

# Hovedaktionærbeskatning

Er det skærpede fokus i skatteretten på forholdet mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab berettiget?



## INDHOLDSFORTEGNELSE

<b>1. Indledning</b> .....	<b>1</b>
<b>2. Problemstilling</b> .....	<b>3</b>
2.1 Problemformulering .....	4
2.2 Afgrænsning .....	5
2.3 Forkortelser og begrebsafklaring .....	6
2.4 Metode og teoretisk grundlag .....	6
2.5 Disposition.....	8
<b>3. Skatteretlige definitioner</b> .....	<b>10</b>
3.1 Hovedaktionær.....	10
3.1.1 Personkreds.....	12
3.1.2 Bestemmende indflydelse .....	14
3.1.3 Delkonklusion .....	19
3.2 Driftsomkostninger og indtægter.....	19
3.2.1 Driftsomkostningsbegrebet.....	21
3.2.2 Dokumentation og bevis for fradragsret .....	27
3.2.3 Delkonklusion .....	29
<b>4. Dispositioner mellem hovedaktionær og selskab</b> .....	<b>30</b>
4.1 Interesseforbundne parter – Hovedaktionærens dobbeltrolle .....	30
4.2 Driftsomkostninger kontra private udgifter .....	32
4.2.1 Rette omkostningsbærer .....	33
4.2.2 Eksempler fra retspraksis .....	34
4.2.3 Delkonklusion .....	40
4.3 Aktiver kontra private formuegoder .....	40
4.3.1 Rådighedsbeskatning .....	41
4.3.2 Eksempler fra Retspraksis .....	43
4.3.3 Armslængdevilkår .....	47
4.3.4 Delkonklusion .....	49
<b>5. Korrektionsmuligheder</b> .....	<b>50</b>
5.1 Skattemyndighedernes korrektionsmuligheder .....	50
5.1.1 Ligningslovens § 16 .....	52
5.1.2 Konsekvenser .....	53
5.1.3 Delkonklusion.....	55
5.2 Hovedaktionærs korrektionsmuligheder .....	56
5.2.1 Omgørelse .....	57
5.2.2 Betalingskorrektio n .....	59
5.2.3 Bindende svar og skatteforbehold .....	61

5.2.4 Delkonklusion.....	63
<b>6. Vurdering af det skærpede fokus på hovedaktionærer .....</b>	<b>64</b>
6.1 Særlovgivning målrettet regulering af hovedaktionærer.....	64
6.2 Tendenser udledt fra retspraksis.....	65
6.3 Vurdering af korrektionsmuligheder .....	70
6.4 Delkonklusion .....	72
<b>7. Konklusion .....</b>	<b>73</b>
<b>8. Perspektivering.....</b>	<b>78</b>
<b>9. Litteraturliste.....</b>	<b>80</b>

## ABSTRACT

The Danish State Tax Act provides the regulatory framework for income taxes to the state, which is a large and important part of the central government's revenue base. In 2019, the government generated revenue of approximately DKK 730 billion, of which DKK 315 billion came from taxes and indirect taxes paid by the companies. The companies are an important source of government revenue, and it is therefore essential that this group of companies comply with the State Tax Act and the related laws which govern that type of business. In 2018, the tax authority carried out an inspection on the tax payments of the capital companies, of which errors were found in 62% of the companies' tax payments. The inspection was carried out by sampling of a population of 375.000 companies – small and medium-sized enterprises, of which 210.000 were owned by principal shareholders.

The principal shareholder is often in a unique position in the companies they own. The principal shareholder is therefore able to influence a large extent of the company's economy and its own remuneration, while the principal shareholder and his company are also free to act among themselves. This dual role places great demands on the judgement of the principal shareholder, as there is a risk of confusion between the private economy of the principal shareholder and the company's economy.

This thesis aims to clarify the legislation and analyze transactions made between the principal shareholder and his company. The thesis is primarily focused on inference with costs. This is to be examined by means of case-law and existing legislation. In addition, the thesis will examine the consequences of transactions between the principal shareholder and his company. Finally, the thesis will assess whether the increased focus on the tax law regarding the common interest between the principal shareholder and his company is justified, and whether it is consistent with the risk of circumvention and tax deferral.

The State Tax Act § 6 must be regarded as a very important paragraph under the tax law since this paragraph effectively regulates the right to deduct operating costs. The starting point is that expenses can be deducted from the income statement, but offset income in State Tax Act § 4, expenses can only be deducted if the allowance in question is justified. In assessing whether an expenditure is a deductible operating cost, State Tax Act § 6 requires a review of the concrete intent of the expenditure. The essential point is that the justification for the expenditure must be

operational and that the expenditure has been incurred in an ongoing company. Furthermore, it is the principal shareholder who must be able to prove that the expenditure is of a commercial nature and that the expenditure is related to the income in question.

Within the tax law, the distinction between corporate assets and private assets can be difficult to make. The tax law is characterized by the fact that people are taxed based on their availability of a given asset. The thesis has examined and analyzed several verdicts concerning the availability of cars and properties, which in many cases ended up with taxation by the principal shareholder. This is partly since there is a strict presumption that a principal shareholder can use the assets present in his company. For this reason, it may be very difficult for the principal shareholder to reject this presumption rule. In addition to the availability tax on assets, verdicts relating to trading in assets, including primarily properties, have also been reviewed and analyzed. In this respect, the arm's length principle is important since trade between related parties must take place on market terms.

In general, the tax authorities have two methods for correcting a transaction between the principal shareholder and his company; The tax authorities may overrule a transaction if it does not have a real and economic reality as stated in the basic principles of the tax law, or the tax authorities may correct a transaction if the transaction has not been carried out in accordance with market terms. The principal shareholder has two main correction options in the form of conversion. Both options require that the tax authorities have made a correction before the principal shareholder can be allowed to correct. Unless the principal shareholder has done his preliminary work and has obtained a binding ruling or made a tax reservation.

There is no doubt that, from a fiscal point of view, principal shareholders are placed with a disadvantage compared to other taxpayers because of their unique position. In most areas of taxation, the assessment is that the regulatory framework and practice are reasonably considered the possibilities of the principal shareholder. However, the rules related to taxation of staff benefits seem quite unreasonable and rigid.

## 1. INDLEDNING

Den danske virksomhedshistorik trækker trådene langt tilbage i historiebøgerne. I 1917 underskrev den daværende kong, Christian X, den første egentlige selskabslov vedrørende aktieselskaber. Dette var startskuddet på en dansk virksomhedstradition. I 1922 blev statsskatteloven til virkelighed, og selvom der siden 1922 er sket markante ændringer og tilføjelser i statsskatteloven, er grundprincipperne stadig de samme i statsskatteloven. Statsskatteloven §§ 4-6 hjemler de grundlæggende beskatningsbestemmelser i den danske skatteret.

I 2019 var der 540.000 registrerede virksomheder i Danmark på tværs af alle brancher og virksomhedsformer (Skattestyrelsen, 2022, s. 7). I Danmark findes der et utal af forskellige virksomhedsformer, som adskiller sig markant fra hinanden i form af ejerforhold, hæftelsesforhold og kapitalkrav. Det danske erhvervsliv er ligeledes karakteriseret ved mange små og mellemstore virksomheder, og forholdsvis få store virksomheder. Men uagtet virksomhedsstørrelse, virksomhedsform eller branche, skal alle virksomheder overholde statsskattelovens regelsæt.

Statsskatteloven hjemler regelsættet vedrørende indkomstskat til staten, som er en stor og væsentlig del af statens indtægtsgrundlag. I 2019 havde staten indtægter for cirka 730 mia. kr., hvoraf 315 mia. kr. kom fra skatter og afgifter indbetalt af virksomheder. Derudover havde staten en indtægt på 342 mia. kr. fra personskatter, hvilket ligeledes i høj grad kan relateres til de danske virksomheder (Finansministeriet, 2019, s. 14). Ud af de 540.000 registrerede virksomheder er 65 % af disse registreret som kapitalselskaber (Skattestyrelsen, 2022, s. 8). Kapitalselskaberne bidrager således med en betydelig del af de indbetalte skatter og afgifter.

Kapitalselskaberne er en vigtig kilde af statens indtægter, og derfor er det essentielt at denne gruppe af virksomheder efterlever statsskatteloven og de dertilhørende love, som regulerer den type af virksomheder. Skattestyrelsen udførte i 2018 en kontrol af netop kapitalselskabernes skattebetalinger, hvoraf der blev konstateret fejl i 62 % af selskabernes skattebetalinger (Skattestyrelsen, 2022, s. 10). Kontrollen blev foretaget via en stikprøvekontrol blandt en population på 375.000 selskaber – små og mellemstore virksomheder, hvoraf 210.000 af selskaberne var ejet af hovedaktionærer (Skattestyrelsen, 2022, s. 15). Hovedaktionærledede selskaber har dermed et stort fokus fra Skattemyndighedernes side, og i takt med at der til stadighed kommer flere hovedaktionærsselskaber, vil dette fortsat være en vigtig problemstilling.

En hovedaktionær sidder ofte i en unik position i det selskab, som vedkommende ejer. Det gør at hovedaktionær eneretligt kan præge alle dispositioner der bliver foretaget i selskabet. Dette kan også være dispositioner foretaget direkte mellem selskab og hovedaktionær. Disse dispositioner er ikke altid truffet med en erhvervmæssig begrundelse, men nærmere med privatøkonomiske hensigter. Disse dispositioner kan have store skattemæssige konsekvenser for både hovedaktionær og selskab, samt betyde at staten går glip af en række indtægter.

Specialet ønsker at undersøge forholdet mellem Skattemyndighederne, lovgiver, hovedaktionær og vedkommendes selskab i relation til dispositioner der foretages mellem hovedaktionær og selskab.

## 2. PROBLEMSTILLING

Indenfor skatteretten er det vigtigt, hvem der er den rette omkostningsbærer. Dette skyldes at der for fysiske personer og selskaber er forskellige beskatningsregler. I et selskab beskattes indkomst med 22 %, hvor imod lønindkomst hos en fysisk person beskattes op til 56 %. Dertil har en fysisk person ikke de samme muligheder for at fratække driftsomkostninger i deres lønindkomst, som et selskab har i selskabsindkomsten.

Hovedaktionæren og vedkommendes selskab er selvstændige skattesubjekter. I små selskaber er hovedaktionær ofte ene-ejer af selskabet, samtidig med at hovedaktionær er ansat i selskabet som direktør. Hovedaktionæren kan derfor i stort omfang påvirke både selskabets økonomi og egen aflønning i selskabet, mens at hovedaktionæren og dennes selskab ligeledes frit kan handle indbyrdes. Denne dobbeltrolle stiller store krav til hovedaktionærs dømmekraft, da der er risiko for sammenblanding mellem hovedaktionærs private økonomi og selskabets økonomi. Der kan forekomme mange forskellige dispositioner mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab. Dette kan være almindelig og lovlig udtrækning af løn, pension og udbytte som oftest foregår i form af likvide midler og med tilsvarende indeholdelse af kilderskatter. De øvrige dispositioner der kan ske imellem hovedaktionær og selskab kan eksempelvis være; udlejning af fast ejendom, overdragelse af formuegoder, udlån mellem hovedaktionær og selskab.

Der forefindes et naturligt interessefællesskab mellem hovedaktionær og selskab, hvorfor der kan opstå incitament til at foretage disse dispositioner på en sådan måde, at den gældende skattelovgivning på området ikke efterleves. Dette kan medføre at hovedaktionæren begår både tilsigtet og utilsigtet skatteunddragelse. En tilsigtet og utilsigtet disposition kan have væsentlige konsekvenser for både hovedaktionær og vedkommendes selskab. Dette er både i de tilfælde hvor en unddragelse er sket med fuldt overlæg, men også i de tilfælde, hvor hovedaktionær ikke som udgangspunkt er bekendt hermed.

I skatteretten er der et skærpet fokus på interessefællesskabet, der findes imellem hovedaktionær og vedkommendes selskab (Skattestyrelsen, 2022, s. 15). Hertil findes der særlovgivning og en betydelig mængde retspraksis der håndterer dette interessefællesskab. Skattemyndighederne har hertil en række værktøjer i lovgivningen, til at foretage omgørelser af dispositioner foretaget tilbage



i tid, hvilket kan have utilsigtede skattemæssige konsekvenser for hovedaktionær og vedkommendes selskab.

Dette speciale har til hensigt at fortolke lovgivningen på området, samt analysere på de dispositioner, der foretages mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab. Dette ønskes undersøgt ved hjælp af retspraksis og gældende lovgivning. Derudover vil specialet undersøge hvilke konsekvenser disse dispositioner kan have for hovedaktionær og selskab. Slutteligt vil specialet vurdere, hvorvidt skatterettens skærpede fokus på interessefællesskabet mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab, er berettiget.

## 2.1 PROBLEMFORMULERING

En stor del af det danske erhvervsliv er bygget op omkring hovedaktionærselskaber. Et hovedaktionærselskab giver som benævnt et ganske naturligt interessefællesskab mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab. I specialet vil dette interessefællesskab blive undersøgt gennem nedenstående problemformulering, ved hjælp af gældende lovgivning og retspraksis for området.

Specialet er udarbejdet med udgangspunkt i følgende hovedspørgsmål:

- Er det skærpede fokus i skatteretten på forholdet mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab berettiget?

Hovedspørgsmålet ønskes undersøgt ved hjælp af følgende underspørgsmål:

- Hvordan defineres en hovedaktionær og en driftsomkostning i henhold til skatteretten?
- Hvilken betydning har interessefællesskabet mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab i relation til dispositioner foretaget mellem parterne?
- Hvilke korrektionsmuligheder har hovedaktionær i modsætning til Skattemyndighederne, hvis der er foretaget en fejl-disposition?

Specialet vil indledningsvist starte bredt i henhold til beskatning ifølge statsskatteloven, og løbende blive indsnævret i forhold til hovedaktionærbeskatning og problemstillingerne i relation til dette.

## 2.2 AFGRÆNSNING

Problemstillingerne relateret til hovedaktionærselskaber spænder vidt, men i specialet vil fokus være på de cases hvor hovedaktionær og selskab har økonomiske dispositioner med hinanden. Der kan forekomme mange forskellige dispositioner mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab, både direkte og andre mere indirekte dispositioner. I specialets afsnit 4 er der indledningsvist foretaget en udvælgelse af, hvilke dispositionstyper samt omkostningstyper som er udvalgt og hvorfor.

Der er ydermere foretaget nedenstående afgrænsninger for at fokusere specialet omkring problemformuleringens spørgsmål:

- Specialet koncentrerer udelukkende omkring den danske skatteret, og således reglerne for danske hovedaktionærer og danske selskaber.
- Specialet vil kun behandle aktionærer med bestemmende indflydelse og dermed ikke minoritetsaktionærer.
- Specialet behandler kun de skattemæssige konsekvenser i forbindelse med dispositioner mellem hovedaktionær og selskab. Eventuelle andre konsekvenser relateret til moms og afgifter, selskabsretlige forhold og regnskabsmæssige dispositioner vil ikke blive behandlet i dette speciale.
- Specialet vil som udgangspunkt ikke omhandle placeringen af indtægter, men placeringen af indtægter bliver i mindre grad benævnt for at danne et helhedsindtryk.
- Specialet er afgrænset fra driftstabsbegrebet og afskrivninger.
- Specialet vil ikke behandle begrebet ulovligt aktionærlån, men begrebet vil blive nævnt i specialet.
- Specialet vil ikke behandle dispositioner i forbindelse med generationsskifter, herunder værdisættelse af goodwill.

## 2.3 FORKORTELSER OG BEGREBSAFKLARING

Nedenstående forkortelser er anvendt i specialet for at gøre specialet mere læsevenligt.

Forkortelse:	Definition:
SL	Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten (Statsskatteloven)
LL	Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven)
ABL	Bekendtgørelse af lov om den skattemæssige behandling af gevinster og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven)
PSL	Bekendtgørelse af lov om indkomstskat for personer m.v. (Personskatteloven)
BF	Bekendtgørelse af bogføringslov
SFL	Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven
BAL	Bekendtgørelse af lov om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven)
MMV	Bekendtgørelse om krav til det skattemæssige årsregnskab m.v. for mindre virksomheder (Mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder)
Skatteretten	Betegnelsen omfatter skattelovgivning og gældende retspraksis
Selskab	Betegnelsen omfatter både aktie- og anpartsselskaber
Hovedaktionær	Betegnelsen omfatter både hovedanpartshaver og hovedaktionær, som har den bestemmende indflydelse i selskabet

I specialet er der anvendt en række begreber, som i skatteretten kræver en definition. De væsentligste begreber, som er fundet relevante og vigtige for specialets helhedsforståelse vil kortfattet blive defineret i specialet. Indledningsvist vil nedenstående skatteretlige begreber blive defineret med udgangspunkt i gældende ret:

- Hovedaktionær, afsnit 3.1
- Driftsomkostningsbegrebet, afsnit 3.2

## 2.4 METODE OG TEORETISK GRUNDLAG

Specialet vil blive behandlet efter den retsdogmatiske metode, der beskriver og analyserer den gældende ret i Danmark (L. Hansen & Werlauff, 2016, s. 224). I specialet vil gældende ret være skatteretten relateret til hovedaktionærbeskatning og de lovtekster, der er direkte forbundet hermed.

Derudover vil specialet blive behandlet ved hjælp af analyse af gældende retspraksis på området. I forbindelse med anvendelsen af retspraksis, vil der primært blive fortolket på domstolspraksis, da denne findes bedst anvendt i forhold til administrativ praksis. Der vil også i mindre grad blive fortolket på afgørelser fra Landsskatteretten. Den anvendte retspraksis er udvalgt med udgangspunkt i afgørelsernes relevans og vigtighed for nutiden, gældende ret og problemformuleringen. Det vil sige, at der er forsøgt udvalgt afgørelser fra nyere tid, mens også ældre afgørelser, der stadig belyser nuværende retspraksis, finder anvendelse. De udvalgte afgørelses rolle er endvidere at antyde, om der eventuelt er en klar linje i retspraksis.

I forbindelse med udarbejdelsen af specialet vil der være fokus på objektivitet i fortolkningen af lovgivningen og de tilhørende forarbejder. Den anvendte litteratur spænder bredt mellem flere forskellige forfattere med hver deres speciale indenfor skatteretten. Litteraturen vurderes i den forbindelse at være objektiv og kan dermed findes anvendt til dette speciale. Udover lovgivningen og litteraturen, vil den sidste del af kilderne i specialet være Skattemyndighedernes cirkulærer og juridiske vejledninger, hvilket er et udtryk for myndighedernes egen fortolkning af lovgivningen. I forbindelse med anvendelsen af disse, vil der blive foretaget en kritisk stillingtagen til indholdet før dette benyttes.

## 2.5 DISPOSITION

I dette afsnit er det beskrevet, hvordan specialet er opbygget samt hvad tankerne bag selve den valgte struktur har været. Specialets struktur skal medføre, at alle relevante områder inddrages og fortolkes. Strukturen skal endvidere sikre at områderne analyseres på den mest forståelige måde, i det omfang det har en betydning for besvarelsen af specialets problemformulering.

