne normalt til den administrerende direktør. Ifølge D blev selskabet ledt i "familiens ånd", og D's beføjelser var betydeligt begrænsede, fordi familien var så stærkt involveret. D havde årlig lønsamtale med bestyrelsesformanden, hvilket skete på samme vilkår som for de øvrige ansatte. På denne baggrund gøres det gældende, at D i stedet skulle anses for en almindelig funktionær. Det fremgår ikke, hvordan D's beføjelser i øvrigt var indskrænkede, men hvis ejerkredsen i høj grad udøver indflydelse på drift og ledelse, må D's stilling nærmere anses for at være en almindelig lederstilling i overensstemmelse med SKM2008.1039.LSR.

³⁶ Bilag 2.

D var ikke pålagt bopælspligt på ejendommen, men kontrakten tillod ikke, at han valgte en anden bolig, og han ville ikke modtage kompensation fra arbejdsgiveren, såfremt han fravalgte boligen. Netop dette faktum lagde Landsskatteretten særlig vægt på, og udtalte i den forbindelse: ”*Man har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, hvis man kan vælge boligen fra og få udbetalt penge i stedet.*” Dette synes ganske uforeneligt med ordlyden i SKATs cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001, der bestemmer, at en person ikke har væsentlig indflydelse på aflønningsformen, blot fordi vedkommende kan vælge at få en del af lønnen udbetalt som naturalier. Det virker besynderligt, at en person, der vælger fri bolig mod en lønnedgang, ikke har væsentlig indflydelse på aflønningsformen, mens det modsatte er tilfældet for vedkommende, der tager imod fri bolig, men ellers kunne have valgt en tilsvarende proportionel lønstigning. Fortsættes eksemplet vil det afgørende da være, hvordan arbejdsgiveren formulerer sig i kontrakten og under lønforhandlingen, selvom resultatet for den ansatte ultimativt bliver nøjagtigt det samme. Noget lignende er ikke set procederet i andre afgørelser, men selvom udtalelsen stammer fra en administrativ domstol, måtte den på tidspunktet tages i betragtning som gældende ret, om end rigtigheden kan synes yderst tvivlsom. På baggrund af nyere praksis kan det konstateres, at det i hvert fald ikke længere er tilfældet. Der skal foretages en vurdering på baggrund af det samlede ansættelsesforhold, hvor en *sædvanlig direktørstilling* udgør normen for, hvor væsentlig indflydelsen skal være, jf. herved SKM2007.713HR og SKM2010.415LSR. En vurdering af dette ansættelsesforhold bør imidlertid ud fra det oplyste føre til samme resultat. D’s beføjelser var væsentligt indskrænkede på grund af den kraftigt involverede ejerkreds, og D fandtes da heller ikke at være omfattet af bestemmelsen. Afgørelsen er meget konkret begrundet, men principperne må kunne overføres på direktører i tilsvarende selskaber, hvor ejerkredsens betydelige direkte indflydelse i hvert fald er sammenlignelig, eller hvor direktørens indflydelse i øvrigt tilsvarende er indskrænket som følge af ledelsesmæssige beslutninger.

3.2.1.1. SAMMENFATNING

Det må ganske lakonisk siges, at der ikke ud fra disse afgørelser kan drages nogen endegyldig konklusion på, hvornår SKAT eller domstolene anser direktører for ikke at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der er tale om konkrete momenter, som taler imod, at den pågældende skulle have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

Der kan dog udledes det ganske væsentlige, at en *sædvanlig direktørstilling* udgør normen for, hvor væsentlig indflydelsen skal være, førend man omfattes, jf. SKM2007.713.HR.

I tråd med dette må den anlagte *formodning* for væsentlig indflydelse også anses at være berettiget; når en person indtager en direktørpost, er formodningen naturligvis, at vedkommende er direktør. Det er herefter op til vedkommende direktør at afkræfte formodningen for, at der konkret ikke er tale om så væsentlig indflydelse, at vedkommende omfattes af persongruppen i LL § 16, stk. 5 og stk. 9.

Det ligger fast, at den ansatte direktør, for ikke at være omfattet af personkredsen, efter en samlet vurdering ikke må anses for at have beføjelser og ansvar som en direktør. SKM2008.1039LSR og SKM2010.413LSR oplister en række forhold, som er særligt betydningsfulde for vurderingen. Der er lagt vægt på, om direktøren er underlagt skærpede instruktioner, og om vedkommende skal rapportere opad om forhold vedrørende driften af selskabet. Det synes særligt væsentligt, om direktøren kan tegne selskabet, samt om direktøren deltager i bestyrelsesarbejdet. Besvares begge spørgsmål benægtende, vil direktørens drifts- og ledelsesmæssige beføjelser efter omstændighederne være indskrænkede i en sådan grad, at der ikke længere er tale om en *sædvanlig* direktørstilling. Om direktøren er berettiget til at ansætte og afskedige medarbejdere er desuden væsentlig i vurderingen, idet en sådan beføjelse er ganske sædvanlig for direktører. Det er ej heller uden betydning med hvilket formål medarbejderen betræder en direktørstilling. Det er således i flere afgørelser med nogen succes gjort gældende, at ansættelsen alene skyldes selskabsretlige forhold; når vedkommende er indsat som direktør, fordi selskabet mangler en direktør, må han formodes at have sædvanlige direktørbeføjelser. Disse momenter var afgørende for LSR2012.11-0300916 af 05/11-12, hvor direktørens ansættelseskontrakt netop førte til det modsatte resultat, idet denne tillagde ham de oven for nævnte beføjelser og ansvar, på trods af at disse efter direktørens forklaring i realiteten var begrænsede. I forlængelse heraf skal nævnes, at også ejerkredsens forhold kan tale imod direktørens egentlige indflydelse. I Landsskatterettens ikke-offentliggjorte afgørelse af 16/04-2004 nr. 2-1-1905-0374 øvede ejerkredsen en så væsentlig og direkte indflydelse på selskabets drift og ledelse, at direktøren af denne årsag var kraftigt begrænset i sit ansvar og beføjelser.

4. BESKATNING AF RÅDIGHED OVER SELSKABSEJEDE AKTIVER

Dette kapitel vil fokusere på, hvornår vedkommende person har opnået *rådighed* over henholdsvis helårsbolig, sommerbolig og bil, samt behandle hvor langt begrebet strækker sig i praksis. For rådighed over helårsboliger beskattes vedkommende af et beløb, der som oftest overstiger markedsværdien, hvilket ellers er beskatningsgrundlaget efter LL § 16, stk. 3. For sommerboliger er beskatningen ens for alle dog med den væsentlige modifikation, at hovedaktionærer mv. formodes at have sommerboligen til rådighed hele året. For rådighed over biler gælder ganske vist ingen formodningsregel eller skærpet beskatning, men som det vil fremgå, er disse personer dog underlagt en skærpet bevisbyrde for, at bilen udelukkende anvendes til erhvervsmæssig kørsel.

Kapitlet tager udgangspunkt i retspraksis, idet lovens sparsomme ordlyd ikke bidrager til fortolkningen af, hvad begrebet rådighed dækker over. Det forsøges derfor gennem retspraksis at udlede retningslinjer for, hvornår hovedaktionæren anses for at have opnået privat rådighed over det pågældende aktiv.

4.1 RÅDIGHED OVER HELÅRSBOLIGER

Spørgsmålet om, hvornår en hovedaktionær har opnået rådighed over en helårsbolig, kan ikke besvares generelt eller entydigt. Har hovedaktionæren mv. indgået en lejekontrakt vedr. boligen, ligger det klart, at vedkommende har rådighed over boligen. Det samme gælder, såfremt vedkommende ifølge folkeregistret har fast adresse på bopælen, eller hvis vedkommende beviseligt bebor boligen og eventuelt betaler husleje til selskabet. Det bemærkes her, at beskatningen *ikke* forudsætter egentlig brug af boligen. Det er tilstrækkeligt, at hovedaktionæren blot har rådighed herover. Dette er i umiddelbar modstrid med det skatteretlige udgangspunkt om, at en indtægt skal være realiseret, førend den kan beskattes, jf. realisationsprincippet i statsskattelovens § 5. Rådighedsbeskatningen er dog i overensstemmelse med ligningslovens ordlyd og desuden fastslået i retspraksis, jf. f.eks. SKM2009.93.ØLR. Det bemærkes, at Ligningsrådet i tidligere afgørelser har forudsat, at beskatning kræver egentlig brug, jf. f.eks. SKM2003.355.LR:

”Beskatning af fri helårsbolig i henhold til LL § 16, stk. 9, forudsætter faktisk benyttelse af privatkarakter, idet der ikke i disse bestemmelser er hjemmel til at beskatte selve rådigheden [...] Såfremt direktøren i forvejen råder over en helårsbolig, vil det efter Styrelsens opfattelse være i strid med de nævnte bestemmelser at beskatte direktøren

af fri bolig alene ud fra en formodning for, at vedkommende i kraft af sin bestemmende indflydelse har rådighed over boligen.”

På baggrund af bl.a. SKM2009.93.ØLR kan dette imidlertid ikke anses for gældende ret. Hovedaktionærer mv. kan have bopæl på X, mens han samtidig har rådighed over Y, som han derfor skal beskattes af. Det er sådanne interessante situationer, der hovedsagligt vil blive fokuseret på; altså tilfælde, hvor det ikke med lethed kan konstateres, at hovedaktionæren mv. har opnået rådighed over boligen.