Specialet er opbygget efter følgende kronologi:

<b>Skatteretlige definitioner</b>	
ABL § 4 – Hovedaktionærbegrebet SL §§ 4-6 – Driftsomkostninger og indtægter	
<b>Dispositioner mellem hovedaktionær og selskab</b>	
LL § 2 – Interesseforbundne parter (Hovedaktionærens dobbeltrolle)	
Driftsomkostninger kontra private udgifter LL § 2 og SL § 6 - Rette omkostningsbærere Eksempler fra retspraksis	Aktiver kontra private formuegoder LL § 16 og SL § 4 - Rådighedsbeskatning og armlængdevilkår Eksempler fra retspraksis
<b>Korrektionsmuligheder</b>	
Skattemyndighedernes korrektionsmuligheder LL § 2 – Markedsvilkår LL § 16 – Maskeret udbytte	Hovedaktionærs korrektionsmuligheder SFL § 29 – Omgørelse LL § 2, stk. 5 – Betalingskorrektio
<b>Vurdering af det skærpede fokus på hovedaktionærer</b>	
Særlovgivning målrettet regulering af hovedaktionærer Tendenser fra retspraksis Vurdering af korrektionsmuligheder	
<b>Konklusion</b>	

Indledningsvist vil enkelte skatteretlige begreber blive defineret. Begreberne er fundet essentielle for specialets forståelse. Hovedaktionærbegrebet vil blive defineret med afsæt i ABL § 4, og grund-sætningen i SL §§ 4-6 vil blive gennemgået med fokus på driftsomkostningsbegrebet, hvortil relevant retspraksis vil blive inddraget.

Herefter vil problemstillingen vedrørende dispositioner foretaget mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab blive berørt. Udgangspunktet i afsnittet er LL § 2, hvortil der vil blive kigget på sondringen mellem driftsomkostninger kontra private udgifter samt virksomhedsaktiver kontra private formuegoder. Der er i afsnittet udvalgt bestemte fokusområder af retspraksis, da praksis vedrørende problemstillinger relateret til LL § 2 er bred. De udvalgte områder er fundet relevante og aktuelle for specialets problemformulering.

Dernæst vil skatterettens muligheder for korrektioner blive gennemgået. Afsnittet er todelt, hvor først Skattemyndighedernes korrektionsmuligheder vil blive gennemgået, og dernæst vil fokus blive skiftet til hovedaktionærs muligheder.

I specialets sidste afsnit vil det blive belyst og diskuteret, hvorvidt skatterettens skærpede fokus på interessefællesskabet mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab er berettiget. Der vil blive udledt tendenser fra den anvendte retspraksis i specialets tidligere afsnit.

Afslutningsvist vil specialet blive afsluttet med en konklusion. Konklusionen vil samle op på essenserne i specialet i henhold til besvarelse af problemformuleringen.

### 3. SKATTERETLIGE DEFINITIONER

I dette afsnit vil nedenstående skatteretlige definitioner blive defineret igennem gældende lov og retspraksis. Begreberne; hovedaktionær og driftsomkostning vil blive gennemgået i de efterfølgende afsnit jf. begrundelsen i afsnit 2.3.

#### 3.1 HOVEDAKTIONÆR

Hovedaktionærbegrebet er essentielt i skatteretten, da hovedaktionæren har nogle særlige beføjelser til at præge et selskabs dispositioner. I skatteretten defineres en hovedaktionær ud fra bestemmelsen i ABL § 4. Bestemmelsen omhandler egentligt hovedaktionæraktier, men det kan fra bestemmelsen udledes at den fysiske person som ejer hovedaktionæraktier betegnes som hovedaktionær. Hovedaktionæraktier defineres ud fra den fysiske persons ejerandel af aktier i et selskab. Har den fysiske person en vis kvalificeret ejerandel af aktier i selskabet, betegnes personen som hovedaktionær. Lovteksten i ABL § 4, stk. 1 lyder som følgende:

#### **ABL § 4 stk. 1**

*“Som hovedaktionæraktier anses aktier eller anparter, der ejes af skattepligtige, der ejer eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller som råder eller i den ovennævnte periode har rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien. (...)”*

Ifølge lovteksten kan det udledes at ABL § 4, stk. 1 indeholder to betingelser, hvor blot en af disse skal være opfyldt før en fysisk person kan betegnes som hovedaktionær. En fysisk person kan betegnes som hovedaktionær, hvis personen inden for de seneste 5 år enten:

- ejer eller har ejet 25 % eller mere af selskabskapitalen,
- eller råder eller har rådet over mere end 50 % af stemmeværdien.

Opgørelsen af ejerandel er forholdsvis simpel, og tager udgangspunkt i den skattepligtiges reelle ejerandel af kapitalen, som kan findes i selskabets ejerbog eller via opslag i det Centrale Virksomhedsregister (CVR). Opgørelsen af stemmeværdi er vanskeligere, da stemmeværdien kan differentiere sig fra ejerandelen. Ydermere er det ikke et krav, at den skattepligtige skal eje de aktier, hvortil stemmeværdien er tilknyttet, det er tilstrækkeligt at den skattepligtige har rådighed over

stemmerne f.eks. via pantsætning. Oplysninger vedrørende stemmeværdi skal ligeledes fremgå af selskabets ejerbog, og kan også findes via opslag i CVR.

Status som hovedaktionær bevares i 5 år, hvis ejerandelen bringes under 25 % af kapitalen, eller hvis stemmeværdien maksimalt er 50 %. 5 år og en dag efter at ejerandelen er bragt under 25 % af kapitalen, eller stemmeværdien maksimalt udgør 50 %, er betingelserne for at være hovedaktionær ikke længere opfyldt. I praksis bliver ejerandele og stemmeværdier købt og solgt, og her er det datoen for registreringen af afhændelse eller anskaffelse hos Erhvervsstyrelsen som er afgørende. Hvis en af betingelserne afbrydes grundet en kapitaludvidelse, er det tegningsfristens udløb som er afgørende, og ikke registreringen hos Erhvervsstyrelsen. Dette fremgår af en ældre afgørelse fra Ligningsrådet i 1991 (TfS.1991.541.LR).

Hvis aktierne er anskaffet i forbindelse med en virksomhedsomdannelse af en personligt ejet virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, så stemples aktierne ligeledes som hovedaktionæraktier jf. ABL § 4, stk. 1:

---

### **ABL § 4 stk. 1**

*“(…). Hvis aktierne er erhvervet i forbindelse med omdannelsen af en personligt ejet virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, anses aktierne for hovedaktionæraktier, (…).”*

---

Hovedaktionærbetingelserne er identiske, men hvis aktierne er anskaffet i forbindelse med en virksomhedsomdannelse, så udvides bevaringsstatussen fra 5 år til 10 år.

Ved kapitalopgørelsen i et selskab skal selskabets egne aktier ikke medregnes jf. ABL § 4, stk. 1. Egentlig omfatter dette alene opgørelsen af ejerandele af kapitalen ifølge lovteksten, men det må formodes at dette ligeledes gælder opgørelsen af stemmeværdierne. I den tidligere aktieselskabslovs § 67, stk. 3 var det beskrevet at selskabets egne aktier ikke tillægges stemmeret. Da definitionen af stemmeværdi i ABL er identisk med aktieselskabslovens tidligere bestemmelser, må det antages at selskabets egne aktier ikke tillægges nogen stemmeværdi ved opgørelsen.

Ydermere skal konvertible obligationer jf. ABL § 4, stk. 3 ikke medregnes ved opgørelsen.

Umiddelbart er definitionen af en hovedaktionær enkel, hvilket den også i langt de fleste tilfælde, men ABL § 4, stk. 2 komplicerer og udvider den enkelte definition:



## **ABL § 4 stk. 2**

*“Ved afgørelsen af, om den skattepligtige (...) har ejet mindst 25 pct. (...) eller har rådet over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi, medregnes aktier, der samtidig tilhører eller har tilhørt den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller (...). Aktier tilhørende en tidligere ægtefælle (...) medregnes dog ikke. Endvidere medregnes aktier, som tilhører eller har tilhørt selskaber, fonde m.v., hvorover den nævnte personkreds på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har eller har haft en bestemmende indflydelse.”*

ABL § 4, stk. 2 udvider definitionen i forhold til følgende:

- Den omfattende personkreds som indgår i opgørelsen af ejerandele og råderetten over stemmевærdier udvides
- Begrebet bestemmende indflydelse introduceres

Ovenfor nævnte punkter vil blive gennemgået individuelt i de to efterfølgende afsnit.

### **3.1.1 PERSONKREDS**

Ved afgørelsen af om den skattepligtige ejer mindst 25 % af kapitalen, eller råder over mere end 50 % af den samlede stemmевærdi skal der medregnes aktier, som tilhører eller har tilhørt den skattepligtiges personkreds. Følgende personer er positivt nævnt og indgår i personkredsen jf. ABL § 4, stk. 2:

- Ægtefælle
- Forældre, og bedsteforældre
- Børn, børnebørn og disses ægtefæller
- Dødsboer efter de ovenfor nævnte personer

Personkredsen benævnt i ABL § 4, stk. 2 kan betegnes som den skattepligtiges pårørende i op- og nedstigende retning inklusive ægtefæller. I ABL § 4, stk. 2 nævnes stedbarns- og adoptivbarnsforhold positivt som et naturligt slægtskabsforhold. I en Landsskatteretskendelse fra 1995 (Tfs.1995.368.LSR) blev det ydermere klargjort at søskende, eller en ugift samlever, ikke er omfattet af den nævnte personkreds.

En pårørendes ejerandele skal kun medregnes, hvis den skattepligtige og den pårørende har ejet eller haft råderet over aktier samtidigt. Dertil skal de i ejertidsperioden have ejet mindst 25 % af aktierne, eller rådet over mere end 50 % af stemmerne jf. ABL § 4, stk. 2. Dette blev klargjort i Ligningsrådet i 1987 (TfS.1987.137.LR), hvor rådet nævnte følgende:

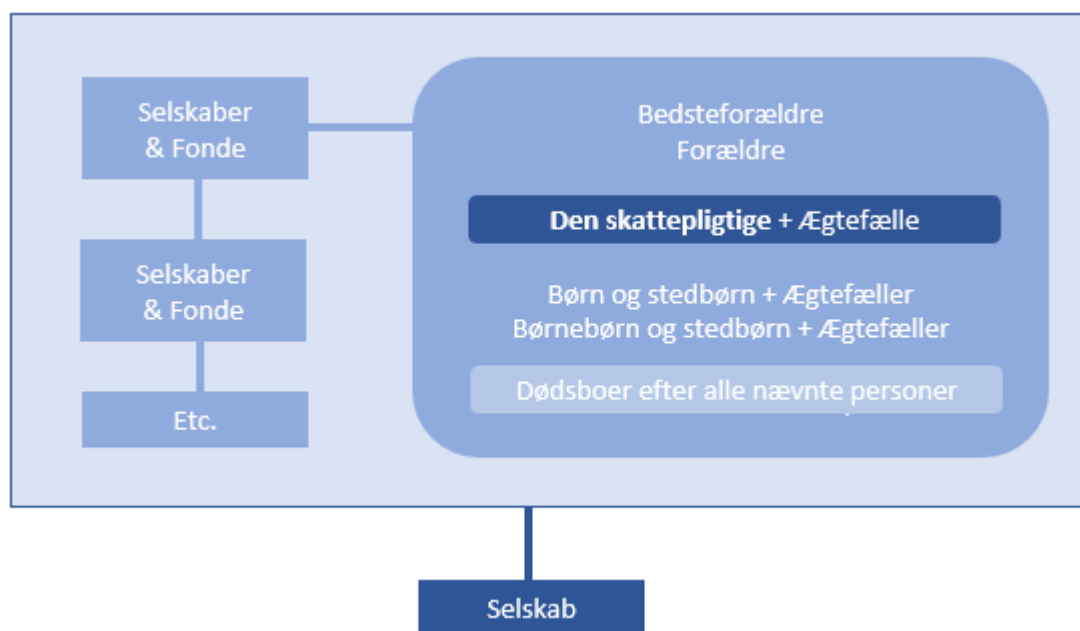
*”Da A og B ikke på noget tidspunkt indenfor de seneste 5 år hver for sig tilsammen med de i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 og 3, nævnte personer og selskaber m.v. har ejet 25% af aktiekapitalen eller rådet over mere end 50% af stemmевærdien var de ikke hovedaktionærer i aktieavancebeskatningslovens forstand”*

En ægtefælles ejerandele skal medregnes ved opgørelsen af ejer- og stemmeandel. Det er ikke kun den skattepligtiges ægtefælle, men også de pårørendes ægtefæller. Ejerandele, som tilhører en tidligere ægtefælle til den nævnte personkreds og ejerandele, som er afstået før ægteskabets indgåelse, skal ikke medregnes jf. ABL § 4, stk. 2. En tidligere ægtefælle er ikke defineret i ABL, men det må antages at en tidligere ægtefælle betegnes som fraskilt jf. Ægteskabsloven.

Slutteligt medregnes efter ABL § 4, stk. 2 ejerandele som tilhører eller har tilhørt selskaber, fonde m.v., hvor den nævnte personkreds på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har eller har haft en bestemmende indflydelse. Begrebet bestemmende indflydelse vil blive gennemgået i det efterfølgende afsnit.

Personkredsen kan illustreres som følger af figur 1:

Figur 1: Personkreds  
Kilde: Egen tilvirkning



Personkredsen, som skal inddrages i vurderingen om den skattepligtige er hovedaktionær i et selskab, er stor, men i langt de fleste tilfælde er vurderingen simpel og lige til.

### 3.1.2 BESTEMMENDE INDFLYDELSE

Begrebet bestemmende indflydelse har rødder helt tilbage til 1981 (Lov nr. 295 af 10/6 1981), hvor der i lovbemærkningerne var angivet, at det altid krævede en konkret vurdering af, hvornår der forelå bestemmende indflydelse (K. Bille, 2006, s. 239). Det centrale i vurderingen var, hvilken ejerandel eller råderet aktionæren skulle besidde før der forelå bestemmende indflydelse. Dags dato er der stadig tale om en konkret vurdering, men i 1995 blev der afsagt dom i en Landsskatteretskendelse (TfS.1995.666.LSR), som har dannet præcedens for nutidens vurdering af, hvornår der foreligger bestemmende indflydelse. Landsskatteretten underkendte Ligningsrådets tidligere praksis (TfS.1990.470.LR og TfS.1992.523.LR), hvor en ejerandel og stemmeværdi på 50 % af kapitalen blev anset tilstrækkeligt for at statuere bestemmende indflydelse. I kendelsen fra 1995 blev det klargjort at bestemmende indflydelse skal forstås som, at aktionæren skal kunne træffe de beslutninger i selskabet, som aktionæren måtte ønske, sådan at aktionæren i realiteten kan råde over selskabets kapital og stemmeværdi. Landsskatteretskendelsen henviser ydermere til at begrebet bestemmende indflydelse i ABL skal fortolkes i sammenhæng med LL. Lovteksten i LL § 2, stk. 2, 1. pkt. foreskriver følgende:

---

**LL § 2**  
**stk. 2**  
**1. pkt.**     *“Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. (...)”*

---

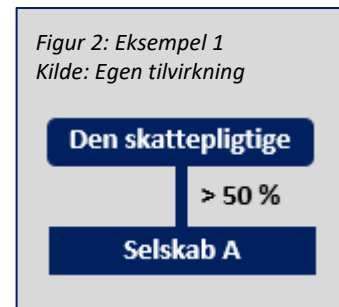
Hertil kan det udledes, at før der foreligger bestemmende indflydelse, så skal aktionæren have opnået en ejerandel eller råderet på mere end 50 % af kapitalen. Den bestemmende indflydelse kan både opnås via direkte eller indirekte ejerandele og stemmerettigheder. Dette vil blive gennemgået i det efterfølgende med nogle konkrete eksempler.

#### Direkte bestemmende indflydelse

Den direkte bestemmende indflydelse opstår når den skattepligtige ejer mere end 50 % af kapitalen, eller har rådighed over mere end 50 % af stemmerne i et selskab.

### Eksempel 1 – Direkte ejerandel og stemmerettigheder:

Den skattepligtige ejer mere end 50 % af kapitalen og har dermed bestemmende indflydelse over selskab A. Det samme er tilfældet, hvis skattepligtige råder over mere end 50 % af stemmerettighederne og på den måde har direkte bestemmende indflydelse over selskab A.



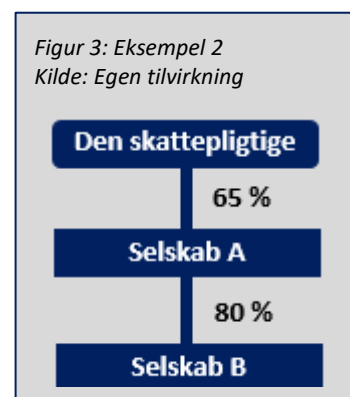
I ovenstående eksempel, og de efterfølgende eksempler er udgangspunktet at den skattepligtige skal opfattes som hele personkredsen benævnt i afsnit 3.1.1. Det vil eksempelvis betyde at, hvis personkredsen illustreret i figur 2 har en ejerandel mere end 50 % af kapitalen, eller har råderet over mere end 50 % af stemmerne i et selskab, så er der tale om bestemmende indflydelse uanset hvordan ejerstrukturen er.

### Indirekte bestemmende indflydelse

Den indirekte bestemmende indflydelse opnås igennem et mellemliggende selskab. Der er hertil forskel på om der udøves bestemmende indflydelse ved hjælp af ejerandele eller stemmerettigheder. Hovedaktionær ejer ofte et selskab, betegnet holdingselskabet, som ejer flere underliggende selskaber, datterselskaber. I denne ejerstruktur vil hovedaktionær via indirekte bestemmende indflydelse opnå kontrol i de underliggende selskaber, hvori hovedaktionær kan foretage dispositioner.

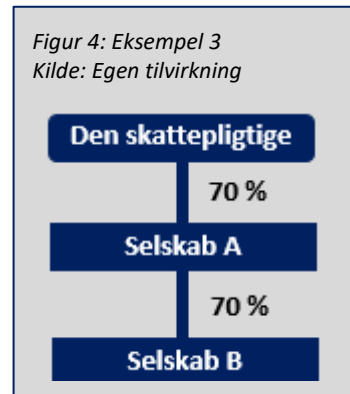
### Eksempel 2 – Indirekte ejerandel:

Den skattepligtige ejer 65 % af kapitalen i selskab A, og selskab A ejer 80 % af kapitalen i selskab B. Den skattepligtige har bestemmende indflydelse i selskab A, da ejerandelen er mere end 50 %. Ydermere har skattepligtige indirekte bestemmende indflydelse i selskab B, da ejerandelen er 52 %. Ejerandelen i selskab B udregnes som 65 % ganget med 80 % = 52 %. Den skattepligtige har således bestemmende indflydelse i selskab B ved at eje en forholdsmeæssig del af kapitalen på 52 %.



### Eksempel 3 – Indirekte ejerandel eller stemmerettigheder:

Den skattepligtige ejer 70 % af kapitalen i selskab A, og selskab A ejer 70 % af kapitalen i selskab B. Den skattepligtige har bestemmende indflydelse i selskab A, da ejerandelen er mere end 50 %. Den skattepligtige har ikke bestemmende indflydelse i selskab B, da den forholds- mæssige ejerandel af kapitalen kun er på 49 %.

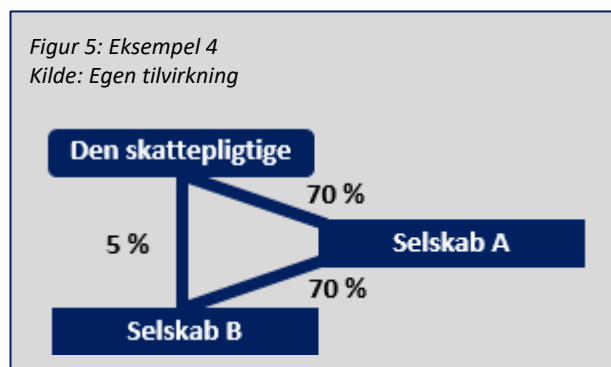


Den skattepligtige kan hertil alternativt opnå indirekte bestemmende indflydelse igennem stemmerettigheder. Hvis den skattepligtige har råderet over 70 % af stemmerne i selskab A, så har den skattepligtige indirekte bestemmende indflydelse i selskab B, fordi selskab A råder over mere end 50 % af stemmene i selskab B.