Værdien af ovenstående udtalelse fra Ligningsrådet kan være tvivlsom, når Ligningsrådet på daværende tidspunkt ikke mente, at den blotte rådighed kunne beskattes. Ligningsrådet kan dog have en pointe i, at en hovedaktionær ikke bør beskattes alene ud fra en formodning om, at vedkommendes bestemmende indflydelse automatisk medfører privat rådighed. Hovedaktionæren kan vel blive mødt af en streng bevisbyrde, men ifølge udtalelsen gælder ingen decideret formodningsregel. Beskatning forudsætter, at boligen *faktisk* er stillet til vedkommendes private rådighed, hvilket fortsat må være skattemyndighedernes bevisbyrde. Dette blev netop resultatet i SKM2009.93.ØLR. Det må på den baggrund lægges til grund, at en hovedaktionær ikke automatisk formodes at have privat rådighed over en selskabsejet bolig, såfremt hovedaktionæren i forvejen råder over en helårsbolig.

I SKM2003.355.LR ville direktøren indgå en aftale med selskabet om fraskrivelse af rådigheden, idet boligen udelukkende skulle benyttes til erhvervsmæssige formål. Direktørens sekretær ville føre optegnelse over, hvem der benyttede lejligheden og i hvilke sammenhænge. Ligningsrådet anså dette for tilstrækkeligt til, at direktøren kunne undgå beskatning, forudsat at direktøren ikke faktisk anvendte lejligheden privat. Fremgangsmåden antages at kunne anvendes generelt og kan sammenlignes direkte med førelse af kørebog for biler. Der må stilles strenge krav til hovedaktionærens bevisbyrde i forbindelse med 'uregelmæssigheder' ved benyttelsen, idet vedkommende alene fraskrevet sig rådigheden formelt. Det erindres, at en hovedaktionær mv. kan siges at indgå aftalen på vegne af sig selv såvel som selskabet. I den forbindelse nævnes SKM2009.93.ØLR, hvor en hovedaktionær gennem sit holdingselskab havde erhvervet en lejlighed, som blev udlejet til et af holdingselskabet 100 % ejet driftsselskab. Det fremgik af lejeaftalen, at boligen *ikke* måtte benyttes til beboelse. Hovedaktionæren var således *formelt* afskåret fra at benytte lejligheden privat, men de konkrete omstændigheder førte til, at han ansås for at have privat rådighed over

boligen. Hovedaktionærens kone deltog i indretningen af lejligheden, og skønt formålet med købet var at benytte lejligheden til erhvervsmæssige formål, blev der alene afholdt et meget begrænset antal møder i den. Et år blev der kun afholdt to møder i lejligheden, hvoraf det ene vedrørte indretningen. Omkostningerne til indretning beløb sig til ca. 1,5 mio. kr. og bestod af indbo, der i høj grad tydede på, at lejligheden skulle anvendes privat. Hovedaktionæren erhvervede da også lejligheden efter nogle år. Der blev videre lagt vægt på, at driftsselskabet i lejeperioden betalte en leje, der lå væsentligt under markedslejen, mens holdingselskabet ikke håndhævede en række af lejekontraktens for driftsselskabet byrdefulde bestemmelser. Endvidere tydede el-, varme- og telefonforbruget på, at hovedaktionæren havde haft videre adgang til boligen, end hvad der kunne begrundes i de afholdte forretningsmøder. Sammenholdt med SKM2003.355.LR betød dels lejlighedens placering nær selskabets hovedkontor, og særligt det forhold at forbrugsregnskabet antydede, at lejligheden var blevet benyttet i videre omfang end blot til de registrerede møder, at han ansås for at have privat rådighed over lejligheden. Hovedaktionæren kunne således ikke redegøre for uregelmæssighederne.

De forhold, som landsretten i SKM2009.93.ØLR lagde vægt på, kan overordnet inddeles i to grupper, der er særligt betydningsfulde: boligens forretningsmæssige betydning, og om hovedaktionæren mv. konkret har disponeret privat over lejligheden. Såfremt hovedaktionæren mv. faktisk benytter boligen privat, omfattes han af bestemmelsen. Dette er følgelig det primære i vurderingen. Telefonforbruget viste i SKM2009.93.ØLR, at der fra lejlighedens fastnettelefon var foretaget 41 opkald i en periode, hvor der var afholdt ét møde. Allerede fordi hovedaktionæren havde uhindret adgang til lejligheden i videre omfang end anført, skulle han beskattes efter LL § 16, stk. 9, også selvom han havde bopæl i en anden selskabsejet lejlighed, som han blev beskattet af efter samme bestemmelse.

Vurderingen af om købet af lejligheden er forretningsmæssigt begrundet skal dog ikke undervurderes. Særligt i tilfælde hvor det ikke kan godtgøres, at hovedaktionæren faktisk benytter boligen privat, er forholdet af betydning, jf. afsnit 4.1.2. om udlejning til nærstående. Den af driftsselskabet til holdingselskabet betalte leje for boligen er i sig selv problematisk i forhold til LL § 2, stk. 1, idet lejen var væsentligt under markedslejen. Den manglende forretningsmæssige begrundelse kommer efterfølgende til udtryk i, at holdingselskabet, under hensyn til det meget beskedne antal møder afholdt i lejligheden, ikke søgte at udleje boligen til tredjemand. Selskabet udnytter altså ikke boligens ganske væsentlige indkomspotentiale, hvilket i U 2000.288 H blev tillagt vægt ifm. en ikke udnyttet eller udlejet jagtret. Tages det

ydermere i betragtning, at hovedaktionærens kone i det væsentligste havde forestået indretningen, og at størstedelen af de ganske få møder kunne afholdes på driftsselskabets adresse, synes den forretningsmæssige begrundelse i høj grad at aftage.

Ved vurderingen, af om køb og ejerskab af den pågældende ejendom er begrundet i forretningsmæssige forhold, bør selskabets formål tages i betragtning. Driver selskabet virksomhed med udlejning af fast ejendom, er det naturligtvis ikke bemærkelsesværdigt, at selskabet erhverver og ejer ejendomme. Omvendt må det anses for ganske bemærkelsesværdigt, hvis nogle bestemte af selskabets udlejningsejendomme står tomme i længere tid uden forsøg på genudlejning, især hvis de pågældende ejendomme er luksuriøse. Hvis formålet derimod hverken omfatter udlejning eller besiddelse af fast ejendom, stilles der øjensynligt relativt strenge krav til den forretningsmæssige begrundelse, såfremt ejendommen i det væsentligste blot henstår ubenyttet. Dette var tilfældet i SKM2012.1.ØLR: En selskabsejet lejlighed havde ikke beviseligt været lejet ud, og selskabets formål var hverken besiddelse eller udlejning af fast ejendom. Hovedaktionæren gjorde gældende, at lejligheden havde været lejet ud til hans husvilde venner. Han kunne først under ankesagen fremlægge de senere indgåede lejekontrakter, og der var i øvrigt ikke på noget tidspunkt indtægtsført lejeindtægter i selskabet. Landsretten udtaler, at da ejendommen ikke beviseligt har været udlejet, må det antages, at hovedaktionæren har haft fuld rådighed over ejendommen. Det skal retteligt nævnes, at hovedaktionæren havde beboet ejendommen, indtil han solgte den til selskabet. Efter nogle år tilbagekøbte han ejendommen og fik igen bopæl derpå. Dette forhold nævner landsretten ikke i sin begrundelse, men bevæger sig tilnærmelsesvist mod at *formode*, at hovedaktionæren havde fuld rådighed.

Der findes således ingen generel formodning for, at en hovedaktionær mv. automatisk har rådighed over en selskabsejet ejendom, hvor vedkommende i forvejen råder over en anden ejendom, jf. bl.a. SKM2009.93.ØLR. Samme afgørelse fastslår dog, at en hovedaktionær mv. ej heller er afskåret fra at råde over en ejendom, blot fordi vedkommende har bopæl andetsteds. I overensstemmelse med lovens ordlyd er det netop rådigheden, der beskattes. Vil hovedaktionærer mv. undgå beskatning, er det vigtigt at rådigheden formelt fraskrives, jf. SKM2003.355.LR, men det er naturligtvis en forudsætning, at hovedaktionæren mv. ikke faktisk råder i strid med aftalen, jf. SKM2009.93.ØLR. Såfremt hovedaktionæren mv. ikke benytter ejendommen og eventuelt har bopæl et andet sted, er det et væsentligt moment i rådighedsvurderingen, om købet af ejendommen er erhvervsmæssigt begrundet. Er udlejning

eller besiddelse af fast ejendom ikke indeholdt i selskabets formål, stilles ifølge SKM2012.1ØLR strengere krav til den forretningsmæssige begrundelse og beviset herfor. Det er eksempelvis ikke tilstrækkeligt at ejendommen blot påtænkes anvendt til repræsentative formål, såfremt dette kunne afholdes på selskabets egen adresse. Det vil dog afhænge af de konkrete omstændigheder, herunder behovet for eksempelvis mødeafholdelse andetsteds samt lejlighedens fysiske indretning og egnethed til formålet. Hvis lejligheden i nogen grad er egnet til beboelse, er bevisbyrden svær at løfte.