I praksis kan der også ske en sammenblanding af den direkte og indirekte bestemmende indflydelse. Hvis den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse over et selskab alene ved direkte eller indirekte bestemmende indflydelse, kan den skattepligtige alligevel være omfattet af armslængde- princippet i LL § 2. Dette kan være tilfældet, hvis der kan konstateres bestemmende indflydelse ved at medregne ejerandele og stemmerettigheder, som ejes både direkte og indirekte.

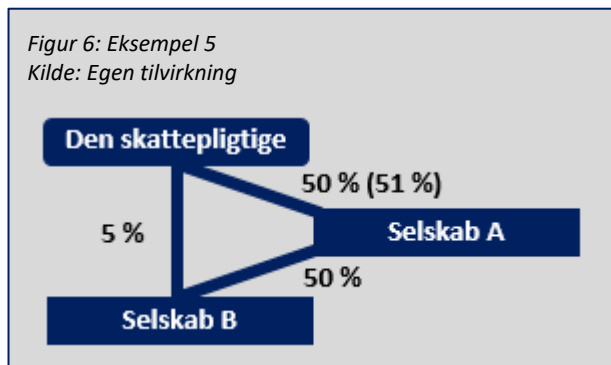
### Eksempel 4 – Direkte og indirekte ejerandel:

Den skattepligtige ejer 70 % af kapitalen i selskab A. Selskab A ejer 70 % af kapitalen i selskab B. Den skattepligtige har en direkte ejerandel på 5 %, og en indirekte ejerandel på 49 % i selskab B. Det vil sige en samlet ejerandel på 54 % af kapitalen i selskab B, og således har den skattepligtige bestem- mende indflydelse i selskab B.



### Eksempel 5 – Direkte og indirekte stemmerettigheder:

Den skattepligtige har 50 % af stemmerne i selskab A, og 5 % af stemmerne i selskab B. Selskab A har 50 % af stemmerne i selskab B. Den skattepligtige har ikke mere end 50 % stemmerne i selskab A, og selskab A har derfor ikke bestemmende indflydelse i selskab B. Derfor skal de stemmer, som selskab A har i selskab B, ikke medregnes ved vurderingen af, om den skattepligtige har bestemmende indflydelse over selskab B.



Hvis eksemplet ovenfor ændres, så den skattepligtige i stedet har 51 % af stemmerne i selskab A, så vil den skattepligtige have bestemmende indflydelse i selskab A. Dette betyder at stemmerne i selskab A skal medregnes i opgørelsen af, om den skattepligtige har direkte eller indirekte råderet over mere end 50 % af stemmerne i selskab B. I dette tilfælde vil den skattepligtige have råderet over 55 % af stemmerne i selskab B, og således have bestemmende indflydelse i selskab B.

Ovenstående eksempler anskueliggør at personkredsens direkte eller indirekte ejerandele og råderet over stemmerettighederne kan kombineres på mange måder i afgørelsen af om den skattepligtige har bestemmende indflydelse eller ej.

### Bestemmende indflydelse via en aftale eller via en begrænsning

En alternativ mulighed for at opnå bestemmende indflydelse er via en aftale. Denne mulighed har hjemmel i LL § 2, stk. 2, 3. pkt.:

---

**LL § 2**     *"(...) Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af*  
**stk. 2**     *andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse*  
**3. pkt.**    *af fælles bestemmende indflydelse. (...). "*

---

En aftale om fælles bestemmende indflydelse vil medføre, at alle aktionærerne anses for at have bestemmende indflydelse i det fællesejede selskab, både direkte og indirekte ejere. Det skal aftales mellem aktionærerne at de udøver fælles bestemmende indflydelse, og aftalen skal udformes i form af en ejerftale eller lignende. Skattestyrelsen stiller en række betingelser før en sådan en aftale anses for gældende. I en byretsdom fra 2017 (SKM2017.599.BR) er listet følgende betingelser:

*”Det beror på en konkret vurdering, hvorvidt der foreligger en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. I denne vurdering kan indgå, om aftalen medfører:*

*Fælles råden over flertallet af stemmerettigheder,*

*Fælles udnævnelse eller afsættelse af et flertal af medlemmerne i selskabets øverste ledelsesorgan eller*

*Fælles bestemmende indflydelse over selskabets driftsmæssige og finansielle ledelse.*

*Krav til minimumsinvestering/ejerandel og eventuel om deltagelse i fremtidige kapitalforhøjelser for at finansiere yderligere opkøb*

*Ret henholdsvis pligt til at kunne kræve at sælge på samme vilkår som en sælgende aktionær (såkaldt tag-along and drag-along)*

*Enighed om den fælles strategi med investeringer (investeringshorisont, eventuel foretrukket exitmåde)*

*Aftale om fælles udpegning af bestyrelsesmedlemmer og bestyrelsens virke*

*Retningslinjer for strategien for den købte virksomhed”*

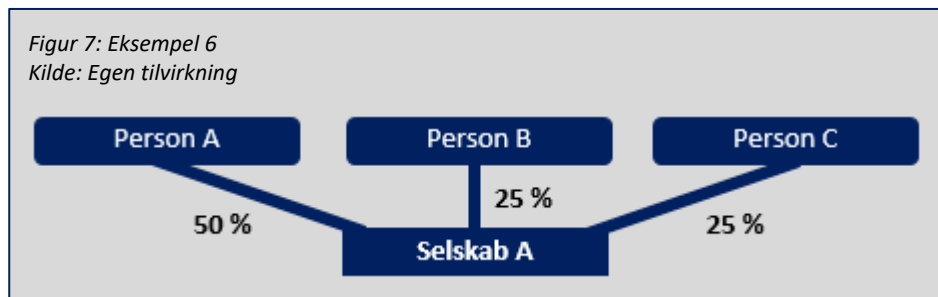
Byretsdommen omhandlede 6 personer som havde stiftet et ejendomsselskab. De 6 aktionærer mente at de udøvede fælles bestemmende indflydelse. Retten fandt ikke at de 6 aktionærer havde godtgjort, at der forelå en aftale om fælles bestemmende indflydelse. Den udarbejdede aftale mellem aktionærerne blev anset som en standardkontrakt, som ikke begrænsede den enkeltes aktionærs indflydelse over selskabet eller overlod denne indflydelse til en anden. Fællesaftaler i denne form er oftest anvendt mellem kapitalselskaber, og derfor vil de ikke blive behandlet yderligere i dette speciale.

I forbindelse med opgørelsen af stemmerettigheder skal der tages hensyn til aftaler som eventuelt begrænser brugen af stemmerettigheder. Hvis der eksempelvis er indgået en ejerftale, hvori en aktionærs muligheder for at stemme er begrænset i form af:

- Stemmer er opdelt i aktieklasser, hvor nogle har større stemmeværdi,
- eller ultimativt kan nogle stemmer helt være suspenderet fra at måtte stemme – måske har en aktionær afstået fra at gøre sine stemmer gældende

Hvis en aktionærs stemmeret suspenderes, så er det kun andelen af de aktive stemmerettigheder som er afgørende. I nedenstående figur 7, er der umiddelbart ingen aktionærer som har

bestemmende indflydelse, men person C's stemmerettigheder er suspenderet jf. ejeraftalen. Derfor har person A opnået bestemmende indflydelse, da person A blot skal have mere end 50 % af den samlede stemmевærdi på 75 % (100 % - 25 %).



### 3.1.3 DELKONKLUSION

En hovedaktionær defineres som den fysiske person som ejer hovedaktionæraktier, og som minimum opfylder en af følgende betingelser:

- Den fysiske person ejer eller har ejet 25 % eller mere af kapitalen i selskabet indenfor de seneste 5 år
- Den fysiske person råder eller har rådet over mere end 50 % af stemmевærdien i selskabet indenfor de seneste 5 år

Hvis aktierne er erhvervet i forbindelse med en virksomhedsomdannelse, er tidshorizonten ikke 5 år men 10 år.

Definitionen af en hovedaktionær er i de fleste tilfælde simpel, og kan følge ovenstående betingelser. Der kan forekomme corner cases, hvor der skal foretages en konkret vurdering af om den fysiske person har opnået bestemmende indflydelse. I denne vurdering skal der tages hensyn til den skattepligtiges personkreds samt kombinationen af direkte og indirekte bestemmende indflydelse.

I specialet vil fokus ligge på de hovedaktionærer der har bestemmende indflydelse, hvilket konkret vil være dem der har over 50% af stemmerne eller bestemmende indflydelse som følge af en aftale.

### 3.2 DRIFTSOMKOSTNINGER OG INDTÆGTER

I den danske skatteret er der forskel på hvordan indtægter skal beskattes, samt hvordan omkostninger kan fradrages hos henholdsvis fysiske personer og selskaber. Derfor er det vigtigt, at både



indtægter og omkostninger placeres hos de rette indtægts- og omkostningsbærere. Forskellen på den skattemæssige behandling mellem fysiske personer og selskaber, kan give fysiske personer med bestemmende indflydelse i et selskab incitamentet til at placere indtægter og omkostninger hos det selskab eller den person, hvor det er skattemæssigt mest gunstigt.

Vurderingen af om en indtægt eller omkostning er placeret det rette sted har hjemmel i skatterettens grundlov, statsskatteloven. SL §§ 4-6 hjemler de grundlæggende beskatningsbestemmelser, og de suppleres med en lang række specialbestemmelser i den øvrige skattelovgivning, der enten udvider eller begrænser skattepligten eller fradragsmuligheden. Herunder hovedsagelig afskrivningsloven og ligningsloven (Bolander, Madsen, N. Laursen & Langhave, 2021, s. 64-65).

SL §§ 4-6 bygger på et nettoindkomstprincip. Nettoindkomstprincippet opgøres mellem de skattepligtige bruttoindtægter jf. SL §§ 4-5, fratrukket de fradragsberettigede omkostninger efter SL § 6 samt en række specialbestemmelser i skattelovgivningen. Nettoindkomsten er således den skattepligtige indkomst som skal beskattes. Bestemmelserne i SL §§ 4-6 gælder for alle lønmodtagere, selvstændige erhvervsdrivende og selskaber (Bolander, Madsen, N. Laursen & Langhave, 2021, s. 64-65).

De skattepligtige bruttoindtægter fremgår af SL § 4, som indeholder en positiv liste med indtægtskilder som skal beskattes. Listen er ikke udtømmende, men hovedreglen er, at alle bruttoindtægter er skattepligtige jf. SL § 4:

## SL § 4

---

*”Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, (...).”*

---

Ud fra lovtekstens formulering i SL § 4 kan det udledes, at ikke kun indkomster beskattes, men også formueforøgelser og modtagelse af økonomiske fordele. Det vidtgående udgangspunkt i SL § 4, inddømmes andre steder i skatteretten. Skattelovgivningen indeholder en lang række andre bestemmelser vedrørende beskatning af indtægter og skattefrihed for visse indtægter. Hertil indeholder SL § 5 en række direkte undtagelser til hovedreglen i SL § 4. SL § 5 fastslår, at formuegevinster/-tab, renteudgifter, låneprovenu samt indtægter fra salg af den skattepligtiges ejendele ikke beskattes. Sidstnævnte desuagtet, at salget ikke er sket i spekulationsøjemed eller som led i næring. Der kan

udledes et grundlæggende princip af SL § 5, og det er at indkomst eller tab skal være realiseret, før det påvirker indkomsten. Princippet har stor betydning for, om en indkomst skal beskattes, og om tab kan trækkes fra, og endnu vigtigere i hvilket indkomstår indkomsten eller tabet skatteretligt tilhører.

I det efterfølgende afsnit vil SL § 6 blive gennemgået med fokus de overordnede regler for fradragsberettigede driftsomkostninger. Der er tale om en overordnet gennemgang af, hvornår en udgift kan anses for at være en fradragsberettiget driftsomkostning.

### 3.2.1 DRIFTSOMKOSTNINGSBEGREBET

Den grundlæggende hjemmel til fradrag for udgifter er SL § 6. Udgangspunktet er, at en udgift kun er fradragsberettiget, såfremt der er skattemæssig lovhjemmel til det pågældende fradrag. Dette er modsætningsvist SL § 4, som foreskriver, at alle indtægter er skattepligtige, medmindre en særlig lovhjemmel foreskriver skattefrihed. Ydermere skal den skattepligtige kunne fremvise dokumentation for den erhvervsmæssige udgifts afholdelse og kunne dokumentere udgiftens karakter.

Bestemmelsen i SL § 6 kan opdeles i to. Den første del af bestemmelsen hjemler fradragsretten for en række udgifter, som kan fradrages i den skattepligtiges indkomst. Den anden del af bestemmelsen indeholder en række begrænsninger i fradragsretten, som vil blive gennemgået efterfølgende.

SL § 6, litra a benævner positivt at der ved beregningen af den skattepligtige indkomst er fradrag for nedenstående:

#### **SL § 6 litra a**

*”Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:*

*a. Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger (...).”*

Ifølge lovteksten er driftsomkostninger defineret som udgifter, der i årets løb har været anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

SL § 6, litra a suppleres med SL § 6, litra e:

## SL § 6 litra e

*"Renter af Prioriteter og anden Gæld, samt hvad der er anvendt til blot Vedligeholdelse eller Forsikring af de af den skattepligtiges Ejendele, hvis Udbytte beregnes som Indkomst. Derimod kan ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til Afdrag paa hans Gæld, hvilket ogsaa gælder om Fideikommisbesidderes Afdrag paa Fideikommissets Gæld."*

Ud fra ovenstående kan det sammenfattes, at SL § 6 hjemler fradrag for følgende udgiftstyper i hovedtræk: Driftsomkostninger, afskrivninger, renteudgifter, vedligeholdelsesudgifter og forsikringsudgifter. Ydermere er det positivt nævnt af lovtæksten at afdrag på gæld ikke er fradragsberettiget. De nævnte fradragsberettigede udgiftstyper har et fællestræk, da de påvirker indkomstvirkningen. SL § 6 stiller således krav om at en fradragsberettiget udgift skal have indkomstpåvirkning, hvilket er i tråd med SL § 5.

Det nævnte krav vedrørende indkomstpåvirkning bliver yderligere hjemlet i SL § 6, stk. 2:

## SL § 6 stk. 2

*"Den beregnede Skatteindtægt er skattepligtig uden Hensyn til, hvorledes den anvendes, altsaa hvad enten den benyttes til egen eller Families Underhold, Betjening, Nytte eller Behagelighed, eller til Formue-forøgelse, til Forbedring af Ejendom, til Udvidelse af Næring eller Drift, Henlæggelse til Reserveeller andre lignende Fonds, til Gaver eller paa anden Maade."*

I SL § 6, stk. 2 påpeges det at følgende ikke kan fradrages: Formueforøgelse, forbedringer af aktiver, udvidelse af næring eller drift og henlæggelse til reserver eller gaver. Netop disse har ingen indkomstpåvirkning.

Fokus i det efterfølgende vil være på driftsomkostninger. Definitionen af driftsomkostningsbegrebet er meget bred i lovtæksten i SL § 6, og lovtækstens ordlyd i henhold til definitionen åbner en række tvivlsspørgsmål i forhold til nedenstående formuleringer:

- *"de Udgifter, som i Aarets Løb"* indeholder ikke en umiddelbar tidsbegrænsning
- Formuleringen *"erhverve, sikre og vedligeholde"* er en forholdsvis bred definitionen og fremstår som en positiv afgrænsning til driftsomkostningsbegrebet
- Begrebet *"Indkomsten"* kan midlertidigt henhøre til både private og erhvervsmæssige indkomster

- *"Udvidelse af næring eller drift"* kan fortolkes på flere måder

Der kan i statskattelovens lovforarbejder findes en definition af driftsomkostninger (Forarbejder, lov nr. 149 af 10/04/1922):

*"Fra al indtægt, der hidrører fra næringsbrug, fradrages, dog med undtagelse af det, der er anvendt til egen og families underhold og betjening, de udgifter, som have fundet sted for at holde næringen i gang (driftsomkostninger)."*

Definitionen konkretiserer ikke begrebet driftsomkostning markant, men lovforarbejderne indskrænker muligheden for at fratække private udgifter som driftsomkostninger, hvilket også er stedfæstet i lovpraksis flere gange, som vil blive berørt i afsnit 4.

Driftsomkostningsbegrebet er løbende blevet defineret og udviklet ved en række domme og afgørelser, der fortolker bestemmelsen. I retspraksis er der igennem tiderne dannet præcedens for nedenstående betingelser før en udgift kan blive kategoriseret som en fradragsberettiget driftsomkostning:

- Krav om driftsmæssig begrundelse
- Krav om erhvervmæssig virksomhed
- Krav om igangværende virksomhed

Ovenstående betingelser præciserer ligeledes tvivsspørgsmålene omkring lovtekstens formuleringer nævnt tidligere i specialet. I det efterfølgende vil betingelserne blive fortolket via lovpraksis.

### **Krav om driftsmæssig begrundelse**

Højesteret har fastlagt, at der skal være en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde en udgift. Dette indebærer, at der skal være en forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og selve erhvervelse af indkomsten. Dette fremgår i en Højesterets dom fra 2012 (SKM2012.13.HR), hvor retten udtaler følgende:

*"Ved "indkomsten" i statskattelovens § 6, stk. 1, litra a, må efter ordlyden forstås den skattepligtige indkomst, således at udgifter kan fradrages i den skattepligtige indkomst som driftsomkostninger, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst."*

I en dom fra Østre Landsret i 2015 (SKM2015.341.ØLR) blev et holdingselskab nægtet fradrag for en række udgifter fordi selskabet ikke havde godtgjort, at udgifterne var anvendt til at erhverve, sikre

og vedligeholde den skattepligtige del af selskabets indkomst. Udgifterne blev ikke anset afholdt for at opnå skattepligtig indkomst, og dermed var der ingen driftsmæssig begrundelse. Derfor kunne udgifterne ikke fratrækkes selskabets skattepligtige indkomst med hjemmel i SL § 6, stk. 1, litra a.

Det er ikke nødvendigt at udgiften direkte kan henføres til en konkret indtægt. En udgift skal ikke have skabt en indtægt før den kan fradrages. Der kan også være fradrag for en udgift selvom den ikke direkte kan henføres til en indtægt. Det vil i praksis heller ikke altid være muligt at matche en indtægt direkte med en udgift. Hertil kan en udgift stadig være nødvendig for at virksomheden opnår en indtægt, og i dette tilfælde vil udgiften anses som en fradragsberettiget driftsomkostning. Det er altid en konkret vurdering om en udgift har været afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, eller om udgiften har andre motiver. Et andet motiv kan være at udgiften er afholdt i hovedaktionærens interesse frem for at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets indkomst. I en Østre Landsrets dom fra 2013 (SKM2013.557.ØLR) blev et selskab nægtet fradrag for udgifter i forbindelse med salg af anparter. Retten mente ikke, at selskabet havde godtgjort, at de afholdte udgifter havde den fornødne tilknytning til selskabets drift. Retten mente derimod, at udgifterne var afholdt i hovedaktionærens interesse, for at sikre den bedste pris for salget af anparterne.

I en Østre Landsrets dom fra 2008 (SKM2008.719.ØLR) havde et selskab afholdt en række udgifter i forbindelse med et aktieopkøb, som aldrig blev gennemført. Dommen vedrørte bl.a. rejse- og opholdsudgifter til selskabets medarbejdere i forbindelse med aktieopkøbet. Da der var tale om udgifter afholdt som led i en udvidelse af selskabets bestående aktivitet, var disse udgifter ikke fradragsberettigede efter SL § 6.

I en ældre afgørelse fra 1942 (UfR.1942.335.H) blev et selskab anerkendt fradrag for en række sagsomkostninger, selvom selskabet tabte den underliggende retssag. Denne afgørelse udelukker således ikke fradrag, hvis en udgift har været afholdt forgæves eller ikke kan matches med en indtægt.