Det skal rettelig nævnes, at de behandlede situationer og afgørelser primært retter sig mod eneaktionærer. Findes flere hovedaktionærer, direktører eller andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, er vurderingen antageligvis ikke den samme. De samme principper bør anvendes ved rådighedsvurderingen, men det kan ikke nødvendigvis med samme sikkerhed fastlægges, *hvem* der har rådighed over den pågældende ejendom. Det må være et almindeligt bevisspørgsmål, hvem der i så fald anses for at have rådighed over boligen. Hvis flere hovedaktionærer omvendt har rådighed over samme bolig, bliver spørgsmålet da, om de alle skal beskattes af den fulde værdi, eller om værdien skal deles ligeligt i overensstemmelse med reglen for sommerboliger, jf. LL § 16, stk. 5. En analogislutning er umiddelbart nærliggende, da to eller flere hovedaktionærer sjældent er i stand til at råde over samme bolig på samme tid. Imidlertid er det tidligere slået fast, at én hovedaktionær mv. kan have fuld rådighed over to helårsboliger. Med samme argumentation bør to hovedaktionærer mv. principielt kunne have rådighed over samme helårsbolig. Desuden har lovgiver specifikt vedtaget reglen ifm. sommerhuse og fravalgt den for helårsboliger. Det synes forkert at slutte analogt fra en undtagelsesregel, når forholdet er undladt i en tilsvarende bestemmelse. Hver hovedaktionær mv., som har rådighed over boligen, må derfor antageligvis skulle beskattes af den fulde værdi.

4.1.2. UDLEJNING TIL NÆRSTÅENDE

Det ligger klart, at hovedaktionærer mv. kan have indirekte rådighed over aktivet og derved blive beskattet, selvom vedkommende ikke selv bebor eller direkte kan disponere over den pågældende bolig. Ifølge bemærkningerne Lov nr. 237 af 29. marts 2000 skal det vurderes, om godet har passeret gennem hovedaktionærens økonomi. Det væsentlige ved denne vurdering er, om selskabet har en selvstændig økonomisk interesse i at stille godet til rådighed for den pågældende person, som konkret bebor boligen. Heri indgår en afvejning af, om den primære

årsag til udlejningen er hovedaktionærens mv. væsentlige indflydelse i selskabet. Den hyppigst forekommende situation i praksis omhandler udlejning til børn af hovedaktionærer mv., men reglen omfatter alle personer, i hvilke hovedaktionæren mv. har personlig interesse. Dette sikrer ensartethed i beskatning sammenholdt med sommerboliger, hvor hovedaktionærer mv. alene opnår nedslag i beskatning for uger, hvor boligen er udlejet til andre ikke-nærstående, jf. kapitel 2.2.

Hvis boligen anses for at have passeret gennem hovedaktionærens mv. økonomi, skal han beskattes af værdien af fri bolig. Udlejning anses for at være sket på grund af hovedaktionærens mv. væsentlige indflydelse i selskabet. Den af barnet betalte leje sidestilles med betalinger fra hovedaktionæren mv. og fratrækkes den for ham skattepligtige værdi. Såfremt lejen ligger under markedslejen, vil selskabet blive indkomstfikseret op til markedslejeniveauet, jf. SL § 4, litra e. Selskabet er efter civilretten ikke berettiget til at opkræve højere leje end markedslejen, hvorfor den fikserede indtægt er begrænset hertil. Tilsvarende kan det kun betragtes som en gave til barnet, hvis barnet modtager en fordel, hvilket således kun bliver aktuelt, hvis barnet betaler en leje, der ligger under markedslejen. Hovedaktionæren mv. skal dog fortsat beskattes af værdien af fri bolig, jf. LL § 16, stk. 9, idet han udøver sin rådighed ved at lade barnet råde. Det synes dog besynderligt, at der i alle tilfælde findes hjemmel til at beskatte hovedaktionæren mv. i disse situationer, og særligt besynderligt når ejendommen udlejes til markedslejen. Der kan dels anlægges den betragtning, at når barnet har den fulde rådighed over ejendommen (dvs. en ejers rådighed), kan hovedaktionæren mv. ikke samtidig råde over ejendommen. Udlejer må i henhold til lejelovens bestemmelser om udlejers adgang til det lejede ikke låse sig ind i eller opholde sig i ejendommen uden lejerens samtykke, og ønskes lejeren opsagt, må udlejer følge lejelovens bestemmelserne om opsigelse. Når barnet betaler markedslejen, tilfalder der end ikke barnet nogen fordel, der kan beskattes hos hovedaktionæren mv. som maskeret udlodning. Der kan opstilles det eksempel, at Blikkenslager Bob ApS investerer i to ens ejendomme, hvoraf den ene udlejes til enenpartshaver Bobs søn og den anden til en uafhængig tredjemand. Begge ejendomme udlejes på armslængdevilkår, men den ene ejendom er åbenlyst erhvervet med henblik på udlejning til sønnen. Skal eneanpartshaver Bob beskattes af værdien af fri bolig for den til sønnen udlejede ejendom? Ejendommen er udlejet i hans interesse, men på armslængdevilkår og svarer i sin helhed til den anden udlejningsaftale. Ifølge praksis om LL § 16, stk. 9, skal Bob beskattes af værdien af den ene bolig, om end formålet med bestemmelsen ikke er at ramme situationer som denne. Når hensigten med LL §

16, stk. 9, er at ramme tilfælde, hvor der ikke udlejes efter armlængdeprincippet, giver det ikke hverken praktisk eller for skatteyderen retssikkerhedsmæssig mening, at en objektivt acceptabel aftale om leje af bolig skal rammes af de for hovedaktionærer mv. skærpede regler. Det mangler umiddelbart fornuft at behandle ens retsforhold (med efter armlængdeprincippet fastsatte vilkår) forskelligt, alene fordi der tale om en person, som er omfattet af persongruppen i stk. 9. På trods af dette må retsstillingen, hvorefter der fokuseres på hovedaktionæren mv. og ikke boligen (og dermed udlejningsaftalen), fastholdes. Har selskabet ikke selvstændig økonomisk interesse i at erhverve og udleje ejendommen, risikerer hovedaktionæren mv. også i disse tilfælde at blive rådighedsbeskattet. Dette stemmer overens med princippet om, at bestemmelsen retter sig mod *personkredsen* og ikke *aktivet*, men resultatet forekommer i disse konkrete situationer forkert.

På samme måde som gennemgået oven for i afsnit 4.1, bør der ved vurderingen bl.a. lægges vægt på selskabets formål ifølge vedtægterne, baggrunden for købet, og om det er forretningsmæssigt begrundet.

Landsretten foretog i SKM2009.247.VLR en fyldestgørende vurdering af de nævnte forhold. Anpartsselskabet SN havde ifølge vedtægterne til formål at besidde, drive handel med og udleje fast ejendom. Selskabet erhvervede to ejendomme, som efterfølgende blev udlejet til hovedanpartshaverens to børn til markedslejen. Ejendommene var købt som et investeringsprojekt, og det var derfor vigtigt, at lejlighederne skulle udlejes med mulighed for at selskabet hurtigt kunne blive frigjort fra kontrakten. Dette kunne ligne en situation, hvor SN ApS har selvstændig interesse i at udleje ejendommene. Det kan ikke kræves, at interessen skal foreligge i forhold til udlejning til børnene som specifikke personer; den selvstændige interesse må omhandle generel erhvervelse og udlejning af de specifikke ejendomme, hvilket støttes af Landsrettens udtalelser. Landsretten lægger vægt på, at ejendommene blev erhvervet, da SN ApS var under stiftelse, og at de kort efter blev udlejet til børnene. I tiden forinden havde hovedanpartshaveren sammen med børnene kigget på flere lejligheder, da de ville flytte hjemmefra. SN ApS havde ikke tidligere ejet eller udlejet andre lejligheder, og de omhandlede ejendomme blev efterfølgende solgt til børnene og har i mellemtiden ikke været udlejet til andre. Landsretten fastslår med rette, at det ikke er sandsynliggjort, at lejlighederne ikke blev erhvervet som følge af hovedanpartshaverens bestemmende indflydelse. Selskabets formål har således ikke større betydning, end hvad der følger af de faktiske omstændigheder.

Hovedanpartshaveren havde gjort gældende, at lejlighederne faldt uden for lovens formål, idet de ikke var luksuriøse, og fordi der kunne fastsættes en retvisende markedsleje. Det er korrekt, at loven ikke er tiltænkt den slags ejendomme, men som anført er det uden betydning. Lovgiver har valgt at fokusere på, om vedkommende med rådighed over ejendommen er hovedaktionær mv., og ikke om ejendommen har en tilstrækkeligt høj værdi. Der kan ikke differentieres mellem ejendomme, hvis vedkommende med rådighed derover er omfattet af bestemmelsen. Det er dog ikke en forudsætning for, om købet kan anses for erhvervsmæssigt begrundet, at ejendommen kan anvendes som direkte indtjeningskilde. I SKM2015.309.BR havde en hovedaktionær gennem sit selskab erhvervet en lejlighed til brug for afholdelse af møder. Selskabet havde på købstidspunktet en række kunder, som man ikke ønskede skulle møde hinanden, og da adgangsforholdene til selskabets kontor ikke tillod dette, mente hovedaktionæren, at købet af lejligheden var i selskabets interesse. På baggrund af byrettens udtalelser tyder det på, at argumentationen godkendes, men hovedaktionæren fik ikke medhold under de foreliggende omstændigheder. Det synes fornuftigt, at et selskab skal have mulighed for at erhverve og hhv. anvende og udleje en del af en ejendom, men det må kræve, at selve valget af den pågældende lejlighed sker med omhu. Lejligheden var erhvervet i forbindelse med, at hovedaktionærens børn skulle flytte hjemmefra. Endvidere var lejligheden på 129 m² og bestod af fire værelser. Tre af værelserne skulle bebos af hovedaktionærens to børn og en kæreste, mens det største værelse var indrettet og skulle anvendes til møder med selskabets kunder. Hovedaktionæren begrundede udlejningen med, at der på ejendommen var beboelsespligt. Man kan undre sig over, hvorfor valget faldt på netop denne lejlighed, når selskabet kunne have købt en mindre lejlighed uden beboelsespligt, som ville være mere egnet til formålet. Sammenholdt med at ”mødelokalet” ikke kunne adskilles fra køkkenet, er det ikke underligt, at byretten anså lejligheden erhvervet og udlejet til børnene som følge af hovedaktionærens bestemmende indflydelse i selskabet. Det er nogenlunde samme situation som i SKM2009.247.VLR; på overfladen virker erhvervelsen af ejendommen begrundet i selskabets forhold, men det støttes ikke af de konkrete omstændigheder. Hvis selskabet reelt driver virksomhed med udlejning af fast ejendom, kan der ikke stilles strenge betingelser til hovedaktionærens bevis, jf. SKM2009.247.VLR modsætningsvis. Driver selskabet anden virksomhed, men ønskes ejendommen anvendt erhvervsmæssigt, er situationen en anden. Her må hovedaktionæren bevise, at selskabet har selvstændig økonomisk interesse i at erhverve og efterfølgende udleje en del af den pågældende lejlighed, jf. omtalte SKM2015.309.BR og f.eks.

SKM2013.488.VLR. Både Skatteankenævnet og Landsskatteretten bemærker i SKM2015.309.BR, at ”når klagerens børn har haft lejligheden stillet til rådighed af et selskab, hvor klageren er hovedaktionær, må lejligheden anses for udlejet som følge af klagerens bestemmende indflydelse i selskabet.” Byretten nævner ikke dette forhold, og det er ej heller set i andre afgørelse i højere instanser. Udsagnet må simpelthen anses som forkert. Dels er det ikke fastslået i andre instanser, og dels ville det overflødig gøre selve vurderingen. Forholdet ville kunne konstateres objektivt, og SKAT (og lovgiver) kunne have undladt at kræve en vurdering af, om køb og udlejning er i selskabet interesse.

Alene den omstændighed, at (en del af) ejendommen udlejes til udenforstående tredjemænd, medfører ikke, at udlejningen anses for sket i selskabets interesse. I SKM2015.252BR lod en hovedaktionær sit selskab udleje en lejlighed til sin datter. Lejligheden var købt for at blive udlejet til datteren, og hovedaktionæren bestred ikke, at han skulle beskattes i medfør af LL § 16, stk. 9. Lejligheden blev sporadisk udlejet til datterens venner, og hovedaktionæren ville ikke beskattes for den del, som vennerne rådede over. Der var ikke foretaget undersøgelser af, om udlejning af lejligheden var rentabel. På denne baggrund, og fordi lejligheden var købt specifikt til datteren, samt at hun selv valgte samtlige lejere, blev hovedaktionæren anset for at have fuld rådighed over ejendommen. Det var således uden betydning, at lejerne ikke havde direkte tilknytning til hovedaktionæren. Lejerne betalte markedsleje, men de blev valgt af datteren, og byretten anså ikke virksomheden for at være af en sådan sædvanlig karakter og intensitet, som erhvervsmæssig udlejning indebærer. Normalt kræves ikke noget særligt bevis for, at en hovedaktionær ikke har selvstændig interesse i udlejningen, når lejerne er uafhængige tredjemænd, idet der følgelig ikke er interessesammenfald mellem parterne. Når en lejlighed købes med henblik på udlejning til vedkommendes datter, som herefter frit kan lade venner flytte ind, er det dog ikke underligt, at lejligheden anses for at have passeret gennem hovedaktionærens økonomi.

4.2. RÅDIGHED OVER SOMMERBOLIGER

Det er et krav for beskatning efter LL § 16, stk. 5, at sommerboligen stilles til rådighed af *arbejdsgiveren*. Den ansatte vil således ikke blive beskattet efter denne bestemmelse, såfremt sommerboligen stilles til rådighed af for eksempel en faglig sammenslutning eller en funktionærforening på den pågældendes arbejdsplads, som er uafhængig af arbejdsgiver. Denne undtagelse gælder imidlertid ikke, hvis arbejdsgiveren eksempelvis konkret betaler så stor en

del af foreningens udgifter, at sommerboligen i virkeligheden må anses for at være stillet til rådighed af arbejdsgiveren.³⁷

4.2.1. RÅDIGHED CONTRA FAKTISK BRUG

Det følger af LL § 16, stk. 5, 2. pkt., at der for hovedaktionærer mv. gælder en formodning for, at sommerboligen er stillet til rådighed hele året. I SKM2005.219.HR stadfæstede Højesteret fortolkningen i SKM2004.153.VLR af rådighedsbegrebet således, at det er *adgangen til benyttelse*, der beskattes. Dommen angår rådighed over en lystbåd, men Højesterets udtalelse anses at være generelt anvendelig for fortolkningen af rådighed. Det fremgår af SKM2005.219.HR, at

”Bestemmelsen må efter ordlyden og forarbejderne forstås på den måde, at den skattepligtige værdi skal beregnes på grundlag af det tidsrum, hvori den ansatte har haft adgang til at benytte båden, og ikke kun på grundlag af det tidsrum, hvori den ansatte har udnyttet råderetten.”

I SKM2009.558.HR var der tale om, at en eneanpartshaver i et selskab blev beskattet af rådigheden over en sommerbolig, som selskabet havde erhvervet. Baggrunden for erhvervelsen var, at selskabet havde likvid kapital, som med henblik på kapitalgevinst ønskedes investeret i fast ejendom. Situationen omhandlede en hotelejerlejlighed, som blev udlejet gennem et udlejningsselskab. Det fremgik af ejerforeningens vedtægter, at ejerne havde *pligt* til at lade hotelejerlejlighederne stå til rådighed for udlejning, og at ejerne havde *ret* til at anvende lejlighederne i det omfang, de ikke var udlejet. Der var mellem eneaktionæren og skattemyndighederne enighed om, at eneanpartshaveren *på intet tidspunkt rent faktisk havde benyttet lejligheden selv*. Landsretten lagde vægt på den omstændighed, at eneanpartshaveren havde haft *adgang til at benytte* ferielejligheden i ikke-udlejede perioder, hvorfor den havde været stillet til hans rådighed.

Som det fremgår af lovens ordlyd samt SKM2005.219.HR og SKM2009.558.HR, er der tale om beskatning af den blotte rådighed over sommerboliger. Som rådighed forstås, jf. SKM2009.558.HR, at de af bestemmelsen omfattede personer har *adgang til at benytte*, eller en *adgang til at råde*. Det er uden betydning, at den pågældende ikke faktisk anvender sommerboligen; det er den blotte *mulighed* for anvendelse, der beskattes.

³⁷ Jf. JV C.A.5.16.2.1.

Der kan tillige henvises til SKM2006.553.HR, hvor en hovedaktionær blev anset for skattepligtig af værdi af fri lystbåd, jf. LL § 16, stk. 6. Afgørelsen anses som principiel i forhold til rådighedsbegrebet. Hovedaktionæren havde anført, at han ud fra et forventningsprincip, efter de lokale skattemyndigheders tidligere udtalelse om beskatningen af lystbåden, ikke var klar over, at han ville være omfattet af den skærpede beskatning i LL § 16, stk. 6, i kommende indkomstår. Lystbåden var ikke tiltænkt at skulle anvendes privat for hovedaktionæren, men var en reklamesøjle for virksomheden. Hverken dette eller de lokale skattemyndigheders tidligere udtalelse om, at bl.a. korrekt førelse af logbog ikke ville medføre beskatning, kunne der støttes ret på, allerede fordi det var i strid med ordlyden i LL § 16, stk. 6. Det er således uden betydning, om der er tale om privat brug eller ej, så længe aktivet er til hovedaktionærens private rådighed.

Dette understøttes desto mere af SKM2003.356.LR, hvor en hovedanpartshaver ønskede at frskrive sig generel råderet over en af selskabet ejet udlejningsejendom i Spanien.³⁸ Hovedanpartshaveren ønskede kun at anvende sommerboligen i perioder, hvor den ikke var udlejet, og betalingen til selskabet for anvendelsen i disse periode ville være til markedspris – det vil sige den lejepris, som var fastsat af det udlejningsselskab, der formidlede udlejningen. Hovedanpartshaveren blev anset for at have rådighed over sommerboligen, jf. LL § 16, stk. 5. Det udledes heraf, at sådanne *generelle rådighedsfraskrivelse*r ikke er tilstrækkelige til at undgå beskatning efter § 16, stk. 5, ligesom den omstændighed, at man faktisk afholder sig fra at anvende sommerboligen ej heller er tilstrækkeligt til at undgå beskatning efter LL § 16, stk. 5. Det er muligt for en hovedaktionær mv. at frskrive sig rådigheden over en sommerbolig, men det skal i så fald være absolut. Såfremt hovedaktionæren mv. vil bruge sommerboligen, må han tåle at blive beskattet efter stk. 5. Der findes ingen mellemvej; det er så at sige ”enten eller”, dog med forbehold for undtagelsen om personalesommerhuse, jf. LL § 16, stk. 5, 4. pkt.

I SKM2008.950.VLR havde et selskab erhvervet en sommerbolig. Sommerboligen var ifølge hovedaktionæren anskaffet med videresalg for øje, og en udlejningsvirksomhed havde haft den fulde rådighed over sommerboligen. Landsretten lagde til grund, at da erhvervelsen ikke var led i driften af selskabet eller i øvrigt en del af selskabets sædvanlige aktiviteter, måtte

³⁸ Se om muligheden for afkald på rådighed nedenfor, afsnit 4.2.2, s. 56.