### **Krav om erhvervmæssig virksomhed**

Driftsomkostningsbegrebet indebærer, at en udgift kun kan fradrages i en erhvervmæssig virksomhed. En erhvervmæssig virksomhed, er en virksomhed der drives for egen regning og risiko med det formål at opnå et økonomisk nettooverskud. Hvis en virksomhed betegnes som ikke-erhvervmæssig i skatteretlig henseende, så har virksomheden ikke hjemmel til at fradrage

driftsomkostninger jf. SL § 6. Dette er fastlagt flere gange i retspraksis (SKM2007.107.HR og SKM2019.186.ØLR). I en Højesterets dom fra 2007 blev den skattepligtige nægtet fradrag for underskud efter SL § 6 i det virksomheden ikke blev anset for erhvervsmæssigt drevet. Virksomheden havde en meget beskeden omsætning og et negativt driftsresultat, og netop dette blev brugt som argument for at virksomheden ikke havde været erhvervsmæssigt drevet.

Sondringen mellem en erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed er bred i skatteretten, og retspraksis indeholder mange forskellige vurderingskriterier afhængig af virksomhedsform. De to primære kriterier er følgende:

- Rentabilitet: Er der udsigt til at virksomheden før eller siden vil genere overskud
- Intensitet: Er virksomheden drevet med den fornødne intensitet og seriøsitet

I forhold til specialets problemformulering er sondringen ikke fundet relevant, da specialet omhandler selskaber. Selskaber anses skatteretligt som erhvervsmæssig virksomhed. Ydermere kan det nævnes at holdingselskaber også er anerkendt som en erhvervsmæssig virksomhed i skatteretten. Dette har Højesteret afsagt dom omkring i 2004, hvor retten udtalte følgende (SKM2004.297.HR):

*"Højesterets flertal henviste til, at ifølge aktieselskabslovens og anpartsselskabslovens § 1, stk. 1, skal aktie- og anpartsselskaber være erhvervsdrivende, og at det i selskabsretten er anerkendt, at kravet herom er opfyldt, også for så vidt angår selskaber, hvis virksomheden alene består i at besidde aktier eller anpartar i et eller flere datterselskaber. Flertallet fandt herefter, at udgangspunktet må være, at sådanne moderselskaber også anses for erhvervsdrivende ved anvendelsen af de skatteretlige regler."*

Midlertidigt betyder dette at selskaber altid vil opfylde kravet om erhvervsmæssig virksomhed. Dette er ikke ensbetydende med at en hovedaktionær altid kan få fradrag for driftsomkostninger, da selskabet anses for en erhvervsmæssig virksomhed. Selskabet skal stadig opfylde de andre krav for fradrag, herunder kravet om at der skal være tale om en igangværende virksomhed.

### **Krav om igangværende virksomhed**

Driftsomkostningsbegrebet forudsætter ydermere, at en udgift kun kan karakteriseres som fradragberettiget efter SL § 6, hvis udgiften er afholdt af en igangværende virksomhed.

Det fremgår af SL § 6 at en udgift skal vedrøre det pågældende indkomstår. Dette betyder, at der modsat ikke er fradrag for udgifter før en virksomheds opstart. Bestemmelsen hjemler herved, at

de udgifter der bruges til den løbende drift i virksomheden kan fradrages, og at udgifter til etablering ikke kan fratrækkes.

Det fremgår ydermere i SL § 6 at den skattepligtige indtægt skal opgøres uden hensyn til udgifter anvendt til udvidelse af næring eller drift. Dette er ensbetydende med, at der i forhold til bestemmelsen ikke er fradrag for udgifter til udvidelse af indkomstgrundlaget.

Det er tidligere blevet nævnt, at et selskab jf. SL § 6, stk. 2 ikke har fradrag for udgifter anvendt til formueforøgelse og forbedringer af aktiver. Eksempelvis vil et selskab ikke have fradrag for køb af produktionsanlæg jf. SL §6, men selskabet vil have et løbende fradrag for de ordinære afskrivninger jf. SL § 6. De fleste afskrivninger er i nutidens lovgrundlag defineret i afskrivningsloven og vil ikke blive inddraget yderligere i specialet.

Der findes en række Højesterets domme som stadfæster fradragsbegrænsning forbundet med kravet om en igangværende virksomhed.

I en Højesterets dom fra 2012 (SKM2012.238.HR) blev et selskab afvist fradrag for en række udgifter afholdt i forbindelse med etablering af et yderligere driftscenter på en grund. Selskabet havde i forvejen to driftscentre. Selskabet havde fradraget alle udgifterne og mente, at der forelå fradragsberettigede driftsomkostninger i medfør af SL § 6. Højesteret mente derimod, at udgifterne ikke havde en forbindelse til selskabets eksisterende drift, og derfor kunne de ikke anses for fradragsberettigede driftsomkostninger efter SL § 6.

I en anden Højesterets dom fra 2011 (SKM2011.602.HR) blev et selskab nægtet adgang til fradrag for en række udgifter i forbindelse med en omstrukturering. Højesteret mente ikke der var tale om udgifter vedrørende driften, men udgifter vedrørende ændring af selskabsstruktur, børsnøtering og aktiesalg. Derfor var udgifterne ikke driftsomkostninger efter SL § 6.

Slutteligt er det værd at nævne, at adgangen til fradrag hænger sammen med principperne pligtpådragelse og realisation. Et fradrag efter SL § 6 forudsætter efter praksis pligtpådragelse, dvs. at der er opstået en retlig forpligtelse samt at forpligtelsen kan opgøres præcist. Realisationsprincippet fortolkes i tråd med, hvornår der er opstået en pligtpådragelse. Det grundlæggende princip er, at en udgift skal være realiseret før den kan fradrages i indkomsten. Der er ingen krav om at denne er betalt. Både pligtpådragelsen og realisationsprincippet kan have en stor betydning i relation til,

hvornår en udgift kan trækkes fra jf. SL § 6. SL § 6 hjemler som nævnt kun fradrag for udgifter, der er anvendt i årets løb. Det vil sige, at der skal tages hensyn til periodisering, og at der ikke er fradrag for forudbetalte omkostninger og hensættelser, før i det år hvor udgiften er pligtpådraget og realiseret.

Ud fra retspraksis kan det udledes, at SL § 6, stk. 1 hjemler fradrag, hvis udgiften:

- Er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde skattepligtig indkomst, eller har medført et forbrug eller en værdiforringelse i forbindelse med den løbende indkomsterhvervelse
- Er anvendt i indkomståret

Retspraksis og SL § 6, stk. 2 begrænser fradragsretten i nedenstående tilfælde, hvis udgiften:

- Er anvendt til etablering, udvidelse, eller ophør af indkomstgrundlaget
- Er anvendt til formueforøgelse eller forbedringer af aktiver
- Er anvendt til henlæggelse til reserver eller gaver
- Er anvendt til dækker private udgifter

I vurderingen af om en udgift er en fradragsberettiget driftsomkostning, kigges der således på den konkrete hensigt med afholdelsen af udgiften. Der skal hertil være en erhvervsmæssig begrundelse for afholdelsen af udgiften, samt at udgiften er afholdt i en igangværende virksomhed.

I forhold til specialets problemformulering er denne sondring central, da en hovedaktionærs hensigt kan opfattes på flere måder. Ved denne sondring vil fradraget ofte afhænge af, om udgiften er med til erhverve, sikre og vedligeholde selskabets indkomst, eller om udgiften bunder i hovedaktionærs private forhold. Netop denne sondring vil blive analyseret i afsnit 4.

Det er tidligere nævnt, at der findes en række specialbestemmelser til SL's hovedregler, der enten udvider eller begrænser skattepligten eller fradragsmuligheden. Disse specialbestemmelser er ikke inddraget i dette afsnit, men vil blive benævnt senere i specialet.

### 3.2.2 DOKUMENTATION OG BEVIS FOR FRADRAGSRET

Det er essentielt at selskabet kan dokumentere, at udgiften er pligtpådraget og realiseret. Der findes ikke nogen egentligt dokumentationskrav i skattelovgivningen, men det fremgår af retspraksis at



dokumentationskravet følger principperne i bogføringsloven. I en nyere Landsskatterets dom fra 2020 (SKM2020.545.LSR) blev den selskabet nægtet flere fradrag grundet manglende dokumentation, og i dommen henvises til følgende lovgivning:

- Bogføringsloven, herunder §§ 3-5, § 7 og § 9
- Mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder § 8

Mindstekravsbekendtgørelsens (MMV) § 8 beskriver:

## **MMV** **§ 8**

*"Bogføringen skal tilrettelægges således, at alle registreringer kan følges til de skattemæssige opgørelser. De skattemæssige opgørelser skal kunne opløses i de registreringer, hvoraf de er sammensat."*

Beskrivelsen stiller ingen krav, men i Mindstekravsbekendtgørelsens § 1 henvises der til bogføringsloven, hvorfor det må antages at § 8 skal fortolkes i henhold til bogføringslovens paragraffer. Bogføringslovens § 5 og § 9 afskildrer de grundlæggende regler i forhold til bilagsdokumentation. Bogføringslovens § 9 beskriver at bogføring og registrering skal ske ved hjælp af bilag. Det fremgår af bestemmelsen, at enhver registrering skal dokumenteres ved bilag. Hvis der er udstedt et eksternt bilag, skal dette så vidt muligt benyttes.

Bilag skal oplyse, hvad der er nødvendigt for at identificere kontrolsporet, herunder tydeligt angive transaktionsdato og beløb. Bogføringslovens § 5 beskriver hvad der forstås ved et bilag:

## **BF § 5**

*"Ved bilag forstås enhver nødvendig dokumentation for transaktioner, der registreres i bogføringen, uanset dokumentationen er på elektronisk medie, mikrofilm, papir eller andet medie. (...)."*

Alle erhvervsdrivende virksomheder har efter BF § 1 pligt til at efterleve bogføringslovens regler. Hertil må det formodes, at vis selskabet opfylder bogføringslovens krav, vil selskabet, som udgangspunkt også opfylde kravene til bogføring og regnskab efter skattelovgivningen.

Det er midlertidigt ikke tilstrækkeligt, at selskabet kan fremlægge dokumentation for fradraget, hvis der ikke er tale om en fradragsberettiget omkostning jf. afsnit 3.2.1. Selskabet skal således kunne dokumentere, at udgiften er af erhvervmæssig karakter, samt at udgiften henhører til det pågældende indkomstår.

Hertil skal det nævnes, at selskabet har bevisbyrden både i forhold til den egentligt eksterne dokumentation og dokumentation af, at udgiften er med til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Det fremgår af en Højesterets dom fra 2008 (SKM2008.4.HR), at hvis selskabet ikke kan fremlægge dokumentation for afholdte udgifter til køb af varer og tjenesteydelser m.v., har selskabet som hovedregel ikke ret til fradrag. I en anden Højesterets dom fra 2004 (SKM2004.162.HR) benævnes det direkte, at det er selskabet, der skal dokumentere, eller i hvert fald sandsynliggøre, at der har været afholdt driftsudgifter.

### 3.2.3 DELKONKLUSION

Statsskattelovens § 6 må betragtes som en særdeles væsentlig bestemmelse i henhold til skatteretten, da denne ene bestemmelse i realiteten regulerer fradragsretten for driftsomkostninger. Udgangspunktet er, at udgifter kan fratrækkes i indkomstopgørelsen, men modsætningsvist indtægter i SL § 4, kan udgifter kun fradrages hvis der er hjemmel til det pågældende fradrag.

I vurderingen af om en udgift er en fradragsberettiget driftsomkostning, skal der i henhold til SL § 6 kigges på den konkrete hensigt med afholdelsen af udgiften. Det væsentlige er, at der skal være tale om en driftsmæssig begrundelse for afholdelsen af udgiften, samt at udgiften er afholdt i en igangværende virksomhed. Ydermere er det selskabet, som skal kunne dokumentere at udgiften er af erhvervmæssig karakter, samt at udgiften henhører til det pågældende indkomstår.

## 4. DISPOSITIONER MELLEM HOVEDAKTIONÆR OG SELSKAB

Indenfor skattepraksis nævnes i flæng betegnelsen; "rette omkostningsbærer". Den betegnelse er meget essentielt i dette afsnit af specialet, da det i bund og grund er essensen i den problemstilling der er blevet opstillet i specialet. Som udgangspunkt burde det være en formsag at placere omkostninger og i særdeleshed indtægter hos den rette modtager. I de tilfælde hvor der er interessesammenfald mellem beslutningstager i et selskab samt dennes hovedaktionær, opstår der dog ofte incitament til, at omkostninger og indtægter bliver placeret et bestemt sted, hvor det rent skattemæssigt er mest fordelagtigt.

Hovedaktionærs incitament for at få placeret en indtægt i selskabet fremfor ved hovedaktionæren personligt skal primært findes i den væsentlig lavere skatteprocent. En indtægt i selskabet beskattes med selskabsskatteprocenten på 22 % jf. SL § 17, hvori en personlig indtægt beskattes op til 56 % jf. PSL. Der kan også nævnes flere årsager til, hvorfor hovedaktionær hellere vil have placeret en indkomst i selskabet, men grundet specialets fokus jf. afsnit 2.2 er der afgrænset fra dette.

Hovedaktionærs motivation for at placere en omkostning i selskabet kan betegnes som en win-win situation, da omkostningen som udgangspunkt er afholdt for ikke-beskattede midler, mens der samtidig kan opnås et fradrag i den skattepligtige indkomst for selskabet. Såfremt omkostningen skulle ligge ved hovedaktionær privat, så vil denne blive afholdt for beskattede midler, mens der som udgangspunkt ikke kan ske fradrag i hovedaktionærs skattepligtige indkomst.

I det efterfølgende vil problemstillingen omkring den rette omkostningsbærer blive belyst, samt problemstillingen der kan opstå, når der handles aktiver mellem interesseforbundne parter.

### 4.1 INTERESSEFORBUNDNE PARTER – HOVEDAKTIONÆRENS DOBBELTROLLE

En hovedaktionær har qua sit ejerskab og ofte beskæftigelse som leder af et selskab en dobbeltrolle. Dette speciale cirkulerer omkring denne dobbeltrolle, som hovedaktionær bestrider, når der skal foretages dispositioner, som har indflydelse på hovedaktionærens privatøkonomi. I dette tilfælde er der tale om to interesseforbundne parter, idet hovedaktionæren sidder som beslutningstager for både selskabet og vedkommende selv privat. Det er allerede tidligere i specialet blevet defineret, hvornår der er tale om en hovedaktionær, samt hvilke betingelser der skal opfyldes herfor. Det er

ligeledes defineret hvornår en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab og dermed har beslutningsevnen i det givne selskab. For en forståelse af dette henvises der til afsnit 3.1 i dette speciale.

Begrebet interesseforbundne parter udspringer af LL §2, stk. 1, hvori der står:

---

**LL § 2**  
**stk. 1**

*"(...) Ved opgørelsen af skattepligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter."*

---

Dette betyder, at samhandel der foregår mellem hovedaktionæren og dennes selskab skal ske til markedspriser, som hvis handelen havde fundet sted mellem to uafhængige parter.

Problematikken i dette relaterer sig i de fleste tilfælde til selve opgørelsen af markedsprisen. I mange tilfælde vil dette ikke være en speciel stor problematik af flere årsager. I de tilfælde hvor selskabets normale aktivitet eksempelvis består i køb og salg af handelsvarer, så vil markedsprisen være den pris, som selskabet også benytter overfor eksterne kunder uafhængige af selskabet. Såfremt der i disse tilfælde handles til en lavere pris, når hovedaktionær erhverver noget fra selskabet, vil der være tale om en handel på ikke-markedsmæssige vilkår. I andre tilfælde kan markedsprisen være sværere at opgøre, hvilket oftest er i de tilfælde hvor en transaktion sker sjældnere. Det kan eksempelvis være i forbindelse med handel af fast ejendom, som alt andet lige er en transaktion, der finder sted færre gange end en normal handel med en given forbrugsvarer. Problematikken i en ejendomshandel mellem interesseforbundne parter ligger hovedsageligt i prissætningen af den pågældende ejendom, hvor der oftest vil være behov for involvering af fagpersoner for at kunne opgøre en pålidelig markedspris. Dette var to eksempler på økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter med to vidt forskellige karakteristika samt risiko i forbindelse med fastsættelsen af en markedspris. Denne problemstilling vil blive behandlet yderligere i afsnit 4.3.

En anden vigtig sondring i relation til interesseforbundne parter er, at der skal foretages en konkret vurdering af, hvem der har erhvervet retten til en indkomst og/eller hvem der er forpligtet til at afholde en omkostning. Denne problemstilling vil blive behandlet i det efterfølgende afsnit 4.2.

## 4.2 DRIFTSOMKOSTNINGER KONTRA PRIVATE UDGIFTER

I vurderingen af, hvornår der er tale om fradragsberettigede driftsomkostninger eller private udgifter har altid været vanskelig. Årsagen til dette er, at der skal foretages en konkret vurdering af hver omkostning, og hertil har retspraksis udviklet sig over årene.

I de senere år har der eksempelvis været en række hændelser eller perioder, som har ændret måden hvorpå arbejde udføres, hvilket har været medvirkende til at gøre vurderingen vanskelig på nogle områder. I forbindelse med coronakrisen blev folks måde at arbejde på udfordret, som følge af, at omgangen med andre mennesker skulle begrænses. I forlængelse af dette har mange fastholdt de vaner, der blev introduceret under coronakrisen som hjemmearbejde eksempelvis. Dette har sløret afgrænsningen mellem de fradragsberettigede driftsudgifter og de private udgifter på området for kontoromkostninger, bespisning m.fl.

Hjemlen til fradrag for afholdte driftsudgifter skal egentlig findes i SL §6, men afgrænsningen kan ikke afledes heraf på en klar og tydelig måde, hvorfor afgrænsningen i højere grad skal afledes gennem retspraksis jf. afsnit 3.2. Grunden til, at afgrænsningen er vanskelig, skyldes fire årsager (FERNISS, 2006, s. 238):

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

Denne vanskelige sondring vil blive belyst i de efterfølgende afsnit, hvor der vil blive taget udgangspunkt i lovhjemmel samt i retspraksis.

#### 4.2.1 RETTE OMKOSTNINGSBÆRER

Rette omkostningsbærer er blevet berørt en smule tidligere i specialet i afsnit 3.2, hvilket i korte træk omhandler, hvorvidt en driftsomkostning hører til i virksomheden eller i privatøkonomien. Før en udgift kan fradrages i virksomhedens skattepligtige indkomst, skal denne jf. SL § 6 stk. 1, litra a, være afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten.

Med henvisning til afsnit 3.2 kan det udledes, at der er tre krav, der skal opfyldes, før en driftsomkostning kan fradrages i den skattepligtige indkomst:

- Krav om driftsmæssig begrundelse
- Krav om erhvervmæssig virksomhed
- Krav om igangværende virksomhed

Det er tidligere nævnt, at en driftsomkostning skal have en vis forbindelse til den indkomst, der bliver skabt i virksomheden. De omkostninger der kan fradrages, kan have væsentlig forskellig karakter alt efter hvor direkte forbundet de er til indkomsten. Et eksempel på en direkte omkostning, kan være omkostningen til en vare, som der senere bliver solgt videre til en slutkunde. Omkostningen til indkøbet af denne vare er direkte forbundet med den senere indkomst, der opnås ved at sælge varen videre. Omkostninger som har mere indirekte karakter kan eksempelvis være husleje eller lønninger til administrationspersonale. Her kan omkostningen ikke henføres direkte til de solgte varer, men vil selvfølgelig være kritiske for at virksomheden, og dennes medarbejdere har et sted at arbejde og eventuelt opbevare sine varer. Lønninger til administrationspersonale vil være nødvendigt for at kunne sende fakturaer til kunderne eksempelvis. Disse omkostningstyper er fuldt gangbare, og giver som udgangspunkt ikke anledning til problemer omkring sondringen med rette omkostningsbærer.