At rådighedsfraskrivelse r ikke kan være generelle fremgår tillige af SKM2002.223.TSS, som er behandlet ovenfor, s. 22.

hovedaktionæren anses for at have fået stillet sommerboligen til rådighed af selskabet. Dette gjaldt uanset, at hovedaktionæren ved aftale med udlejningsvirksomheden havde overgivet sommerboligen til udlejning hele året. Landsretten lagde vægt på, at erklæringen om, at udlejningsvirksomheden havde fuld rådighed over sommerboligen ikke kunne anses for at være til hinder for, at hovedaktionæren efter aftale med udlejningsvirksomheden kunne gøre brug af sommerboligen, når den ikke var udlejet til anden side. Hovedaktionæren havde alene ”rådet” over sommerboligen i forbindelse med istandsættelsesarbejder, når disse var skønnet nødvendige af udlejningsvirksomheden. Hovedaktionæren havde heller ikke i forbindelse med disse overnattet i sommerboligen eller i øvrigt anvendt sommerboligen i forbindelse med øvrige ferier. Landsretten bemærkede i denne forbindelse, at hovedaktionæren *ikke* ved den afgivne erklæring til udlejningsvirksomheden *ikke* havde haft rådighed over sommerboligen.

Det kan – som denne afgørelse fremstår – synes uheldigt for den driftige hovedaktionær, som ønsker at gøre en investering, og som selv udfører nødvendige reparationsarbejder, men som derudover ikke opholder sig i sommerboligen, at ”driftigheden” medfører, beskatning efter LL § 16, stk. 5. Det kan desuden synes uheldigt, at det end ikke er muligt at fraskrive sig rådigheden over sommerboliger på en sådan måde, at man i uger, hvor sommerboligen alligevel blot står ubenyttet hen, vil forbeholde sig muligheden for at leje sommerboligen mod betaling af den sædvanlige markedsleje. Loven er imidlertid fuldstændig tydelig: stilles sommerboligen til rådighed for en hovedaktionær mv., anses den pågældende for at have rådighed hele året. Det er ikke en formodning, der kan afkræftes. Vedkommende har enten fuld eller ingen rådighed, jf. bl.a. SKM2006.553.HR og SKM2003.356.LR.

Disse afgørelser kunne give anledning til at formode, at den blotte omstændighed, at selskabet ejer en sommerbolig, medfører beskatning. Dette er dog ifølge SKAT ikke tilfældet.³⁹ På baggrund af gennemgået retspraksis tyder det dog på, at hovedaktionærer mv. formodningsvist har rådighed over selskabsejede sommerboliger. Hvis selskabet ejer en sommerbolig, som ikke opfylder betingelserne for at være et personalesommerhus, omfattes hovedaktionæren af formodningsreglen, medmindre hovedaktionæren absolut har fraskrevet sig rådigheden over sommerboligen, eller selskabet driver virksomhed med udlejning mv. af sommerboliger. Det er værd at bemærke, at ”*stillet til rådighed for andre ansatte*” ifølge SKAT ikke betyder, at det er tilstrækkeligt, at medarbejderne har *muligheden* for at låne eller leje sommerboligen (som jo

³⁹ Jf. JV C.A.5.16.2.2

ellers er tilfældet for hovedaktionærer mv.). Stillet til rådighed forudsætter i netop denne sammenhæng, at der sker *faktisk udlejning eller benyttelse*.

I forlængelse af den forudgående konstatering af, at det for hovedaktionærer mv. er den blotte rådighed, der bliver beskattet, kan der til illustration opstilles følgende eksempel, der viser, hvor kompliceret området kan være:

Person A ejer et sommerhus i et attraktivt sommerhusområde i yderste klitrække. A anvender sommerhuset i sine ferier, og der sker ingen udlejning til anden side. Som tiden går, er sommerhuset steget væsentligt i værdi, og A ønsker nu at sælge sit sommerhus skattefrit, jf. sommerhusreglen i ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1, jf. stk. 2. Førend avancen kan være skattefri, vil A kunne blive mødt med et krav fra skattemyndighederne om at *dokumentere*, at sommerhuset *faktisk* er anvendt privat. Denne dokumentation kan foreligge ved aflæsning af vand-, varme- og elmålere. Som yderligere dokumentation for faktisk brug kan anvendes private fotografier, der dokumenterer tilstedeværelse i sommerhuset. Efter omstændighederne må dankortkvitteringer mv. fra butikker i området tillige kunne tjene som dokumentation. Kan A ikke dokumentere, at han *faktisk har brugt sommerhuset privat*, vil han blive beskattet af avancen ved salget af sommerhuset.

A er utilfreds med, at han skal avancebeskattes på grund af en formalitet, og beslutter sig for, at han i stedet vil udleje sommerhuset for at tjene lidt penge på det, når han ikke selv bruger det. A sælger derfor sommerboligen til sit selskab, i hvilket han er eneanpartshaver, og bliver ved salget avancebeskattet, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, jf. stk. 2. Selvom A tidligere er blevet avancebeskattet, da han ikke over for SKAT kunne dokumentere, at han har anvendt sommerhuset privat, bliver A i indkomståret efter salget til selskabet tillige beskattet af værdien af privat rådighed over sommerhuset i medfør af LL § 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 5, da han formodes at have fået sommerboligen stillet til rådighed af selskabet. Inden salget har A skullet bevise, at han *faktisk* har anvendt sommerhuset, for at avancen ved salg kan være skattefri – og efter salget *formoder* SKAT, at A har anvendt sommerhuset privat, da det jo er stillet til hans rådighed.

4.2.2. RÅDIGHEDSFRASKRIVELSE

Som det fremgår ovenfor kan hovedaktionæren fraskrive sig rådighed over sommerboligen og dermed undgå rådighedsbeskatning efter § 16, stk. 5. Der stilles imidlertid strenge krav til rådighedsfraskrivelsen; det er ikke tilstrækkeligt, at der er tale om en generel rådighedsfraskrivelse. I SKM2003.233.TSS udtalte Told- og Skattestyrelsen vejledende, at

”hvis direktør xx skal sikre sig, at han ikke omfattes af formodningsreglen [i LL § 16, stk. 5] må han enten sikre, at sommerboligerne udlånes til andre ikke nærtstående i minimum 8 uger i højsæsonen og 13 uger i alt, eller også må han sørge for, at han og hans nærmeste ikke har rådighed over boligerne på noget tidspunkt overhovedet.”

I SKM2010.859.LSR blev ejeren af en sommerbolig, som var stillet til udlejning gennem et udlejningsbureau, ikke anset for at være omfattet af formodningsreglen, da fraskrivelseserklæringen var tilstrækkeligt præcis:

”I forbindelse med indgåelsen af denne aftale, fraskriver fuldmagtsgiver/ejerne sig enhver rådighed over ejendommen, dog således at fuldmagtsgiver/ejerne - efter aftale med eller opfordring fra fuldmagtshaver - har ret til at besigtige (men ikke opholde sig i) ejendommen i forbindelse med vedligeholdelse og reparation.”

Landsskatteretten begrundede herefter sit resultat med, at såfremt hovedanpartshaverne i overensstemmelse med aftalens ordlyd ikke tog ophold i sommerboligerne, og aldrig overnattede i sommerboligerne, ville der ikke ske beskatning efter LL § 16.⁴⁰

Dette stemmer overens med, at der er forskel på, om der af hovedaktionæren udarbejdes en generel eller en absolut rådighedsfraskrivelseserklæring; aftalen skal naturligvis (kunne) opfyldes efter sit indhold, og såfremt en hovedaktionær ikke opfylder aftalen, vil der ske beskatning efter LL § 16.

4.3. RÅDIGHED OVER PERSONBIL

Det følger af LL § 16, stk. 4, 1. pkt., at det er værdien af *rådighed* over vedkommende bil, der beskattes. Der skelnes ikke i bestemmelsen mellem hovedaktionærer mv. og andre ”almindeligt” ansatte; der er således ikke tale om skærpet beskatning for hovedaktionærer mv. Såfremt bilen ikke er til rådighed hele året, nedsættes den skattemæssige værdi forholdsmæssigt med nedslag for de måneder, hvor den ikke er til rådighed. Én dags rådighed udløser derfor beskatning for en hel måned. I SKM2007.930.LSR forelå en situation, hvor to personer rådighed over den samme firmabil. Det blev af Landsskatteretten antaget, at rådighedsbeskatningen skulle fordeles ligeligt mellem de to efter de samme principper, som blev anvendt af Højesteret i SKM2005.219.HR om beskatning af værdien af en lystbåd. SKAT var af den opfattelse, at der ikke i LL § 16, stk. 4, er hjemmel til at foretage en fordeling af rådighedsbeskatningen, jf. SKM2008.371.SKAT. Det fremgår, at

⁴⁰ Sml. herved SKM2008.950.VLR, hvor hovedaktionæren udførte nødvendige reparationsarbejder i sommerboligen, og havde indgået aftale med udlejningsbureauet om, at dette have fuld rådighed over sommerboligen hele året. Hovedaktionæren blev anset for at have rådighed over sommerboligen.

”Det er SKATs opfattelse, at medmindre de ansattes rådighed over firmabilen er reduceret med 30 dage ad gangen, kan der ikke ske en begrænsning i beskatningen. Det vil sige, at hvis flere ansatte har fuld rådighed over samme bil, skal de hver især beskattes af fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4.”

Praksis er herefter fortsat, at såfremt flere råder over en firmabil, bliver alle beskattet af fuld rådighed over firmabilen, medmindre den konkret ikke er til deres rådighed.⁴¹

Stiller arbejdsgiver bil til rådighed, bør man derfor i alle tilfælde lave aftale om, at bilen alene må anvendes privat i en bestemt udstrækning; der skal da føres kørebog, hvor der bl.a. angives kilometertal ved start og slut, antal kørte kilometer, formålet med kørslen og datoen. Det vil herefter være muligt for den ansatte at godtgøre, i hvilket omfang bilen er anvendt erhvervsmæssigt og privat.