Anderledes besværlig kan sondringen være, når den givne driftsomkostning har sammenhæng til hovedaktionæren eller dennes nærtstående private interesser. Der kan eksempelvis være tale om et sponsorat til en sportsklub, hvor hovedaktionærs børn er aktive medlemmer. I dette eksempel antages det, at hovedaktionærs virksomhed sælger rådgivnings- og konsulentarbejde til staten. Det vil være tvivlsomt hvorvidt et sponsorat og dermed markedsføring i den lokale sportsklub er med til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten i hovedaktionærs virksomhed. Der vil i dette

tilfælde være tale om en omkostning af privat karakter, og med private interesser for øje. Dette er ofte en svær sondring, hvorfor det er nødvendigt at kigge på formålet med omkostningen, samt på den gældende retspraksis på området.

Konsekvensen for en disposition, hvor et selskab har afholdt en omkostning, der er i hovedaktionæren eller dennes nærtstående interesse, vil ofte være, at Skattemyndighederne vil nægte virksomheden fradrag for omkostningen, og samtidig beskatte hovedaktionæren for omkostningen, som maskeret udlodning. Skattemyndighedernes korrektionsmuligheder herunder maskeret udlodning vil blive behandlet i afsnit 5 i dette speciale.

Det er ovenfor kort blevet beskrevet og eksemplificeret, hvilke typer af omkostninger, der oftest ikke giver anledning til vanskeligheder samt enkelte, som kan være sværere at vurdere. I det næste afsnit vil der blive analyseret på en række afgørelser hvor emnet omkring rette omkostningsbærer bliver berørt.

#### 4.2.2 EKSEMPLER FRA RETSPRAKSIS

De udvalgte afgørelser i dette afsnit tager udgangspunkt i relationen mellem hovedaktionær og selskab, og ønskes gennemgået og analyseret for at undersøge faldgruberne relateret til problemstilling omkring rette omkostningsbærer.

Der vil derfor blive benyttet retspraksis i form af domme der har skabt præcedens på dette område. Det er udledt fra retspraksis, at de mere gængse problemstillinger i forbindelse med vurderingen af rette omkostningsbærer, relaterer sig til følgende områder:

- Arbejdsværelse/kontor i privat bolig
- Arbejdstøj
- Reklame-, rejse- og repræsentationsomkostninger

##### **Arbejdsværelse/kontor i privat bolig**

I en dom fra Højesteret tilbage i 2002 (SKM2002.29.HR) blev en konsulent nægtet fradrag for udgifter til arbejdsværelse i det private hjem. Konsulenten arbejdede primært fra kundens kontor fra morgen til aften og kun i beskeden grad fra kontoret i privaten. Der blev i denne afgørelse lagt vægt på, at klart størstedelen af konsulentens arbejde blev foretaget andre steder end fra kontoret i den

private bolig, hvorfor dette kontor blev anset for privat og ikke erhvervmæssigt. I denne afgørelse var det dermed kravet omkring den driftsmæssige begrundelse, der ikke var opfyldt jf. afsnit 4.2.1.

I en anden dom fra Højesteret fra 2003 (SKM2003.488.HR) havde et selskab, der drev en revisionsvirksomhed ligeledes taget fradrag for indretning af et kontor på hovedaktionærs private bopæl. Hovedaktionær benyttede kun kontoret 1-3 timer om aftenen, da han stort set altid arbejdede "ude i byen" fra 8.30 til 16.30 om dagen. I denne afgørelse gik hovedargumentet ligeledes på hvor meget/lidt kontoret blev benyttet erhvervmæssigt i forhold til øvrige arbejdssteder. Højesteret bemærkede endvidere:

*"Et kontor indrettet i en privat bolig kan normalt også benyttes til private formål, og en fradragsret for udgifter til et sådant kontor må derfor i almindelighed forudsætte, at kontoret i væsentligt omfang anvendes som skatteyderens hovedarbejdssted inden for normal arbejdstid, jf. Højesterets dom refereret i SKM2002.029.HR."*

I denne afgørelse var det ligeledes kravet omkring den driftsmæssige begrundelse, der ikke var opfyldt.

I en anden afgørelse blev der fra Højesteret (Tfs.1996.210.H) givet ret til fradrag for omkostninger relateret til arbejdsværelse i den private bolig. I denne afgørelse var skatteyder fagkonsulent for Undervisningsministeriet, men uden rådighed over et kontor i ministeriet, selvom det blev vurderet nødvendigt med et kontor for at kunne bestride hvervet. I denne afgørelse lå arbejdsværelset i den private bolig og blev lejlighedsvist aflåst. Det sprængende punkt i denne afgørelse, og årsagen til at fradraget blev stadfæstet, var at skatteyder brugte størstedelen af sin arbejdstid på dette hjemmekontor og ikke kun sporadisk, som i de to tidligere gennemgåede afgørelser. I denne afgørelse blev kravet omkring driftsmæssig begrundelse dermed opfyldt.

Det var tre afgørelser omhandlende arbejdsværelse i privatbolig, og der findes utallig flere. Fælles for dem alle sammen er, at det er de konkrete forhold, der afgør om, der kan opnås fradrag for omkostningerne hertil. I de tre afgørelser, der er blevet gennemgået, var det mængden af erhvervmæssigarbejde, der blev udført fra hjemmekontoret, og den tidsmæssige placering heraf - der var afgørende for udfaldet. Alle ovenstående afgørelser omkring arbejdsværelse, var det dermed kravet omkring omkostningens driftsmæssige begrundelse, der blev afgørende.



## Arbejdstøj

En anden problemstilling der ofte viser sig i forbindelse med dispositioner der foretages mellem hovedaktionær og dennes virksomhed er muligheden for fradrag for arbejdstøj. Grunden til at denne problemstilling kan være udfordrende, er at beklædning oftest vil være en privat udgift, men som i særlige tilfælde kan betragtes som en erhvervsmæssig udgift. Praksis har vist at der gives fradrag for arbejdstøj af mere speciel karakter, hvorfor det formodes at dette ikke benyttes privat. I dette tilfælde vil det være kedeldragter, kitler mfl., som må antages kun at blive benyttet i forbindelse med vedkommendes erhverv (Bolander, Madsen, N. Laursen & Langhave, 2021, s. 258).

Tilbage i 2010 kom en principiel dom hele vejen til Højesteret (SKM2010.549.HR). Den omhandlede problematikken omkring fradrag for arbejdstøj/beklædningsgenstande. Infernal-forsangeren, Lina Rafn, havde i 2001 fradraget omkostninger til en værdi af 22 t.kr. til bl.a. scenetøj, makeup og frisør. Højesteret kom frem til, at der ikke kunne ske fradrag for de omkostninger, da de typer af beklædningsdele samt øvrige ydelser lå for tæt på varer og ydelser som også havde en privat betydning for vedkommende. Desuden kunne der ikke påvises en klar sammenhæng mellem erhvervelsen af disse varer og ydelser og indkomsterhvervelsen. Dette er en afgørelse der klart viser, at tøj skal have meget speciel karakter i forhold til det der anses som værende normale beklædningsgenstande, for at der kan opnås fradrag. I denne afgørelse blev det dermed den manglende driftsmæssige begrundelse for omkostningerne, der blev afgørende.

I en anden afgørelse fra Vestre Landsret (SKM2001.533.VLR) blev der godtaget fradrag for beklædning til en el-installatør. Landsrettens bemærkninger anfører, at dette arbejdstøj var kritisk for vedkommende, for at kunne udføre sit arbejde, indenfor arbejdstilsynets retningslinjer for bl.a. reflekser, knæpuder mfl. Det indkøbte arbejdstøj afviger dermed væsentligt fra det der må anses som værende privat beklædning, hvorfor Landsretten godkendte fradrag for denne type beklædning.

Ud fra ovenstående to afgørelser kan det klart ses, at kravene til at opnå fradrag for arbejdsbeklædning kræver, at tøjet ikke har private anvendelsesmuligheder. Det er ligeledes det der ses, hvis man kigger på flere afgørelser omhandlende dette emne, hvorfor det også for dette emne oftest er den driftsmæssige begrundelse for omkostningen der er essentiel.

## Reklame-, rejse- og repræsentationsomkostninger

Der kan ifølge SL § 6 kun fradrages omkostninger der afholdes for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. I ordenes betydning betyder det at en lang række reklame-, rejse-, og repræsentationsomkostninger ikke kan fradrages i henhold til SL § 6. Dette åbner LL § 8 stk. 1 dog op for:

### LL § 8 stk. 1

*"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter, som i forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklame og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår."*

Som det kan ses af paragraffen, så åbnes der op for at omkostninger, der ikke tidligere var mulige at fradrage efter SL § 6, nu kan fradrages når de er afholdt med det formål at afsætte varer. Derudover er det vigtigt at forholde sig til, om der er tale om repræsentationsomkostninger, hvor fradragsretten er begrænset til 25% (LL § 8 stk. 4) samt annonce- og reklameomkostninger, der kan fradrages 100%. Sondringen ligger oftest i hvor stor eller hvor bred en kreds af personer der sker henvendelse til. Repræsentation vil ofte være en begrænset skare af personer, som er bevidst udvalgt (Cirkulære 1996-72, pkt. 14.3.1). Reklameomkostninger vil oftest være en bredere og ubestemt skare af personer.

Cirkulæret af 1996-72 pkt. 14.3 foreskriver endvidere følgende;

*"Repræsentationsudgifter er typisk udgifter, som en skatteyder afholder for at få afsluttet forretninger eller for at knytte eller bevare forretningsforbindelser, og de afholdes over for personer, som ikke er knyttet som medarbejdere til erhvervsvirksomheden. Repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser."*

I de tilfælde hvor der afholdes repræsentationsomkostninger til virksomhedens medarbejdere er der tale om en personaleomkostning, som kan fradrag med 100%. I de tilfælde hvor udgifterne har blandede deltagere af medarbejdere og forretningsforbindelser, er det selve anledningen af arrangementet, der er tungen på vægtskålen.

Sondringen som altid skal foretages, er hvorvidt der er tale om en repræsentationsomkostning eller en privat omkostning, som aldrig kan fradrages. Det kan være i forbindelse med hovedaktionærs personlige mærkedage som eksempelvis runde fødselsdage eller lign. Dette segment af specialet vil

i særdeleshed omhandle afgørelser med denne problemstilling, samt øvrige afgørelser i relation til reklame- og repræsentationsomkostninger.

I en afgørelse fra Højesteret (SKM2013.378.HR) ville en luksusbilhandler fradrage omkostninger i forbindelse med to arrangementer, hvor hensigten med arrangementet var salg af biler, hvorfor man mente at der kunne ske 100% fradrag som reklameudgifter. Højesteret anså dog omkostningerne som værende repræsentation, da deltagerne til dette arrangement var forudbestemt ved udsendelse af invitationer. Derudover blev der serveret mad og drikke, ligesom der også var underholdning. Dette anså Højesteret som værende kommerciel gæstfrihed (Cirkulæret af 1996-72 pkt. 14.3.). Der er i denne afgørelse ikke nogen direkte kobling til hovedaktionærbeskatning, men afgørelsen er vurderet væsentlig at medtage, da den danner vigtig præcedens på området. Denne afgørelse viser hvor vanskelig sondringen mellem reklame og repræsentation kan være, og med en fradragsret på 25% eller 100%, er det ikke uvæsentligt, hvordan omkostningen bliver klassificeret.

I en anden afgørelse fra Vestre Landsret (SKM2003.53.VLR) havde et aktieselskab afholdt virksomhedens 25-års jubilæum og hovedaktionærens 50-års fødselsdag. Selve receptionen blev afholdt 4 dage før hovedaktionærens 50-års fødselsdag og 10 måneder efter virksomhedens 25-års jubilæum. Med dette taget i betragtning og det faktum, at der deltog et ikke-ubetydeligt antal familiemedlemmer til receptionen, som i øvrigt blev afholdt på en restaurant med en høj kuvertpris, blev hovedaktionæren beskattet af omkostningerne relateret til receptionen som løn efter LL § 16, stk. 1.

I en anden afgørelse fra Københavns Byret (SKM2012.14.BR) havde et selskab afholdt udgifter til repræsentation i form af gaver til forretningsforbindelser bestående af bl.a. Louis Vuitton designer-tasker, Rolex-ure og billetter til VM i fodbold. Selskabet kunne ikke i tilfredsstillende grad dokumentere, at disse udgifter var givet i gave til de pågældende forretningsforbindelser, hvorfor selskabets hovedaktionær blev beskattet af værdien som maskeret udbytte. Retten anførte bl.a.:

*"Under hensyn til den nærliggende mulighed for misbrug stilles betydelige krav til dokumentationen som forudsætning for godkendelse af fradrag for repræsentationsudgifter. Retten finder, at kravet til dokumentationen må vurderes i lyset af gavernes karakter, og at der under hensyn til de konkrete gavers specielle karakter må kræves en sikker dokumentation for, at de tilgæet den angivne modtager."*

Denne afgørelse er et godt eksempel på de store dokumentationskrav der er til repræsentationsudgifter. I afgørelserne blev der lagt til grund, at der kun var anført navn og anledning, men ikke

gavemodtagers adresse og dato for modtagelse. Når det ikke kunne dokumenteres at der var tale om en fradragsberettiget omkostning, blev det pålagt hovedaktionær at bevise at gaverne ikke var tilfaldet vedkommende selv. Dette kunne hovedaktionær ikke dokumentere på en tilfredsstillende måde.

Det kan udledes af ovenstående afgørelser, at repræsentationsomkostninger er et meget dokumentationskrævende område at bevæge sig i, hvilket kan blive en bekostelig affære for hovedaktionær.

I en afgørelse fra Byretten i 2011 (SKM2011.507.BR) fik et selskab nægtet fradrag for hovedaktionærs rejseudgifter i forbindelse med rejser til Asien. Hovedaktionærs selskab havde historisk set drevet tømmer- og murervirksomhed, men var nu påbegyndt import af marmor fra Asien. Det faktum at hovedaktionær tidligere havde haft turistmæssige rejser til Asien, samt efterfølgende giftet sig med en asiatisk kvinde, fandt retten, at der forelå en skærpet bevisbyrde for hovedaktionær, omkring hvorvidt rejserne var foretaget i erhvervmæssig eller privat henseende. Hovedaktionær kunne ikke i tilstrækkeligt omfang løfte denne bevisbyrde, hvorfor vedkommende blev beskattet af rejseudgifterne, samt af den udbetalte rejsegodtgørelse han havde fået fra selskabet.

I en anden afgørelse fra Vestre Landsret (SKM2013.152.VLR) blev en hovedaktionærs selskab nægtet fradragsret for en række udbetalte rejsegodtgørelser. Rejsegodtgørelserne var udbetalt til hovedaktionær, hovedsageligt relateret til rejser til Østeuropa. Hovedaktionær blev endvidere udbyttebeskattet af den udbetalte godtgørelse. I afgørelsen lagde retten vægt på, at hovedaktionær ejede et andet selskab beliggende i Østeuropa, som var tiltænkt de østeuropæiske aktiviteter, hvorfor omkostningerne til rejserne med rette skulle afholdes af dette selskab.

Den sidste afgørelse i dette afsnit er fra Højesteret (TfS.1998.484.HR), som omhandler indgåelse af et sponsorat til hovedaktionærs datters deltagelse i ridesport. Hovedaktionærs selskab havde indgået en sponsoraftale, hvor selskabet skulle betale 20.000 kr. det første år og 15.000 kr. de resterende 4 år, hvor aftalen løb. Til gengæld fik selskabet eksponering på både rytter og hest i denne periode. Selskabet blev nægtet fradrag for denne omkostning og værdien af sponsoratet blev beskattet hos hovedaktionær som yderligere løn. Højesteret lagde til grund, at der ikke var en forbindelse mellem selskabets hovedaktivitet og sponsorstøtten, hvorfor denne omkostning var afholdt i hovedaktionærs familiære interesse.

Med baggrund i ovenstående afgørelser, er det tydeligt at se, at Skattemyndighederne er inde og kigge på de konkrete forhold i den pågældende sag. De områder hvor hovedaktionær har en naturlig privat interesse i en given disposition, er det vanskeligt for selskabet at løfte bevisbyrden for, at der skulle være tale om fradragsberettigede omkostninger. I alle ovenstående afgørelser er det ligeledes den driftsmæssige begrundelse, der ikke tilstrækkeligt er opfyldt for at opnå fradrag.

### 4.2.3 DELKONKLUSION

Dispositioner mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab er hyppigt forekommende i det danske erhvervsliv. Det kan være vanskeligt at vurdere hvordan dispositionerne skal foretages, da der forekommer et ganske naturligt interessefællesskab mellem de to parter. I følge LL § 2 stk. 1 skal sådanne dispositioner foregå til markedspriser, hvilket i praksis kan være svært at definere. En anden udfordring, der fremkommer i forbindelse med interessefællesskabet, er forholdet omkring den rette omkostningsbærer. Der er i dette afsnit blevet analyseret på en række domsafgørelser, der går tæt på de mest gængse områder, hvor der opleves fejl i dette. Det er blevet påvist, at det er vanskeligt at fradrage omkostninger til arbejdsværelse og arbejdstøj i virksomheden, men dog ikke umuligt. Derudover er sondringen omkring reklame-, rejse- og repræsentationsomkostninger kontra private omkostninger vanskelig i det Skattemyndighederne har stor fokus herpå.

I alle afgørelserne som er blevet gennemgået og analyseret, er det kravet omkring den driftsmæssige begrundelse, der har været afgørende for afgørelserne og dermed fradragsretten.

### 4.3 AKTIVER KONTRA PRIVATE FORMUEGODER

I forbindelse med problemstillingen omkring dispositioner mellem selskab og hovedaktionær er der problemstillingen omkring rette omkostningsbærer, som netop er blevet belyst. Her er der tale om omkostninger, der i et virksomhedsregnskab vil blive placeret i resultatopgørelsen, da de relaterer sig direkte til årets drift. På den anden side, er der en problemstilling der vedrører aktiver til mere varigt brug og som i et virksomhedsregnskab vil blive placeret i balancen.

Ligesom det var tilfældet med driftsomkostninger, der kunne blive anset for private og dermed ikke-erhvervmæssige driftsomkostninger, så findes denne overvejelse også for aktiver. I den forbindelse vurderes det om brugen af aktivet, eller anskaffelsen kan være sket med private hensyn for øje og

dermed ikke i et erhvervmæssigt henseende. Hvis et aktiv er anskaffet med et erhvervmæssigt formål, men ligeledes benyttes privat, skal privatbenyttelsen beskattes. Dette kan lade sig gøre jf. bestemmelserne i SL § 4 stk. 1 der er blevet gennemgået tidligere i afsnit 3.2.

LL § 16 stk. 1 støtter endvidere op om bestemmelserne i SL § 4 stk. 1:

### **LL § 16 stk. 1**

*”Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statskattelovens §§ 4-6 (...).”*

I SL § 4 stk. 1 og LL § 16 stk. 1 står der, at aflønning kan ske i formuegoder og ikke nødvendigvis i penge. Det giver muligheden for at beskatte en person for rådigheden over eksempelvis en bil, ejendom, båd mfl. Her kan der opstå udfordringer i forbindelse med fastlæggelsen af værdien af de pågældende aktiver. I det følgende vil problemstillingen omkring rådighedsbeskatning samt armslængdevilkår blive gennemgået og analyseret. Der vil blive analyseret på en række afgørelser, der vurderes at have principiel betydning for problemstillingerne.

## **4.3.1 RÅDIGHEDSBESKATNING**

Rådighedsbeskatning er hyppigt anvendt i Danmark, som et såkaldt personalegode. I Danmark er beskatning af fri bil en af de mest gængse former for rådighedsbeskatning. Der findes dog også rådighedsbeskatning af andre aktiver, og hjemlen til dette skal findes i LL § 16 stk. 1. Rådighedsbeskatning består i, at en medarbejder eller selvstændig erhvervsdrivende bliver beskattet af vedkommendes råderet over et af virksomhedens aktiver. Grunden til at den form for beskatning er relevant i henhold til hovedaktionær er, at der i skatteretten er en formodningsregel om, at en hovedaktionær som udgangspunkt har råderet over de aktiver, der er til stede i vedkommendes selskab. Dette ses i LL § 16 stk. 6, der bl.a. skriver følgende:

### **LL § 16 stk. 6**

*”Såfremt en lystbåd som led i et ansættelsesforhold er stillet til rådighed for en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, anses den pågældende at have lystbåden til rådighed hele året.”*

## Bil

En af den mest benyttede former for rådighedsbeskatning, er som ovenfor beskrevet beskatning af fri bil, hvor virksomheden afholder alle omkostninger til bilen herunder anskaffelsen, i mod af medarbejderen kan benytte denne privat og erhvervsmæssigt. Medarbejderen bliver i den forbindelse beskattet af værdien af køretøjet, som bliver opgjort på et objektivi grundlag ud fra bilens værdi. Der tages ikke højde for de tilhørende omkostninger til driften af bilen foruden miljøtillæg i forbindelse med fastsættelsen af beskatningen. Hjemlen til rådighedsbeskatning af fri bil skal findes i LL § 16 stk. 4, og beskriver bl.a. følgende:

### LL § 16 stk. 4

---

*”Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til en årlig værdi på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten. Bilens skattepligtige værdi beregnes dog mindst af 160.000 kr. Til den skattepligtige værdi medregnes et miljøtillæg. (...). Er bilen kun til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori bilen ikke har været til rådighed. (...).”*

---

Som det ses i ovenstående udklip fra loven, bliver der lagt vægt på ordet rådigheden. Medarbejderen bliver dermed beskattet af den periode hvor vedkommende har haft rådighed over køretøjet og ikke den tid vedkommende faktisk har benyttet bilen. I følge LL § 16 stk. 4 skal en person som minimum beskattes i en måned. Det vil sige, at hvis en person har rådighed over en af virksomhedens biler til privat brug i en uge, så bliver vedkommende beskattet i en hel måned. Dette betyder også at vedkommende kan blive beskattet af flere forskellige biler i løbet af et år.

## Bolig

En anden type af rådighedsbeskatning er beskatning af fri bolig herunder sommerbolig. Her er der en forskel i beregningsmetoden af beskatningsværdien alt efter om der er tale om medarbejdere, eller hovedaktionærer med væsentlig indflydelse på egen aflønning. I dette speciale ligger fokus på hovedaktionærer, hvorfor der tages udgangspunkt i lovteksten for disse. For sommerboliger bliver beskatningen beregnet som 0,5% pr. uge af ejendomsværdien pr. 1. oktober året forinden rådighedsåret for ugerne 22-34 og 0,25% i de øvrige uger. I forbindelse med rådighedsbeskatning af fri sommerbolig bliver det jf. LL § 16 stk. 5 gjort op på ugebasis i stedet for månedsbasis, som var tilfældet med fri bil.

LL § 16 stk. 5 foreskriver følgende:

**LL § 16  
stk. 5**

*”Såfremt en sommerbolig som led i et ansættelsesforhold er stillet til rådighed for en ansat direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, anses den pågældende at have sommerboligen til rådighed hele året.”*

I lovtæksten fremgår det, at der er indbygget en formodning om, at direktører og øvrige med indflydelse på egen aflønning altid anses for at have rådighed over en sommerbolig. Denne kategori vil hovedaktionær ofte falde ind i, da hovedaktionær har bestemmende indflydelse, hvorfor dette er særligt relevant for specialet. Beskatningsværdien for hovedaktionær bliver nedsat i forhold til antal dage, hvor sommerboligen står til rådighed eller er udlejet til øvrige personer, som ikke er nærtstående med hovedaktionæren.

Beskatningsværdien af fri helårsbolig for hovedaktionærer beregnes som 5% af det største beløb af enten anskaffelsessummen inklusive forbedringer, eller ejendomsværdien pr. 1. oktober i året før det relevante indkomstår. Den skattepligtige værdi forhøjes med 1 % af ejendomsværdien op til 3.040.000 kr., og 3 % af det beløb, der overstiger 3.040.000 kr. Herudover skal hovedaktionær beskattes af værdien af forbrugsomkostninger herunder ejendomsskat, som er afholdt af selskabet.

Dette er de former for rådighedsbeskatning, hvor konsekvensen i tilfælde af beskatning er højest. Senere i specialet vil der blive analyseret på en række domsafgørelsen omkring rådighedsbeskatning, hvor risikoen for hovedaktionær bliver belyst og konkretiseret.

Fælles for aktiverne der kan rådighedsbeskattes er, at det ikke er brugen over aktivet der er afgørende, men derimod råderetten over aktivet.

#### 4.3.2 EKSEMPLER FRA RETSPRAKSIS

Med afsæt i det tidligere afsnit omkring rådighedsbeskatning, vil der nu blive analyseret på en række domme omhandlende følgende problemstillinger:

- Beskatning af fri bil
- Beskatning af fri bolig



## Beskatning af fri bil

Det er tidligere blevet belyst, hvorledes regelsættet angående beskatning af fri bil er skruet sammen. I det følgende vil en række domsafgørelser centreret omkring beskatning af fri bil i relation til hovedaktionærer blive analyseret for at finde ud af, og give indtryk af hvilke parametre der bliver lagt vægt på i domsafgørelserne.

I en afgørelse fra Højesteret (SKM2008.534.HR) blev en hovedaktionær beskattet af rådigheden over en BMW, som var blevet erhvervet af hovedaktionærs selskab, men som primært var parkeret ved hovedaktionærs private bopæl. Ifølge hovedaktionærens selvangivelse var vedkommende blevet beskattet af BMW'en i juni, juli og august måned. Skattemyndighederne mente derimod, at hovedaktionær skulle beskattes af fri bil for hele indkomståret. Skattemyndighederne og Højesteret lagde følgende til grund:

*"Højesteret lagde i den forbindelse vægt på, at skatteyderen igennem en lang årrække havde haft bil til rådighed for privat benyttelse hele året, at ordningen blev ændret i forbindelse med selskabets køb af den - væsentligt mere bekostelige - BMW ..., at den ændrede ordning ikke var begrundet i virksomhedens forhold, særlige forhold ved bilen eller lignende, og at købet af BMW'en i højere grad var begrundet i skatteyderens personlige passion for biler end i virksomhedens driftsmæssige forhold."*

Bilen havde i løbet af indkomståret primært holdt parkeret ved hovedaktionærs private bopæl, hvorfor bevisbyrden for at bilen ikke var benyttet privat lå ved hovedaktionær. På trods af et forsimplet kørselsregnskab lykkedes det ikke hovedaktionær at løfte den bevisbyrde, hvorfor hovedaktionær skulle beskattes af værdien af BMW'en for hele indkomståret.

I en anden afgørelse fra Østre Landsret (SKM2013.539.ØLR) blev en hovedaktionær beskattet af rådigheden over en eksklusiv sportsvogn i vintermånederne, hvor hovedaktionær havde en skriftlig aftale omkring opbevaring af bilen ved en forhandler. Østre Landsret fandt det ikke tilstrækkelig begrundet, at hovedaktionær ikke havde rådighed over bilen i perioden, hvor denne var opbevaret ved forhandleren. Østre Landsret lagde til grund, at hovedaktionær til en hver tid kunne afhente bilen ved forhandleren og dermed benytte den.

I en sidste afgørelse fra Højesteret fra 2003 (SKM2003.336.HR) får en hovedaktionær medhold i Højesteret, og undgår i den forbindelse beskatning af fri bil. Afgørelsen omhandler en hovedaktionær i et selskab med stor aktivitet i Norge, hvorfor vedkommende opholdt sig i Norge i store dele af

året. Hovedaktionær havde fået en bil stillet til rådighed til transporten, men det var aftalt at bilen ikke måtte benyttes privat. Den tidligere retsinstans fandt ikke kørslen mellem hovedaktionærs bopæl, som også var sammenfaldende med selskabets adresse, som kørsel mellem to arbejdspladser, men derimod privat kørsel. Hovedaktionær gjorde overfor Højesteret gældende, at denne kørsel var omfattet af 60-dages reglen, hvilket Højesteret var enige i. Dette i kombination med en detaljeret udarbejdet kørebog gjorde, at Højesteret gav hovedaktionær medhold, hvorfor hovedaktionær ikke skulle beskattes af fri bil.

I disse afgørelser kan det ses, at der er relativt høje krav til bevisførelsen i forbindelse med sager omhandlende rådighedsbeskatning af fri bil. I de ovennævnte sager har hovedaktionær haft bilerne stående på den private bopæl, hvorfor bevisbyrden findes meget vanskelig for hovedaktionær at løfte. Det faktum at en bil kan være opbevaret ved en 3. mand, samt at der kan forefindes skriftlige aftaler herpå, vurderes ikke tilstrækkeligt til at afkræfte hovedaktionærs rådighed.

### **Beskatning af fri bolig**

For ejendomme er regelsættet og praksis på området ligeledes stramt for hovedaktionærer. Ligesom det var gældende for biler, er der en formodningsregel der siger, at hovedaktionærer har fuld råderet over de aktiver som deres selskaber ejer. Dette giver anledning til problemstillinger når der ejes boliger, herunder ferieboliger i selskabsform. Der vil i dette afsnit blive analyseret på en række afgørelser fra det danske retssystem omhandlende denne problemstilling.

I en afgørelse fra Højesteret tilbage i 2009 (SKM2009.558.HR), der stadfæster en afgørelse fra Vestre Landsret blev en hovedaktionær beskattet af rådigheden over en ferielejlighed, der var købt af vedkommendes selskab. Højesteret lagde ligesom Landsretten til grund for sin afgørelse at selskabet ikke i øvrigt drev udlejningsvirksomhed, hvorfor denne ejendomserhvervelse måtte anses for at være med en vis privat benyttelse for øje.

Selskabet havde dog indgået udlejningsaftaler med den øvrige ejerforening i området hvor ferielejligheden var beliggende, hvilket forpligtede selskabet til at udleje ferielejligheden. Der var dog i disse udlejningsaftaler indskrevet en passus, som sikrede ejeren af ferielejligheden muligheden for at benytte ferielejligheden i et nærmere beskrevet omfang. Denne afgørelse er lidt speciel, da der var en enkelt dommer i Vestre Landsret, der var enig med hovedaktionær. Denne dommer lagde vægt på, at ferielejligheden var forsøgt udlejet igennem hele perioden, hvilket har vist et incitament til at få

ferielejligheden udlejet. Dette tyder på, at der var en erhvervsmæssig begrundelse for at erhverve ferielejligheden. Denne afgørelse viser ret tydeligt, at kravene for at undgå beskatning for en hovedaktionær, der har en form for råderet over en feriebolig, er relativt hårde.

I en anden afgørelse har Østre Landsret (SKM2012.1.ØLR) stadfæstet en dom fra Byretten omhandlende en hovedaktionær, der blev beskattet af rådigheden over en ejendom, som hovedaktionær selv havde solgt til sit eget selskab. Hovedaktionær havde været tilmeldt folkeregisteret på adressen inden ejendommen blev solgt til selskabet og blev tilmeldt igen, da hovedaktionær købte ejendommen retur fra selskabet 4 år senere. Østre Landsret fandt i lighed med Byretten, at ejendommen havde stået til rådighed for hovedaktionær i hele den periode, hvor selskabet ejede ejendommen. I perioden hvor selskabet ejede ejendommen var denne lejet ud til nogle venner af hovedaktionær mod betaling af forbrugsomkostninger.

Det faktum at selskabet ikke opkrævede en reel lejeindtægt fra disse personer, men udelukkende afdækkede forbruget, talte for at ejendommen ikke var driftsmæssigt erhvervet af selskabet, men nærmere i hovedaktionærs private interesse. Det forhold at hovedaktionær var tilmeldt en anden folkeregisteradresse i perioden, finder Østre Landsret ikke tilstrækkeligt til at afvise hovedaktionærs råderet over ejendommen. Konsekvensen af denne afgørelse var, at hovedaktionær blev beskattet af fri bolig med 821.302 kr., 782.599 kr. og 782.599 kr. i de tre år hvor ejendommen var ejet af selskabet. Det kan dermed være en bekostelig affære for en hovedaktionær at have råderet over en ejendom, som ejes igennem et af hovedaktionærs selskaber.

I en anden afgørelse fra Vestre Landsret (SKM2012.66.VLR), blev en hovedaktionær beskattet af fri bolig i to år som følge af fuld rådighed over en ejendom. Hovedaktionær forsøgte at bevise at ejendommen havde været ubeboelig i de to år. Dette som følge af henholdsvis rotteangreb samt en totalrenovering, hvorfor hovedaktionær umuligt kunne have beboet boligen i de to år. Disse argumenter var imidlertid ikke nok for hovedaktionær, idet Vestre Landsret ikke fandt det tilstrækkeligt bevist at hovedaktionær ikke havde haft rådighed over ejendommen.

Der er ovenfor gennemgået en række afgørelser, der viser hvor store kravene er for en hovedaktionær at afvise formodningsreglen omkring rådighed over en ejendom, der ejes gennem vedkommendes selskab. Der er gennemgået eksempler, hvor en udlejningspligt ikke var tilstrækkeligt til at

afkræfte rådigheden. Slutteligt var et rotteangreb og en totalrenovering ikke nok til at afkræfte rådigheden for en hovedaktionær.

### 4.3.3 ARMSLÆNGDEVILKÅR

Der er i afsnit 4.1 beskrevet kortfattet omkring hovedaktionærs dobbeltrolle i form af vedkommendes virke som henholdsvis privatperson samt hovedaktionær i et selskab. Som det er blevet beskrevet i afsnit 4.1, skal handel med interesseforbundne parter ske på markedsmæssige vilkår jf. bestemmelserne i LL § 2 stk. 1. Det samme gør sig gældende for handel mellem hovedaktionærs selskab og dennes børn eksempelvis.

I dette afsnit vil der blive gennemgået en række afgørelser, der omhandler problemstillingen med overdragelser mellem interesseforbundne parter, samt de konsekvenser som disse dispositioner kan have for hovedaktionær. Afgørelserne vil som udgangspunkt omhandle overdragelse af ejendomme, hvorfor et emne, som overdragelse af virksomheder og/eller goodwill kun i begrænset omfang vil blive inddraget.

I en afgørelse fra Højesteret (SKM2013.841.HR), blev en hovedaktionær udbyttebeskattet som følge af en ejendomshandel mellem hovedaktionærs selskab og hovedaktionær selv. Afgørelsen omhandlede en ejendom, som selskabet købte i 2002 for 1.895.871 kr. med henblik på udlejning til hovedaktionærs søn. Lejemålet blev indgået på ganske normale lejevilkår, herunder opsigelsesbegrænsninger for udlejer. I 2005 sælger selskabet lejligheden til hovedaktionær for 850.000 kr. Spørgsmålet gik på, om der skulle tages hensyn til lejemålet i vurderingen af værdien på ejendommen. Der var enighed om, at med den nuværende lejer var værdien de 850.000 kr., mens at værdien på ejendommen kunne fastsættes til 2.600.000, såfremt der ikke blev taget højde for lejemålet. Højesteret fastslog at udlejningen til hovedaktionærs søn ikke kunne have en sådan byrde for hovedaktionær, at dette skulle have betydning for handelsværdien. Konsekvensen var dermed at selskabet skulle avancebeskattes, mens hovedaktionær skulle udbyttebeskattes af forskelsværdien.

En anden afgørelse fra Højesteret (SKM2007.153.HR) fra 2007 omhandlede overdragelsen af en ejendom fra et selskab til hovedaktionærs ægtefælle. Overdragelsen skete i år 2000 til en værdi på 1.550.000 kr. Opførelsesomkostningerne for ejendommen, da denne blev opført i 1998, var opgjort til 3.023.223 kr. Allerede ved opførelsen i 1998 flyttede ægteparret ind i ejendommen som lejere. I

samme periode blev ejendommen ligeledes benyttet som udstillingshus i forbindelse med salget af nogle nabogrunde. I afgørelsen nævnte Højesteret bl.a. følgende:

*”Højesteret fandt, at et aktieselskabs afholdelse af udgifter i en aktionærs interesse til opfyldelse af dennes private behov er en skattepligtig udlodning, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1, hvilket også er i overensstemmelse med armlængdeprincippet i ligningslovens § 2.”*

I denne afgørelse fandt Højesteret, at ejendommen var opført med hovedaktionærs private interesser for øje, og ikke med selskabets interesse for øje, hvorfor hovedaktionær blev beskattet af maskeret udlodning.

En afgørelse fra Østre Landsret (SKM2020.154.ØLR) omhandlede ligeledes overdragelsen af en ejendom fra et selskab til dennes hovedaktionær. Forinden overdragelsen har der været indhentet et bindende svar fra Skattestyrelsen vedrørende handelsværdien af ejendommen, hvor denne blev ansat til 3.250.000 kr. På tidspunktet for overdragelsen var lejligheden udlejet til en tredjemand, hvilket hovedaktionæren mente var til en byrde, hvorfor handelsværdien skulle korrigeres herfor. I forbindelse med sagen blev der dermed afholdt syn og skøn over værdien, hvor denne blev fastsat til 2.700.000 kr. Landsretten fastslog at denne syn og skøn vurdering ikke kunne ligge til grund for en handelsværdi grundet usikkerheden forbundet hermed. Landsretten lagde i stedet til grund, at hovedaktionær selv havde fundet lejerne af ejendommen, samt bestemt betingelserne herfor, hvorfor det faktum at ejendommen var udlejet ikke skulle ændre ved ejendommens værdi.

I en afgørelse fra Østre Landsret (SKM2002.466.ØLR) fik et par hovedaktionærer medhold af Landsretten for deres erhvervelse af nogle grundstykker fra deres fælles selskab. I afgørelsen har hovedaktionærene erhvervet grundstykkerne for 1,8 mio. kr. hvilket også svarede til den offentlige ejendomsvurdering samt den bogførte værdi i selskabet. 1 år efter at hovedaktionærene erhverver grundstykket sælges det videre til en tredjemand for 4,5 mio. kr. Tredjemand havde rettet henvendelse til selskabet angående et køb inden salget til hovedaktionærene finder sted. Landsretten finder det dog ikke bevist fra Skattestyrelsens side, at hovedaktionærene kunne have en forventning om, at grundene kunne sælges for den væsentlige højere pris på tidspunktet for salget til dem hver især.

Denne afgørelse er umiddelbart meget atypisk i forhold de øvrige afgørelser, der er blevet gennemgået i afsnittet. I afgørelsen ligger hovedvægten på det faktum, at den væsentlige højere købspris fra tredjemanden først er blevet omtalt efter salget til hovedaktionærerne, har fundet sted.

#### 4.3.4 DELKONKLUSION

Indenfor skatteretten kan sondringen mellem virksomhedsaktiver og private aktiver være vanskelig at lave. Kendetegnet i skatteretten er, at personer bliver beskattet som følge af deres rådighed over et givent aktiv. I ovenstående afsnit er der blevet gennemgået og analyseret på en række afgørelser omhandlende rådighed over biler og ejendomme, som i mange tilfælde er endt ud med beskatning hos hovedaktionær. Dette skyldes bl.a. at der er en streng formodningsregel om, at en hovedaktionær har råderet over de aktiver, der er til stede i vedkommendes selskab. Af den årsag kan det være meget vanskeligt for hovedaktionær at afvise denne formodningsregel. Udover rådighedsbeskatning over aktiver er der også blevet gennemgået og analyseret på afgørelser omhandlende handel med aktiver herunder primært ejendomme. I den forbindelse er armslængdeprincippet vigtigt, da handler mellem interesseforbundne parter skal ske på markedsmæssige vilkår.