Derudover kan der med arbejdsgiver træffes aftale om rådighedsfraskrivelse, så bilen slet ikke må anvendes privat. Dette kan være tilfældet, hvor der er tale om en bil, som alene skal anvendes i forbindelse med den ansattes erhverv, eller hvor den ansatte selv har en bil, som han anvender privat. Værdien af en sådan fraskrivelseserklæring tillægges ikke afgørende vægt, jf. afsnit 4.2.2, men vil sammenholdt med korrekt ført kørebog kunne godtgøre, at bilen ikke er anvendt privat, eller kun er anvendt i det aftalte omfang.

Imidlertid byder udstrækningen af rådighedsbegrebet på problemer. Det ses eksempelvis ved SKM2013.5.BR, at en skriftlig aftale med arbejdsgiver om, at den pågældende bil ikke måtte anvendes om vinteren, hvor bilen blev opbevaret hos en bilforhandler med afmonteret batteri, var stilstandsforsikret, og hvor skatteyderen kunne fremlægge fakturaer fra forhandleren for opbevaring i vinterhalvåret, ikke var tilstrækkeligt til, at skatteyderen ikke havde rådighed over bilen. Det blev lagt til grund, at skatteyderen til enhver tid *kunne* hente bilen hos forhandleren og benytte den.⁴² Der var tale om en fabriksny luksusbil til 3,2 millioner kroner, som var købt af H ApS, i hvilket skatteyderen var eneanpartshaver og direktør. Byretten fandt, at købet af bilen ikke eller kun i begrænset omfang var erhvervsmæssigt begrundet i selskabets forhold.

⁴¹ Selvom SKATs fortolkning umiddelbart synes byrdefuld og i øvrigt at medføre dobbeltbeskatning, er det dog i overensstemmelse med lovens ordlyd og den øvrige praksis. Man kan undre sig over, at SKAT ikke indbragte Landsskatterettens afgørelse for domstolene, når SKAT så åbenlyst mener, at afgørelsen er forkert.

⁴² Det fremgår blandt andet af byrettens begrundelse, at *”tilkobling af et batteri må anses for at være en ukompliceret og let operation”*.

Afgørelsen blev stadfæstet i SKM2013.539.ØLR, hvor Østre Landsret udtaler, at det påhviler skatteyderen at sandsynliggøre, at den eksklusive sportsvogn ikke var stillet til rådighed for ham og ikke blev anvendt til privat kørsel i vintermånederne. Han fremlagde herefter rådighedsfraskrivelseserklæring samt faktura fra autoforhandleren, som opbevarede bilen – landsretten konkluderer kort, at dette ikke er understøttet af f.eks. vidneforklaringer, og at der ikke er ført kørebog, hvorfor direktøren blev beskattet af fuld rådighed.

I SKM2014.182.ØLR var der tale om, at en administrerende direktør af sit selskab havde fået stillet to biler til rådighed til privat benyttelse. Bilerne var i vintermånederne låst inde i selskabets garage, ligesom de var stilstandsforsikrede. Der var ikke ført kørebog, og det var uafklaret, om nummerpladerne havde været afmonterede i de perioder, hvor bilerne var stilstandsforsikrede. Bilnøgler og garagenøgler var opbevaret af personer, som var underlagt direktørens instruktionsbeføjelse. Da direktøren og selskabet måtte anses for interesseforbundne, påhvilede der direktøren en skærpet bevisbyrde for, at den private rådighed over bilerne var effektivt afskåret i de pågældende måneder. Landsretten anlægger den betragtning, at direktøren omfattes af en ulovbestemt formodningsregel: når bilerne har været til rådighed en del af året, påhviler det direktøren at bevise, at de ikke har været til rådighed hele året. Direktøren blev beskattet af rådighed over begge biler, da formodningen ikke kunne afkræftes bl.a. henset til, at han til potentielt enhver tid *kunne* få udleveret nøgler, så bilerne *kunne* benyttes.

En lignende formodningsregel kan udledes af SKM2009.239.HR. En ansat chef, A, havde fået stillet en personbil til rådighed af sin arbejdsgiver. Bilen holdt parkeret ved A's private bopæl, når den ikke var i brug. Bilen blev efter A's forklaring udelukkende anvendt erhvervsmæssigt, hvorfor det ikke var nødvendigt at føre kørebog, hvilket stemmer overens med SKATs holdning, jf. JV C.A.5.14.1.11. A blev anset for at have rådighed over bilen i det daglige, selvom han havde egen privatbil, som han, efter egen forklaring, anvendte til privatkørsel. Det fremgår, at der ”*efter retspraksis var en formodning for, at A anvendte bilen privat*”. Højesteret anførte i denne forbindelse, at det ikke er tilstrækkeligt til at afkræfte denne formodning, at der er en privat bil i husstanden, og udtalte videre, at der kræves et *konkret bevis* for, at bilen aldrig er anvendt privat; et sådant bevis kan i realiteten alene føres ved, at der udarbejdes kørselsregnskab. Kørselsregnskab er således efter Højesterets udtalelse det eneste tilstrækkelige bevis i tilfælde, hvor den skattepligtige omfattes af en formodningsregel. Det følger tillige af JV C.A.5.14.1.11, at der for hovedaktionærer mv. gælder en skærpet formodningsregel, da der

er tale om interesseforbundne parter. Hovedaktionærer mv. skal herefter ”*sandsynliggøre, at han eller hun er afskåret fra at råde over bilen privat*”. Dette står umiddelbart i ganske skarp kontrast til de ovenfor gennemgåede afgørelser, og desto mere i kontrast til det af Højesteret i SKM2009.239.HR udtalte om, at formodningen alene kan afkræftes ved førelse af et ”*konkret bevis*”, som i realiteten alene kan være et kørselsregnskab.⁴³ Det synes besynderligt, at det fremgår af ligningsvejledningen, at hovedaktionærer mv. blot skal sandsynliggøre, at de er afskærne fra at råde over bilen privat, når retspraksis angiver, at der skal føres *konkrete beviser* for at afkræfte formodningen.

Det fremgår videre af JV CA.5.14.1.11, at SKAT er af den opfattelse, at en hovedaktionær eller hovedanpartshaver omfattes af en ikke lovhjemlet formodningsregel, da der er tale om interesseforbundne parter. I afsnittet oplistes en række afgørelser, som SKAT ukritisk henviser til i den tro, at afgørelserne støtter deres opfattelse. Fælles for afgørelserne er, at hovedaktionærerne havde bevisbyrden for, at bilerne ikke var stillet til vedkommendes private rådighed, men SKAT har tilsyneladende undladt at indregne de konkrete omstændigheder. I SKM2003.53.VLR og SKM2003.585.VLR havde hovedaktionærerne efter egne forklaringer *faktisk anvendt bilen privat*; de omfattedes med denne begrundelse af en formodningsregel, jf. nedenfor ad 1). I SKM2005.503.ØLR og SKM2008.534.HR var bilerne i længere perioder parkeret ved hovedaktionærens privatadresse, hvilket i sig selv er tilstrækkeligt til at vende bevisbyrden, jf. nedenfor ad 2). I sidstnævnte afgørelse havde hovedaktionæren tidligere haft den pågældende bil til privat rådighed; der var altså tale om to forhold, der alene er tilstrækkelige til at vende bevisbyrden. Fælles for afgørelserne er, at SKAT har procederet i overensstemmelse med den af SKAT anlagte formodningsregel, mens domstolene i sine udtalelser har lagt vægt på andre forhold end de af SKAT fremførte. Tilsvarende lagde Højesteret i SKM2005.138.HR vægt på, at da den af selskabet indkøbte bil var kostbar og uegnet til erhvervsmæssig transport, pålagdes hovedaktionæren bevisbyrden, jf. nedenfor ad 3 og 4). Såfremt Højesteret var enig i, at der findes en formodningsregel for hovedaktionærer og hovedanpartshavere, kunne bevisbyrden vendes allerede fordi, vedkommende var hovedaktionær eller hovedanpartshaver. I stedet anerkender Højesteret, at SKAT som

⁴³ Det bemærkes, at kørselsregnskabet skal udarbejdes umiddelbart i forbindelse med kørslen, jf. til illustration SKM2005.138.HR, hvor et efterfølgende udarbejdet kørselsregnskab ikke kunne tillægges bevismæssig betydning.

udgangspunkt har bevisbyrden for, at bilen er til privat rådighed, men vender bevisbyrden grundet de konkrete omstændigheder, bl.a. at bilen var særdeles uegnet til erhvervsmæssig befordring. Højesteret nåede under lignende omstændigheder frem til samme resultat i SKM2014.504.HR. I SKM2001.98.LSR fremgår det af Landsskatterettens begrundelse, at en sådan formodningsregel for hovedaktionærer eller hovedanpartshavere ikke gælder generelt. På baggrund af ovenstående må det lægges til grund, at der ikke gælder nogen formodningsregel for, at hovedaktionærer eller hovedanpartshavere har selskabsejede biler til privat rådighed alene i deres egenskab af hovedaktionær eller hovedanpartshaver. Det bunder i konkrete omstændigheder, at der kan være tale om en formodningsregel. Det synes efter retspraksis at være svært at udlede, hvornår det er SKAT, der skal bevise, at firmabiler er anvendt privat. På baggrund af ovenstående kan det dog udledes, at det i hvert fald i følgende tilfælde er den skattepligtige, der skal bevise, at bilen ikke har været til hans private rådighed:

- 1) Når bilen har været stillet til privat rådighed en del af året.
- 2) Når bilen har været parkeret på den skattepligtiges privatadresse (også hvor privatadresse og firmaadresse er sammenfaldende).
- 3) Når bilen er af eksklusiv karakter eller kostbar.
- 4) Når erhvervelsen af bilen ikke eller kun i begrænset omfang er erhvervsmæssigt begrundet i selskabets forhold.