## 5. KORREKTIONSMULIGHEDER

I skatteretten findes der forskellige former for korrektionsmuligheder, hvis den skattepligtige har trådt uden for lovens rammer. Ofte er det Skattemyndighederne, der foretager en korrektion i forbindelse med en kontrol. Den skattepligtige har også muligheder for, at lave korrektioner til skatteansættelsen både før og efter en skattemæssig disposition. Dette afsnit vil først behandle Skattemyndighedernes muligheder i forhold til de lovmæssige beføjelser myndighederne besidder. Dernæst vil fokus rettes til den skattepligtiges korrektionsmuligheder.

Afsnittet vil kun omhandle korrektionsmuligheder i relation til situationer, hvor den skattepligtige er betegnet som hovedaktionær jf. ABL § 4.

### 5.1 SKATTEMYNDIGHEDERNES KORREKTIONSMULIGHEDER

Skattemyndighederne har en række lovmæssige beføjelser, til at foretage skattemæssige korrektioner til skatteansættelsen såfremt interesseforbundne parter ikke har handlet på armslængdevilkår. De skattemæssige korrektioner skal foretages indenfor ligningsfristen, som er omtalt i afsnit 6.

Ligningsloven er som tidligere nævnt en specialbestemmelse, som supplerer grundreglerne i statskatteloven. LL § 1 hjemler, at den skattepligtige indkomst skal opgøres efter statskatteloven, men med de ændringer og tilføjelser som er fastsat i ligningsloven.

En hovedaktionær og dennes selskab er som nævnt i afsnit 4 omfattet af begrebet interesseforbundne parter jf. LL § 2. LL § 2 foreskriver følgende:

#### **LL § 2 stk. 2**

---

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

---

Interesseforbundne parter skal ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne havde fundet sted mellem uafhængige parter.

Dette kan oversættes til, at en hovedaktionær, som leverer ydelser til sit selskab, skal have et vederlag, som svarer til hvad en uafhængig tredjepart ville have modtaget. Det kan også være en hovedaktionær, som køber en ydelse af sit selskab, her skal hovedaktionær tilsvarende betale et vederlag, som svarer til hvis ydelsen var leveret til en uafhængig tredjemand.

Det er LL § 2, som Skattemyndighederne anvender som hjemmel i forbindelse med korrektioner. I praksis opererer Skattemyndighederne overordnet set med to former for korrektioner:

- Dispositionskorrektion, ingen hjemmel
- Vilkårskorrektion, hjemmel i LL § 2

En dispositionskorrektion karakteriseres ved, at den foretagne disposition ikke er i overensstemmelse med en retlig aftale. Ved en dispositionskorrektion vurderes det, hvem den rette omkostningsbærer er jf. afsnit 4.2.1. Dispositionskorrektionen har ingen lovhjemmel, men i skatterettens praksis er lovhjemlen fundet i skatterettens realitetsgrundsætning (Pedersen, Kerzel, H. Eriksen & Ferniss, 2021, s. 383). Det vil i praksis betyde, at Skattemyndighederne har mulighed for at tilside-sætte en disposition, hvis den ikke har en faktisk og økonomisk realitet, men blot er en tom og indholdsløs formalitet, hvor formålet er at spare skat.

En vilkårskorrektion betegnes ved, at den foretagne disposition retligt er godkendt, men dispositionen er ikke foretaget i henhold til markedsvilkår. I denne situation vil Skattemyndighederne påkalde lovhjemlen i LL § 2. Nedenstående tre betingelser skal være opfyldt før Skattemyndighederne kan foretage en korrektion efter LL § 2 (Pedersen, Kerzel, H. Eriksen & Ferniss, 2021, s. 310):

- Der skal være et interessefælleskab mellem et selskab og hovedaktionær
- Der skal være tale om unormale transaktioner mellem et selskab og hovedaktionær
- Interessefælleskabet mellem selskabet og hovedaktionær har været årsagen til foretagelsen af de unormale transaktioner

Hvis alle tre betingelser er opfyldt, så kan Skattemyndighederne foretage en korrektion. Det der rent lavpraktisk sker, når Skattemyndighederne foretager en korrektion, er følgende:

1. Der foretages en primær korrektion, hvori eksempelvis beløbet i en transaktion korrigeres op for den ene part(hovedaktionær) for at afspejle markedsværdien



2. Dernæst foretages der en korresponderede korrektion for den anden part(selskabet), hvori beløbet korrigeres modsvarende

Når ovenstående to korrektioner er lavet, vil transaktionen efterfølgende opfylde markedsvilkårsprincippet jf. LL § 2. Der vil midlertidigt stadig være overført en økonomisk fordel fra den ene part til den anden part, og i denne forbindelse foretages en sekundær korrektion, hvori selve beskatningen af den økonomisk fordel foretages.

Det er ikke et krav for Skattemyndighederne, at den økonomiske fordel skal være overført fra selskabet og direkte til hovedaktionæren. Fordelen kan også være overført til en af hovedaktionærens nærtstående, eller en anden person omfattet af personkredsen beskrevet i afsnit 3.1.

Hertil er det vigtigt at påpege, at LL § 2 kun indeholder hjemmel til korrektion af den skattepligtige indkomst men ikke beskatning. LL § 2, stk. 5 indeholder en mulighed, hvori den sekundære korrektion kan frafalde, hvis der i forbindelse med den primære korrektion opstår en forpligtelse til betaling af den økonomiske fordel. Mulighederne for beskatning i forbindelse med en korrektion vil blive gennemgået i det efterfølgende afsnit 5.1.1.

### 5.1.1 LIGNINGSLOVENS § 16

Hvis Skattemyndighederne foretager en sekundær korrektion, er udgangspunktet at korrektionen bliver beskattet som udbytte. Udbytte er skattepligtigt jf. SL § 4, stk. 1, litra e. I skatteretten er udbyttebegrebet bredt defineret jf. LL § 16 A, stk. 2:

**LL § 16** *“Til udbytte henregnes:*

**A stk. 2** *1) Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer (...)*”

Aktionærer er således ikke kun skattepligtige af et deklareret udbytte på selskabet ordinære eller ekstraordinær generalforsamling, men enhver udlodning som kommer fra selskabet, uanset facon og størrelse. Der findes en række undtagelser til denne hovedregel, såfremt der er etableret en gensidig aftale mellem hovedaktionær og selskabet. Dette kunne være en ansættelseskontrakt, hvori hovedaktionær er berettiget til en lønindkomst, som naturligvis ikke skal beskattes jf. LL § 16. Sådan en aftale beskattes efter de normale bestemmelser i SL §§ 4-6, men hertil er det selvfølgelig en betingelse, at aftalen overholder bestemmelserne vedrørende markedsvilkår i LL § 2.

LL § 16 er en bred paragraf, som hjemler beskatning til flere områder i skatteretten. I henhold til LL § 16 benyttes der i praksis to forskellige beskatningskorrektioner af hovedaktionær eller dennes selskab:

- Indkomstfiksering – Maskeret udbytte
- Værdiansættelse – Maskeret udlodning

Regelgrundlaget vedrørende indkomstfiksering vedkommer indkomstgrundlaget. Dette kan i praksis være, hvor der i selskabet er fratrukket en udgift, som ikke vedrører selskabet, eller hvor selskabet mangler en indtægt, der tilhører selskabet, men som er tilfaldet selskabets hovedaktionær. De typiske transaktioner af denne forekomst er beskrevet i afsnit 4.2. I praksis betegnes beskatning af indkomstfiksering som maskeret udbytte.

Værdiansættelse er et spørgsmål om, hvilken værdi en indkomst bestående af formuegoder skal værdiansættes til, uanset om den er fiktiv eller ej. Typisk er denne form for transaktioner kendetegnet ved enkeltstående transaktioner, hvor der mellem selskabet og selskabets hovedaktionær sker overdragelse af aktiver, og hvor overdragelsen ikke sker til markedsvilkår jf. LL § 2. De typiske transaktioner af denne forekomst er beskrevet i afsnit 4.3. I praksis betegnes beskatning af værdiansættelseskorrektion som maskeret udlodning. Det kan hertil nævnes, at skattemæssigt behandles de to beskatningskorrektioner ens, og medregnes i indkomsten som udbytte.

Beskatningstidspunktet for udbytte er efter retserhvervsprincipperne jf. SL § 4. Det betyder at udbytte beskattes, når der er erhvervet endelig ret, og det er hertil uden betydning, hvornår udbyttet rent faktisk er udbetalt. Det vil i praksis betyde, at hvis Skattemyndighederne foretager en korrektion i tidligere indkomstår, så skal beskatning ligeledes henføres til tidligere indkomstår.

I det efterfølgende afsnit vil det blive klargjort, hvilke konsekvenser et maskeret udbytte har for hovedaktionær og vedkommendes selskab.

### 5.1.2 KONSEKVENSER

En sekundær korrektion fra Skattemyndighederne kan have forskellige konsekvenser for hovedaktionær og selskabet i henhold til hårdheden af beskatningen. En sekundær korrektion kan enten udløse en dobbelt- eller trippelbeskatning.

## Beskatning af maskeret udbytte hos en person

Udbytte udloddet fra et selskab til en person bliver dobbeltbeskattet. Dobbeltbeskatningen forekommer i, at selskabet har betalt selskabsskat af selskabets overskud, som eksempelvis kan anvendes til udbytteudlodning. Personen som modtager udbyttet, bliver dernæst beskattet som aktieindkomst af det modtagne beløb.

Maskeret udbytte anses som et forsøg på at undgå denne dobbeltbeskatning. Hvis det kun er hovedaktionær, der opnår en økonomisk fordel fra selskabet i strid med LL § 2, bliver denne disposition statueret som maskeret udbytte, der medfølger dobbeltbeskatning.

En sekundær korrektion kan som tidligere nævnt også foretages, hvis den økonomiske fordel er overført til hovedaktionærs begunstigede. Denne disposition anses også som et forsøg på omgåelse af beskatning, men i dette tilfælde kan omgåelsen medføre trippelbeskatning. I en Landsskatterets afgørelse fra 2021 (SKM2021.141.LSR) blev en skatteyder trippelbeskattet. I afgørelsen var der tale om et selskab, der var ejet af fem aktionærer. En aktionær ejede 42 %, mens de resterende 58 % var ejet af fire andre aktionærer. Den største aktionær havde fået refunderet en række udgifter i forbindelse med en forretningsrejse. Landsskatteretten mente ikke, at de pågældende beløb var rejseudgifter, der kunne fratrækkes i selskabets indkomstopgørelse. Den første beskatningsdel var således, at selskabets fradrag for rejseudgifter blev underkendt. Den anden beskatningsdel omhandlede ligeledes den manglende fradragsret i selskabet, hvortil rejseudgifter skulle beskattes som udbytte hos aktionæren. Den tredje beskatningsdel relaterede sig til udbyttelodningen, hvori udlodningen skete i relation til aktionærernes ejerandele. Dette medførte således at kun 42 % af rejseudgifterne skulle beskattes som maskeret udbytte ved den største aktionær. De resterende 58 % blev først beskattet som udbytte ved de resterende aktionærer, hvorefter deres udbytter blev beskattet som en gave ved den største aktionær fra de andre aktionærer.

Der skelnes ved beskatning af maskeret udbytte om den person som skal beskattes, er en ansat aktionær eller ikke ansat aktionær. Hvis personen ikke er ansat aktionær, skal et maskeret udbytte beskattes som aktieindkomst jf. PSL § 4A, ligesom ved et normalt deklareret udbytte. Hvis personen er ansat aktionær, skal personen personlig beskattes jf. LL § 16 A, stk. 5 af alt vederlagsbestemt arbejde uanset om det udbetales kontant eller i naturalier i form af fri bolig, bil m.v. Alt hvad personen i øvrigt modtager fra selskabet er som udgangspunkt udbytte, og beskattes som aktieindkomst.

I praksis kan et maskeret udbytte til en ansat aktionær omklassificeres som yderligere løn. Dette fremgår i en ældre dom fra 1998 (TfS.1998.484), hvori en sponsoraftale med hovedaktionærs datter ikke blev anerkendt. Landsretten bemærkede, at der ikke var en sådan forbindelse mellem sponsorstøtten og selskabet, at udgiften kunne anses som en fradragsberettiget udgift, og støtten skulle tillægges hovedaktionærs indkomst som yderligere løn.

### **Beskatning af maskeret udbytte hos et selskab**

Der skal sondres mellem, hvorvidt selskabet udlodder et maskeret udbytte, eller modtager et maskeret udbytte. Hvis selskabet udlodder et maskeret udbytte, er den skattemæssige behandling ens med et deklareret udbytte. Det betyder, at selskabet ikke har fradrag for udlodning af udbytte jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Hvis et maskeret udbytte omklassificeres fra udbytte til løn til aktionæren, som forklaret i foregående afsnit, så har selskabet fradrag for udbetalingen jf. SL § 6, stk. 1, litra a.

Hvis et selskab modtager et maskeret udbytte uanset om udbyttet er deklareret eller maskeret, er den skattemæssige behandling ens, når der først er statueret udbytte.

I forbindelse med beskatning af maskeret udbytte, udløst grundet en korrektion foretaget af Skattemyndighederne, har hovedaktionær en række alternativer som modsvar. Dette vil blive behandlet i afsnittet vedrørende hovedaktionærs korrektionsmuligheder.

### **5.1.3 DELKONKLUSION**

Skattemyndighederne har overordnet set to stykker værktøj i forbindelse med korrektion af en transaktion mellem hovedaktionær og dennes selskab:

- Skattemyndighederne kan tilsidesætte en transaktion, hvis den ikke har en faktisk og økonomisk realitet jf. skatterettens realitetsgrundsætning.
- Skattemyndighederne kan jf. LL § 2 korrigere en transaktion, hvis transaktionen ikke er foretaget på markedsvilkår.

Når Skattemyndighederne har foretaget en korrektion, vil korrektionen udløse en sekundær korrektion, hvori den skattemæssige påvirkning efterfølgende korrigeres. Typisk korrigeres den skattemæssige påvirkning via udbyttebeskatning jf. LL § 16. Beskatningskorrektionen kan have forskellig påvirkning for hovedaktionær og selskab i henhold til hårdheden af beskatningen.

## 5.2 HOVEDAKTIONÆRS KORREKTIONSMULIGHEDER

Hovedaktionær har en række alternativer som modsvar, hvis Skattemyndighederne har foretaget en korrektion af hovedaktionærs skatteansættelse. I dette afsnit vil mulighederne for at undgå yderligere beskatning, hvis Skattemyndighederne har foretaget en korrektion blive gennemgået.

Grundprincippet i den danske skatteret er, at en allerede foretaget disposition ikke blot kan annulleres eller omgøres, heller ikke selvom der eventuelt opstår uventede skattemæssige problemstillinger som konsekvens af dispositionen. Hvis de involverede parter alligevel vælger at annullere dispositionen, vil annulleringen skatteretligt blive anset som en ny disposition, hvilket kan medføre yderligere beskatning. I praksis vil dette ikke medføre de store problemer, da den nye disposition er designet til at ophæve konsekvenserne af den forrige disposition, eksempelvis i form af en kreditnota ved samhandel. I andre tilfælde kan den disposition have væsentlige følger. Hvis en hovedaktionær eksempelvis benytter selskabets midler til at dække private udgifter ved en fejl, og hovedaktionær i denne forbindelse sender pengene retur til selskabet. I denne case vil selskabet ikke have fradrag for de private afholdte udgifter samt hovedaktionær skal udbyttebeskattes af dispositionen, og ydermere skal selskabet beskattes af tilbagebetalingen fra hovedaktionær.

Skatteretten rummer en række reparationsmuligheder, der skatteretligt kan ændre eller ophæve den oprindelige disposition, som hovedaktionær kan anvende. De meste anvendte muligheder er følgende, og disse vil blive gennemgået særskilt i de efterfølgende afsnit:

- Omgørelse jf. SFL § 29
- Betalingskorrektion jf. LL § 2, stk. 5

Udover de ovenfor nævnte, kan nævnes at der er mulighed for ordinær og ekstraordinær genoptagelse jf. SFL §§ 26-27. Disse muligheder vil ikke blive behandlet i specialet, da disse ikke er fundet relevant i henhold til problemformuleringen. Alternativt kan der før en disposition indhentes et bindende svar jf. SFL §§ 21-25, eller tages et skatteforbehold jf. SFL § 28. Disse muligheder vil kort blive behandlet afslutningsvist i dette afsnit.

## 5.2.1 OMGØRELSE

Hovedaktionær kan i henhold til SFL § 29 søge tilladelse om omgørelse, hvis Skattemyndighederne har foretaget en korrektion. Bestemmelsen i SFL § 29 vedrører de tilfælde, hvor skatteyder beskattes på grundlag af en disposition, der har utilsigtede skattemæssige virkninger, som er væsentlige og uhensigtsmæssige. En tilladelse til omgørelse betyder, at Skattemyndighederne tillader ændring af, eller helt ophæver en tidligere disposition, der er lagt til grund for en korrektion. Dette fremgår af en Østre Landsret dom fra 2011 (SKM2011.455.ØLR), hvor retten udtalte følgende:

*"(...) at omgørelse omfatter de tilfælde, hvor parternes ansættelse skal foretages som om, den privatretlige disposition aldrig har fundet sted, det vil sige at en disposition fuldstændigt ophæves, eller hvor dispositionen oprindeligt havde fundet sted på de nu ændrede vilkår, det vil sige når alle vilkår i den oprindelige disposition ændres."*

Ydermere kan det fra afgørelsen udledes, at der skal være tale om en privatretlig disposition, hvor Skattemyndighederne har foretaget en korrektion. Disse to grundlæggende forudsætninger fremgår ligeledes af en Højesterets dom fra 2018 (SKM2018.624.HR). I Højesterets dommen påpeges det ydermere, at den oprindelige civilretlige aftale skal kunne ændres eller ophæves før SFL § 29 kan benyttes. I dommen var det ikke muligt at tilbageføre en fordring, da denne var blevet indfriet, og derfor kunne skatteyderen ikke påkalde omgørelse. I en Østre Landsrets dom fra 2011 (SKM2011.455.ØLR) blev skatteyder ligeledes nægtet omgørelse. Skatteyder ønskede at ændre datoen for erhvervelsestidspunktet af en ejendom, men retten mente ikke, at der var tale om en ændring af den oprindelige aftale. En datoændring for erhvervelsen, altså datoen for aftalens indgåelse, er et faktum og ikke et vilkår, og derfor kunne reglen om omgørelse i SFL § 29 ikke anvendes.

Der findes en lang række lovmæssige begrænsninger i forhold til, hvornår SFL § 29 kan benyttes. Alle disse er listet i SFL § 29, stk.1, og disse begrænser hovedaktionærs muligheder for omgørelse markant:

---

*“(...) (omgørelse), hvis følgende betingelser er opfyldt:*

*1) Dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.*

*2) Dispositionen skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige.*

**SFL § 29**  
**stk. 1**

*3) Dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne.*

*4) De privatretlige virkninger af den ændring af dispositionen, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige.*

*5) Alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse til omgørelse, skal tiltræde omgørelsesanmodningen.”*

---

Især de to første betingelser begrænser hovedaktionærs mulighed for at få omgørelse. Ifølge ordlyden i den første betingelse, er det afgørende ikke, hvorvidt der rent faktisk spares eller udskydes skat, men om det er formålet, at spare eller udskyde skat. Hovedaktionær vil i større eller mindre grad gerne betale mindst muligt i skat. Hvorvidt en konkret disposition er foretaget med skattebesparelse for øje eller ej, er op til hovedaktionær at bevise, hvilket kan være svært. Ydermere skal de skattemæssige konsekvenser være væsentlige. Betingelse nr. 1 og 2 afhænger således af en konkret vurdering fra sag til sag.