Ad 1)

Såfremt den ansatte kun skal have rådighed over bilen en del af året, må denne bevise, at rådigheden er effektivt afskåret i den øvrige del af året. I SKM2013.539.ØLR og SKM2014.182.ØLR ansås rådighedsberøvelsen ikke for effektiv. I det ene tilfælde ansås installation af bilens batteri som en simpel operation, og i det andet blev der lagt vægt på, at de personer, der opbevarede nøglerne, var underlagt den skattepligtiges instruktionsbeføjelse. Retspraksis anser således ikke rådighedsberøvelser for effektive, så længe der blot er *mulighed* for at anvende bilerne. I SKM2014.685.BR blev en hovedaktionær beskattet af værdi af fri bil, selvom bilen var stilstandsforsikret, parkeret i en af selskabet ejet garage og nummerpladerne afmonterede og afleveret til selskabets revisor. Disse foranstaltninger blev ikke anset for at være tilstrækkelige foranstaltninger til effektiv rådighedsberøvelse. Nummerpladerne skal indleveres til SKAT, førend rådigheden er effektivt afskåret. Hovedaktionæren kunne efter rettens begrundelse til enhver tid og efter eget ønske kræve at selskabet foranledigede

stilstandsforsikringen ophævet, nummerpladerne udleveret, hvorefter bilen kunne afhentes i selskabets garage.

Ad 2)

Er bilen parkeret på den skattepligtiges privatadresse, er der en skærpet formodning for, at bilen er stillet til privat rådighed. Det følger af JV C.A.5.14.1.11, at beskatning kan undgås ved at parkere bilen hos arbejdsgiveren og aflevere nøglerne til arbejdsgiver.⁴⁴ Dette er dog besværligt, når privatadresse og selskabsadresse er sammenfaldende, og især hvor den skattepligtige er sin egen arbejdsgiver. I disse tilfælde vil formodningen for privat anvendelse alene kunne afkræftes ved korrekt ført kørebog. I SKM2001.98.LSR var det *ikke* hovedaktionæren, der skulle afkræfte formodningen for, at firmabilen var stillet til hans private rådighed, netop fordi bilen ikke var parkeret på hans privatadresse. Det var derimod SKATs bevisbyrde. I SKM2009.239.HR havde en ansat fået stillet firmabil til rådighed, som var parkeret på hans privatadresse, når den ikke blev anvendt. Der var ikke ført kørebog, men han nægtede at have anvendt bilen privat. Højesteret fandt, at der efter retspraksis er en formodning for, at man i sådanne tilfælde anvender bilen privat. Denne formodning kan alene afkræftes ved konkret bevis, som i realiteten er en korrekt ført kørebog.⁴⁵

Ad 3 og 4)

For eksklusive biler gælder principielt samme principper som for almindelige biler. Det ses imidlertid, at der kræves noget mere end blot sandsynliggørelse, førend bilerne ikke anses for stillet til privat rådighed. Dette skal ses i sammenhæng med, om erhvervsen er erhvervsmæssigt begrundet. Der henvises til de gennemgåede afgørelser, hvor de eksklusive biler var til opbevaring hos selskabet eller tredjemand, batteri eller nummerplader afmonterede, og bilerne stilstandsforsikrede. Dette var ikke tilstrækkeligt til at rådighedsberøvelsen var effektiv.

I vurderingen af, om erhvervsen er begrundet erhvervsmæssigt i selskabets forhold, er det logisk, at erhvervsen af en særligt eksklusiv eller kostbar bil kan synes mindre fornuftigt end erhvervsen af en brændstoføkonomisk og kørevenlig personbil. I SKM2014.504.HR

⁴⁴ Se dog SKM2005.138.HR, hvor dette var iagttaget, oven for s. 61.

⁴⁵ Tilsvarende SKM2003.126.ØLR.

erhvervede B ApS en Porsche til 600.000,- kr. A var eneanpartshaver og direktør i B ApS. Landsretten fandt, at det påhvilede A at *sandsynliggøre*, at bilen ikke var stillet til rådighed for ham, og at den ikke var anvendt privat. A ejede privat to motorcykler og to biler. Af vidneforklaringer fremgår, at bilen ikke har været parkeret eller set på A's privatadresse, men altid har været parkeret på virksomhedens adresse. Skatteministeriet gjorde gældende, at A havde bevisbyrden for, at bilen ikke var til hans private rådighed. Det fremgår af Skatteministeriets procedure, at:

”Det anerkendes, at Skatteministeriet som udgangspunkt har bevisbyrden for den frie rådighed, da selskabsadresse og privatadresse ikke var sammenfaldende i den periode, selskabet ejede bilen. I den foreliggende situation, hvor der ikke er en erhvervsmæssig begrundelse for anskaffelsen af en Porsche, og hvor der er tale om en relativt dyr og eksklusiv bil, som er velegnet til privatkørsel, er bevisbyrden imidlertid vendt, således at det påhviler A at sandsynliggøre, at Porschen ikke blev anvendt til privat kørsel.”

Landsretten fandt, at da bilen ikke var egnet til benyttelse i vintermånederne, hvor den var stilsandsforsikret, var den ikke egnet til at opfylde selskabets erhvervsmæssige behov. Det var herefter uden betydning, at bilen ikke holdt parkeret på A's privatadresse, og A måtte sandsynliggøre, at bilen ikke var stillet til rådighed for og anvendt til privat kørsel. Da A ikke havde ført kørebog, fandt landsretten, at A ikke havde sandsynliggjort, at Porschen ikke var stillet til hans private rådighed.

Det må dog inddrages, at selskabets image kan forstærkes og plejes ved kørsel i eksklusive biler, ligesom sådanne efter omstændighederne vil kunne anvendes i reklameøjemed. En kostbar og eksklusiv bil kan tjene andre formål end blot til den skattepligtiges velbefindende. En autoforhandlers erhvervelse af en luksuriøst modificeret og dermed eksklusiv og kostbar personbil vil eksempelvis kunne tjene til branding og reklame for virksomheden. Imidlertid vil autoforhandleren efter omstændighederne kunne blive mødt med et krav om beskatning af værdi af fri bil, såfremt skattemyndighederne ikke anser erhvervelsen for tilstrækkeligt begrundet erhvervsmæssigt i selskabets forhold. Dette vil ud fra den ovenfor gennemgåede retspraksis endda kunne være tilfældet, selvom den eksklusive bil ikke faktisk er stillet til privat rådighed, idet den skattepligtige risikerer at blive omfattet af formodningsreglen.

5. Konklusion

Værdien af personalegoder skal beskattes. Dette følger af LL § 16, stk. 1, jf. statsskattelovens § 4. Værdien skal fastsættes til den værdi, det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i fri handel, jf. LL § stk. 3. For hovedaktionærer mv. gælder imidlertid særlige beskatningsregler, jf. LL § 16, stk. 5-9. Det relevante er at fastlægge, hvornår ansatte anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, da den ansatte i så fald omfattes af Ligningslovens skærpede beskatningsregler. Direktører omfattes i denne forbindelse af en formodningsregel, hvorefter direktører som udgangspunkt anses for at have væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, jf. SKM2007.713.HR. Det fremgår, at en sædvanlig direktørstilling angiver normen for, hvor væsentlig indflydelsen skal være. Der skal dog foretages en samlet vurdering af hele ansættelsesforholdet, hvorfor en direktørtitel i sig selv *ikke* er tilstrækkeligt. Der skal være konkrete momenter ved ansættelsesforholdet, der peger i retning af væsentlig indflydelse. Det er på baggrund af SKM2007.713.HR direktørens indflydelse på selskabets drift og ledelse, der skal vurderes, og ikke indflydelsen på aflønningens form, som Ligningslovens formuleringer ellers indikerer. Da direktører formodningsvist har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, er det relevant at undersøge, hvornår en direktør *ikke* har den påkrævede indflydelse, samt hvornår andre ansatte *har* den nødvendige indflydelse. Lønniveauet kan inddrages som et moment i vurderingen, men lønnen bør ikke tillægges selvstændig betydning, medmindre lønniveauet konkret er højere end, hvad der er sædvanligt for den pågældende stilling. Af forhold der kan afkræfte formodningen, er der i LSR2012.11-0300916 af 05/11-12, SKM2008.1039.LSR og SKM2010.413.LSR lagt særlig vægt på, at vedkommende var underlagt skærpede instruktioner fra ledelsen, at der skulle rapporteres opad i koncernen, og at den pågældende ikke på egen hånd kunne ansætte eller afskedige medarbejdere. I LSR2012.11-0300916 af 5/11-12 havde ”direktøren” ingen faktiske direktørbeføjelser, men ansættelseskontrakten indeholdt ingen begrænsninger, hvorfor ”direktøren” var omfattet af persongruppen.

For andre ansatte gælder ingen formodningsregel. For at disse omfattes af persongruppen, må SKAT bevise, at der er tale om egentlige direktørbeføjelser, da en sædvanlig direktørstilling angiver normen for hvor væsentlig indflydelsen skal være, jf. SKM2007.713.HR. De momenter, der taler for, at en almindeligt ansat konkret *har* den nødvendige indflydelse, er selvsagt de samme, som gælder for en sædvanlig direktørstilling. SKM2005.257.LSR og SKM2011.242.HR omhandlede ansatte, som konkret fremstod som de hierarkisk øverste i

selskaberne. Fælles for disse afgørelser er tillige, at de pågældende havde mulighed for at foretage private hævnings direkte i selskabet. Alene dette moment taler meget kraftigt for, at der er væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

For de af persongruppen omfattede sker der beskatning af den blotte rådighed. Ved rådighed forstås *muligheden* for at benytte. Det er ikke et krav for beskatning, at aktiverne faktisk anvendes.

For helårsboliger, jf. LL § 16, stk. 9, sker der rådighedsbeskatning efter skematiske satser, uanset om lejen er fastsat på armslængdevilkår i overensstemmelse med LL § 2. Bestemmelsen i LL § 16, stk. 9, retter sig mod *personkredsen* og ikke mod *boligen*; det er således uden betydning, om der er tale om en stor, luksuriøs villa eller en spartansk indrettet toværelses lejlighed, når blot vedkommende med rådighed er omfattet af personkredsen, om end bestemmelsens oprindelige sigte har været boliger, for hvilke der ikke findes et sædvanligt lejermarked.

Det er i SKM2003.353.LR og SKM2009.93.ØLR fastslået, at en hovedaktionær mv. ikke efter en formodning har rådighed over selskabsejede helårsboliger. Der sker beskatning af værdien af *privat rådighed*. Det er derfor en betingelse for beskatning efter stk. 9, at den pågældende helårsbolig ikke udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Er der tale om blandet anvendelse, nedsættes beskatningen derfor forholdsmæssigt med den del, der anvendes erhvervsmæssigt. Landsretten har i SKM2009.93.ØLR lagt vægt på to overordnede forhold, som er særligt betydningsfulde for vurderingen: for det første om selskabets erhvervelse af boligen er erhvervsmæssigt begrundet, og for det andet om hovedaktionæren mv. *faktisk* disponerer over boligen privat. I SKM2009.93.ØLR viste forbrugsregnskaberne, at hovedaktionæren måtte have anvendt boligen i videre omfang, end det var anført, at boligen skulle anvendes erhvervsmæssigt. Når vedkommende har uhindret adgang til boligen udover til erhvervsmæssig brug, foreligger der *mulighed* for at disponere over boligen, hvilket netop definerer rådighed. Selskabets formål kan tillægges betydning i relation til erhvervelsen af helårsboliger; når besiddelse af fast ejendom ikke kan indeholdes i selskabets formål, stilles derfor strenge krav til den erhvervsmæssige begrundelse for købet, jf. SKM2012.1.ØLR.

Hovedaktionærer mv. kan blive beskattet efter LL § 16, stk. 9, selvom vedkommende ikke har direkte rådighed over boligen. Ved udlejning til nærstående skal det vurderes, om boligen kan anses for at have passeret hovedaktionærens økonomi. Det væsentlige er, om selskabet har en

selvstændig økonomisk interesse i at erhverve og udleje boligen. Det skal vurderes, om den primære årsag til udlejningen er hovedaktionærens væsentlige indflydelse i selskabet. På trods af Landsskatterettens udtalelse i SKM2008.981.LSR kan det ikke anses for tilstrækkeligt, at selskabet blot ejer og udlejer en bolig til hovedaktionærens nærstående; der skal foretages en konkret vurdering af udlejningsarrangementet. Det endelige spørgsmål bliver altså, om udlejningen kan indeholdes i selskabets formål, og om interessesammenfaldet mellem selskabet og hovedaktionæren mv. konkret udmønter sig i udlejning til hovedaktionærens mv. nærstående. SKM2009.247.VLR fastslår, at formålet ikke i sig selv har større betydning, end hvad der følger af de faktiske omstændigheder. Selskabets formål var at udleje fast ejendom; selskabet ejede kun to boliger, som blev udlejet til hovedaktionærens børn. Selskabet var stiftet i forbindelse med, at hovedaktionærens børn skulle flytte hjemmefra.

For sommerboliger er det relevant, om hovedaktionæren mv. har fraskrevet sig rådigheden, da der gælder en formodning for, at sommerboligen er til rådighed hele året, hvis den har været til rådighed en del af året. Selskabets formål må tillige inddrages i vurderingen, da den blotte omstændighed, at selskabet erhverver, ejer eller udlejer sommerhuse, *ikke* medfører beskatning efter LL § 16, stk. 5. Det er dog klart, at såfremt erhvervelsen eller besiddelsen ikke kan indeholdes i formålet, vil hovedaktionæren mv. efter en formodningsregel anses for at have fået sommerboligen stillet til privat rådighed, jf. SKM2008.950.VLR. I afgørelsen have et selskab erhvervet en sommerbolig med henblik på videresalg. Landsretten lagde vægt på, at en erklæring om, at et udlejningsselskab fulde rådighed over sommerboligen *ikke* kunne anses at medføre, at hovedaktionæren ikke selv havde *mulighed* for at benytte sommerboligen. Det er således ikke tilstrækkeligt at fraskrive sig rådighed over sommerboliger generelt; der skal ganske meget til, og rådighedsfraskrivelsen skal være absolut. Lovgivning og retspraksis er ganske tydelig; man har enten fuld rådighed eller ingen rådighed, jf. bl.a. SKM2006.553.HR og SKM2003.356.LR.

For biler, som stilles til rådighed af en arbejdsgiver, gøres ikke forskel på hovedaktionærer mv. og andre ansatte. Beskatningen sker på ens vilkår og efter samme takster. Der skal være tale om biler, som er egnede til personbefordring. I overensstemmelse med SKATs holdninger og ifølge gennemgået retspraksis fastsættes fire tilfælde, hvor den skattepligtige formodes at have

bilen til privat rådighed hele året. *Den skattepligtige* skal herefter sandsynliggøre, at dette ikke er tilfældet:

- 1) bilen har været stillet til privat rådighed en del af året,
- 2) bilen har været parkeret på den skattepligtiges privatadresse (også hvor privatadresse og firmaadresse er sammenfaldende),
- 3) bilen er af eksklusiv karakter eller kostbar,
- 4) erhvervelsen af bilen er ikke eller kun i begrænset omfang erhvervsmæssigt begrundet i selskabets forhold.

I henhold til Højesterets udtalelse i SKM2009.239.HR kræves et *konkret bevis* for at sandsynliggøre, at bilen ikke har været til privat rådighed. Et konkret bevis vil i realiteten være korrekt ført kørebog. Dette gælder særligt, hvor bilen både skal anvendes erhvervsmæssigt og privat. I tilfælde hvor bilen i en periode af året faktisk ikke anvendes (evt. på grund af bilens beskaffenhed) er det ikke tilstrækkeligt, at bilen blot opmagasineres eller er stilstandsforsikret, at bilens nummerplader er afmonterede, eller at bilen er delvist skilt ad. Den faktisk eneste mulighed i dette tilfælde er, at bilen afregistreres og at nummerpladerne herefter indleveres til SKAT, da rådighedsberøvelsen da er absolut. Det følger af retspraksis, at rådighedsberøvelsen ikke anses for at være absolut, så længe der blot er *mulighed* for at benytte bilen. I forlængelse heraf synes formelle rådighedsfraskrivelser alene tillagt nævneværdig betydning, når de *ikke* er udfærdigede.

Er bilen parkeret på den skattepligtiges privatadresse, er der en skærpet formodning for, at bilen er til privat rådighed. Dette byder på problemer i situationer, hvor privatadressen og arbejdsgiveradressen er sammenfaldende. Uanset om bilen udelukkende må anvendes erhvervsmæssigt konkluderes det, at man i *alle tilfælde* bør føre kørebog på grund af formodningsreglen. Dette understøttes af Højesterets udtalelse om, at korrekt ført kørebog i realiteten er det eneste konkrete bevis, der kan afkræfte formodningen. I tilfælde, hvor bilen må anvendes delvist privat, *skal der altid* føres kørebog; denne skal føres umiddelbart i forbindelse med kørslen og tillægges sjældent bevismæssig betydning, såfremt den først udfærdiges senere. For eksklusive biler må det tillige vurderes, om erhvervelsen er begrundet erhvervsmæssigt i selskabets forhold. Det skal vurderes, om bilen er velegnet til den for selskabet relevante type af erhvervsmæssig befordring. Der er således forskel på Blikkenslager Bob, som skal transportere tungt værktøj, og sportsvognsforhandleren som ønsker at køre i den type (dyre) bil, virksomheden sælger.

Sammenfattende om retsstillingen konkluderes, at man må være overordentlig påpasselig. For personer, som omfattes af bestemmelsen, men som ikke er hovedaktionærer eller hovedanpartshavere, konkluderes det, at en sædvanlig direktørstilling angiver normen for, hvor væsentlig indflydelsen skal være. Dette gælder uanset, om der er tale om en direktør eller anden ansat. Heraf følger naturligt, at direktører må afkræfte formodningen for, at de er omfattet af persongruppen, mens SKAT må bevise at andre ansatte konkret har beføjelser, som tilsvare normen for direktører.

Stilles selskabsejede aktiver til privat rådighed, medfører det beskatning uanset, om der sker faktisk brug. Stilles aktiverne til rådighed for en hovedaktionær mv., er det nødvendigt at tage stilling til, hvorvidt man ønsker at drage fordel af disse personalegoder med rådighedsbeskatning til følge, eller om man i stedet skal sikre sig total og absolut rådighedsfraskrivelse, så beskatning undgås. Det er vigtigt at fraskrive sig rådigheden, da det vil blive tillagt betydning, at rådighed *ikke* er fraskrevet, uanset om man ikke drager fordel af det pågældende personalegode. Disse tanker vil næppe være de første, man gør sig, om end det kan vise sig at være af stor (økonomisk) betydning, såfremt det undlades.

Litteratur

Melchior, Ebbe og Dorthe B. Madsen

Hovedaktionæren,

2. udgave, Thomson Reuters Professional A/S, 2010.

Pedersen, Jan et al.

Skatteretten 1

7. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2015

Skatteretten 2

7. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2015

Werlauff, Erik

Selskabsret

9. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013