Betingelse nr. 3 og 4 er mere håndgribelige. Her stilles der krav om, at dispositionen skal være fremlagt klart for Skattemyndighederne, samt at de privatretlige virkninger fra den ændrede disposition, der ønskede tillagt skattemæssig virkning, skal være enkle og overskuelige. Ydermere fremgår det af betingelse nr. 5, at alle involverede parter i den privatretlige disposition skal være enige i omgørelsen. Dette er sjældent et problem, da hovedaktionær ofte har majoriteten af stemmerne i selskabet.

I henhold til hovedaktionærs muligheder for omgørelse anses chancerne for begrænset grundet betingelse nr. 1 og 2. I de nævnte afgørelser i specialets afsnit 4 er omdrejningspunktet tit, hvem der er rette omkostningsbærer, og her er formodningen ofte, at hovedaktionær har et bagvedliggende ønske om at opnå en skattebesparelse eller skatteudskydelse. Derfor har hovedaktionær en svær bevisbyrde at løfte i henhold til betingelse nr. 1.

En Højesterets dom fra 2015 (SKM2015.717.HR) omhandlede en speciallæge og pågældendes selskab. Selskabets eneste indkomst kom fra en klinik, som lægen selv ejede en andel af via et

holdingselskab, som lægen var ansat i. Holdingselskabet modtog i perioden 2007-2009 2,4 mio. kr. fra klinikken, og lægen modtog lønindkomst fra holdingselskabet på 200.000 kr. Differencen på de 2,2 mio. kr. anså retten som et tilskud fra speciallægen til selskabet, idet differencen skulle anses som personlig indkomst hos lægen, da lægen var rette indkomstmottager af de 2,4 mio. fra klinikken. Speciallægen ønskede dertil omgørelse jf. SFL § 29, men retten mente ikke at betingelse nr. 1 var opfyldt, da dispositionen primært var båret af hensyn for at spare eller udskyde skat. Alternativt mente lægen at være berettiget til betalingskorrektion efter LL § 2, stk. 5, men også dette blev afvist.

I en Byrets dom fra 2012 (SKM2012.652.BR) blev hovedanpartshaver ligeledes anset for rette indkomstmottager af et honorar, som var indtægtsført i hovedanpartshaverens selskab. Byretten fandt, at betingelserne for omgørelse ikke var opfyldt, idet honoraret måtte anses for indtægtsført i selskabet med henblik på at udskyde beskatningen heraf, og dermed var betingelse nr. 1 ikke opfyldt. Byretten tiltrådte ydermere, at betingelserne for betalingskorrektion efter LL § 2, stk. 5 ikke var opfyldt.

I ovenfor nævnte sager kan det ligeledes udledes, at det er svært for skatteyder at løfte bevisbyrden i henhold til betingelse nr. 1, hvad end det vedrører udgifter eller indtægter.

## 5.2.2 BETALINGSKORREKTION

Som det fremgår af afgørelserne i forrige afsnit vedrørende omgørelse, forsøger skatteyder at anvende betalingskorrektion jf. LL § 2, stk. 5, hvis betingelserne for omgørelse jf. SFL § 29 ikke kan opfyldes. Grunden til dette er, at betingelserne for betalingskorrektion er lempeligere, men til gengæld er anvendelsesområdet væsentligt mindre. Anvendelsen af LL § 2, stk. 5 forudsætter, at der er tale om korrektion af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem interesseforbundne parter jf. LL § 2. Ydermere stiller anvendelse af LL § 2, stk. 5 ikke krav om, at dispositionen ikke må været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter modsætningsvist SFL § 29.

En betalingskorrektion er en korrektion af den sekundære korrektion jf. afsnit 5.1. Hvis Skattemyndighederne eksempelvis foretager korrektion ved at ændre priser eller vilkår i en aftale, så vil begge parter indkomster blive ændret. Hertil vil den part, som har opnået en økonomisk fordel, blive



ekstra beskattet af denne fordel. Denne ekstra beskatning kan undgås med betalingskorrektion, hvor den respektive part påtager sig en betalingsforpligtelse af fordelene.

Lovteksten af LL § 2, stk. 5 lyder som følger:

**LL § 2  
stk. 5**

---

*“Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Det er en forudsætning for anvendelsen af 1. pkt., at den påtagne forpligtelse også opfylder de i stk. 1 anførte betingelser. 1. pkt. gælder ikke, i det omfang den påtagne forpligtelse er omfattet af § 16 E.”*

---

Bestemmelsen indeholder et krav om, at den skattepligtige skal påtage sig en betalingsforpligtelse. Lovens ordlyd nævner ikke, at betalingen skal være gennemført. Det er dog i forhold til praksis en forudsætning, at der foreligger en reel retlig forpligtelse. Dette ses i en Landsskatterets dom fra 2014 (SKM2014.694.LSR), hvor skatteyder blev nægtet adgang til betalingskorrektion efter LL § 2, stk. 5, da den skattepligtige var under konkurs.

I en Østre Landsret dom fra 2009 (SKM2009.506.ØLR) blev skatteyder nægtet anvendelse af betalingskorrektion jf. LL § 2, stk. 5. Skattemyndighederne havde den 5. februar 2004 foretaget en ændring af skatteydere skattepligtige indkomst. Den 6. marts 2006 ønskede skatteyder at gøre brug af betalingskorrektion, men Skattemyndighederne mente at henvendelsen om at anvende betalingskorrektionsmuligheden var sket for sent.

Bestemmelsen fremhæver slutteligt positivt, at bestemmelsen ikke kan anvendes i sager med ulovligt aktionærlån jf. LL § 16E.

I forhold til lovteksten er det værd at bemærke, at bestemmelsen kun finder anvendelse ved korrektion af de anvendte priser og vilkår, og i henhold til retspraksissen betyder dette at sager omhandlende rette omkostningsbærer ikke kan påkalde betalingskorrektion. Argumentet er at der ikke er tale om to parter, hvor Skattemyndighederne anfægter priser og vilkår, men i stedet anfægter omkostningens skattemæssige placering. Dette fremgår af en Landsskatterets dom fra 2001 (SKM2001.370.LSR), hvor et hovedaktionærejset selskab blev nægtet fradrag for en række vedligeholdelse udgifter vedrørende en ejendom, der var stillet til rådighed for hovedaktionær.

Skattemyndighederne mente, at udgifterne var af privat karakter, og derfor blev selskabet nægtet fradrag. Dertil ønskede selskabet at gøre brug af LL § 5, stk. 5, men hertil udtalte retten følgende:

*”Retten skal dog bemærke, at forholdet ikke er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 5, jf. stk. 1, da der ikke er tale om, at selskabet og hovedaktionæren ikke har anvendt priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, hvilket er en betingelse efter bestemmelsen”*

Ovenstående var også gældende i den tidligere nævnte Højesterets dom fra 2015 (SKM2015.717.HR) vedrørende speciallægen. I en anden dom fra Østre Landsret i 2012 (SKM2012.457.ØLR) ønskede en hovedaktionær betalingskorrektio n for at undgå rådighedsbeskatning. I dommen blev hovedaktionær nægtet anvendelse af betalingskorrektio n med samme argument som i ovenstående citat.

Det kan dertil konkluderes at anvendelsen af LL § 2, stk. 5 er begrænset til aftaler, hvor der sker handel med aktiver mellem hovedaktionær og dennes selskab. Et praksiseksempel på dette kunne være en ejendom, som blev handlet mellem hovedaktionær og dennes selskab. Ejendommen er blevet handlet til underpris, hvorfor der foretages en primær korrektio n ved selskabet, hvor afhændelsessummen forhøjes. Dette medfører en korresponderende korrektio n hos hovedaktionær, hvor anskaffelsessummen tilsvarende forhøjes. Korrektio nen medfører en sekundær korrektio n, hvori hovedaktionær udbyttebeskattes af den økonomiske fordel, udgørende forskellen mellem den handlede pris og markedsprisen. Hovedaktionær kan undgå udbyttebeskatning ved at påtage sig en forpligtelse til at betale korrektionsbeløbet til selskabet. Betalingsforpligtelsen må ikke være omfattet af LL § 16 E.

### 5.2.3 BINDEnde SVAR OG SKATTEFORBEHOLD

Hovedaktionær har ikke mange korrektionsmuligheder, hvilket ses af tidligere afsnit. Hertil kan det nævnes, at hovedaktionær jf. SFL § 29 og LL § 2, stk. 5 kun kan handle på bagkant af Skattemyndighederne, når der allerede er foretaget en korrektio n. Skatteretten indeholder nogle alternativer, som hovedaktionær med fordel kan gøre brug af før en disposition effektueres, hvilket er:

- Bindende svar jf. SFL §§ 21-25
- Skatteforbehold jf. SFL § 28

Mulighederne vil kort blive gennemgået med fokus på hovedaktionærs benyttelse af reglerne.

Et bindende svar er en forespørgsel til Skattemyndighederne vedrørende de skattemæssige konsekvenser af en konkret disposition. Der kan både være tale om en påtænkt disposition, eller en allerede foretaget disposition jf. SFL § 21, stk. 1. Skatteyder har selv pligt til at dokumentere sagen, og fremlægge alle fakta til Skattemyndighederne. Derudover skal anmodningen om et bindende svar formuleres på en sådan måde, at Skattemyndighederne kan besvare forespørgslen med enten ja eller nej. I og med at svaret er bindende, fjerner dette enhver tvivl om, hvad den skattemæssige konsekvens er ved en disposition. Således kan hovedaktionær med et bindende svar fra Skattemyndighederne sikre sig mod ubehagelige og uventede skattekrav.

Et bindende svar binder også Skattemyndighederne, selvom det bindende svar er besvaret forkert. Der findes enkelte situationer, hvor et bindende svar ikke binder. Dette kan være situationer, hvor skatteyder ikke har fremlagt alt fakta i det bindende svar på korrekt vis, eller hvor situationer, hvor der efterfølgende har været lovreguleringer jf. SFL § 25, stk. 2. I retspraksis kan der også være tale om bristende forudsætninger. Dette betyder at et bindende svars virkning kan ophøre, hvis der sker ændringer i de forudsætninger, der har afgørende betydning for svaret. I en Højesterets dom fra 2014 (SKM2014.76.HR) blev et bindende svars virkning ophørt. Det bindende svar var afgivet på grundlag af et købstilbud, der blev ændret ved det faktiske køb, dermed var der bristende forudsætninger for svaret.

I situationer hvor der sker en ændring i retspraksis, vil et bindende svar stadigvæk være bindende. Skattemyndighedernes svar på en forespørgsel er i almindelighed bindende for Skattemyndighederne i 5 år jf. SFL § 25, stk. 1. I praksis opleves det, at perioden ofte er kortere end 5 år. Bindingsperioden kan maksimalt afkortes ned til 6 måneder fra skatteyderens modtagelse af svar. Dette er ofte de situationer, hvor der er tale om en værdiansættelse, der skal afdækkes.

Et bindende svar kan kombineres med et skatteforbehold jf. SFL § 28. Dette forekommer ofte i forbindelse med værdiansættelser. Et skatteforbehold kan indarbejdes i en aftale for at sikre utilsigtede skattemæssige virkninger af en disposition. Et skatteforbehold kan ændre anvendte priser og vilkår vedrørende en foretaget disposition, således at dispositionen anses for være indgået på de ændrede vilkår. Dertil vil der ikke forekomme en korresponderende og sekundær korrektion, hvis

Skattemyndighederne anfægter aftalens vilkår. Et skatteforbehold kan også helt annullere en disposition.

Et skatteforbehold kan forfattes sådan, at det automatisk bliver gældende, hvis den utilsigtede skatteretlige virkning indtræder, eller såfremt at forbeholdet kun bliver gældende, hvis det gøres gældende. Et skatteforbehold er meget brugt i forskellige dispositioner, hvor der er en usikkerhed knyttet til dispositionen. Rådgivningsmæssigt er det meget mere belejligt at bruge et skatteforbehold frem for, at der gennemføres en disposition, som efterfølgende skal justeres f.eks. ved en omgørelse jf. SFL § 29.

Gyldigheden af et skatteforbehold er betinget af en række formelle krav, som skal være opfyldt jf. SFL § 28. Disse vil ikke blive gennemgået, men formålet med de formelle krav er, at sikre bevis for skatteforbeholdet. Hertil kan det påpeges, at et skatteforbehold kun kan tillægges skattemæssig virkning, hvis det er taget senest samtidig med den disposition, skatteforbeholdet er knyttet til. Dette er stadfæstet i en dom fra 2001 (SKM2001.495.HR).

Hovedaktionær bør i forbindelse med en disposition mellem to interesseforbundne parter gøre brug af mulighederne i SFL § 28 eller SFL §§ 21-25. Et bindende svar i kombination med eksempelvis et skatteforbehold er et godt redskab til at sikre hovedaktionærs retsstilling i forbindelse med en disposition, hvis Skattemyndighederne ønskes at foretage en korrektion.

#### 5.2.4 DELKONKLUSION

Hovedaktionær har overordnet to korrektionsmuligheder i form af omgørelse jf. SFL § 29 eller betalingskorrektion jf. LL § 2, stk. 2. Begge muligheder kræver, at Skattemyndighederne har foretaget en korrektion før hovedaktionær kan få lov til at korrigere.

I henhold til afsnit 5.1 kan det fremhæves at Skattemyndighederne har større muligheder for at foretage korrektioner, hvori hovedaktionærs muligheder er begrænset, og altid på bagkant af Skattemyndighedernes korrektioner. Hovedaktionær har dog mulighed for at indhente et bindende svar, eller foretaget et skatteforbehold, hvilket kan stille hovedaktionær bedre. Denne skævvridning i parternes korrektionsmuligheder kan debatteres, og denne sontring vil blive belyst i næstkommende afsnit.

## 6. VURDERING AF DET SKÆRPEDE FOKUS PÅ HOVEDAKTIONÆRER

I dette afsnit ønskes det vurderet, om det skærpede fokus i skatteretten på forholdet mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab er berettiget. Med det skærpede fokus menes; en strengere, mere fokuseret og målrettet behandling af hovedaktionær kontra den almene skatteyder i henhold til gældende ret.

I vurderingen af, det skærpede fokus, vil nedenstående fokusområder fremhæves i afsnittet:

- Særlovgivning målrettet regulering af hovedaktionærer i afsnit 6.1
- Tendenser udledt fra retspraksis i afsnit 6.2
- Vurdering af korrektionsmuligheder i afsnit 6.3

I specialet er der valgt at fokusere på ovenstående områder, da punkterne er fundet relevante og aktuelle for specialets hovedspørgsmål.

### 6.1 SÆRLOVGIVNING MÅLRETTET REGULERING AF HOVEDAKTIONÆRER

I specialet er der fortolket og anvendt flere forskellige love. Nogle af disse love indeholder bestemmelser, som er målrettet regulering af hovedaktionærer. Hertil kan især nævnes formodningsreglen og armslængdebestemmelsen, som udspringer af en række bestemmelser i ligningsloven.

Formodningsreglen, som eksempelvis kan forefindes i rådighedsbeskatningsreglerne jf. LL § 16, hvori det ordret nævnes, at en ansat direktør eller en medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform bliver beskattet væsentligt hårdere end andre. Beskatningen opgøres ud fra rådigheden, og ikke kun af den faktiske benyttelse, som tidligere nævnt i afsnit 4. Denne form for beskatning kan få alvorlige konsekvenser for netop hovedaktionærgruppen, og rimeligheden i dette vil blive belyst i afsnit 6.2.

Armslængdebestemmelsen jf. LL § 2, som stiller krav om at hovedaktionærer skal handle på markedsvilkår, hvis der foretages transaktioner mellem hovedaktionær og dennes selskab. Bestemmelsen giver ydermere Skattemyndighederne en unik mulighed for at foretage korrektion af priser og/eller vilkår, hvis Skattemyndighederne mener dispositionen ikke er sket på markedsvilkår. Den ekstra kravstillelse i henhold armslængdebestemmelsen vil blive diskuteret i afsnit 6.2. Ydermere

vil rimeligheden i Skattemyndighedernes korrektionsmuligheder blive vurderet og sammenlignet med hovedaktionærs alternativer i afsnit 6.3.

Der findes en anden række af særregler, som ikke er benævnt i specialet, men som er fundet relevante at nævne i henhold til specialets problemformulering. Hertil kan eksempelvis nævnes:

- Den forlængede ansættelsesfrist jf. SFL § 26, stk. 5, som foreskriver at Skattemyndighederne har mulighed for at ændre en skatteansættelse længere tid tilbage end normalt, når der er tale om et hovedaktionærforhold. Normalvis kan Skattemyndighederne ikke varsle en korrektion længere end 3 år tilbage i tiden, men SFL § 26, stk. 5 udvider dette til 5 år.
- En udvidet oplysningspligt jf. skattekontrollovens § 37, stk. 1, nr. 6 angående kontrollerede transaktioner, som omfatter at hovedaktionær skal indsende et bilag vedrørende hovedaktionærs transaktioner med egne selskaber.

Ovenstående eksempler fremstår umiddelbart som ekstra byrder for hovedaktionærer i forhold til øvrige skatteydere, som blot er med til at komplicere rollen som hovedaktionær i et skattemæssigt henseende yderligere.

## 6.2 TENDENSER UDLEDT FRA RETSPRAKSIS

En af de bærende kilder i dette speciale, har hele vejen igennem været den massive retspraksis, der findes på området omkring hovedaktionærbeskatning. På tværs af specialet har der været analyseret på dette i relation til de pågældende områder, der ønskes undersøgt. Det er vanskeligt, at konkluderer noget overordnet ud fra retspraksis, da hver enkelt afgørelse vurderes i henhold til de konkrete forhold. Derfor vil der i dette afsnit af specialet blive vurderet på de tendenser, der er blevet udledt af den analyserede retspraksis, samt hvorledes dette kan fortolkes i relation til problemformuleringen. Det er tidligere i specialet blevet benævnt, at området for hovedaktionærbeskatning har et stort fokus hos Skattemyndighederne, grundet hovedaktionær bestrider en unik dobbeltrolle. Derudover er det danske erhvervsliv i høj grad præget af selskaber, der ejes og ledes af hovedaktionærer, hvorfor denne type selskaber og ejerformer tegner sig for en stor andel af de samlede skatteindbetalinger til den danske statskasse.

Indledningsvist i specialet er Skattestyrelsens gennemgang af hovedaktionærselskaber fra 2019 nævnt (Skattestyrelsen, 2022, Selskabernes skattebetaling). I denne undersøgelse blev der fundet langt flest fejl i hovedaktionærselskaber. Dette skal ligeledes ses i relation til mængden, der bliver kontrolleret. Ydermere, er der i den seneste årrække kommet flere selskaber til samt flere selskaber, der er hovedaktionærejet. I den forbindelse har Skattestyrelsen også hævet deres antal af kontroller rettet mod hovedaktionærselskaber. (Skattestyrelsen, 2022, Selskabernes skattebetaling).

I forbindelse med specialets afsnit 3 og 4, er der blevet analyseret på en lang række domsafgørelser, hvor størstedelen er endt med et nederlag til hovedaktionær. I forbindelse med problemstillingen omkring den rette omkostningsbærer, er der analyseret på en række omkostninger, der ligger sig tæt op af private omkostninger. Fælles for mange af disse er, at der helt sikkert kan argumenteres for, at disse har en erhvervsmæssig betydning for pågældendes selskab, men at omkostningen i langt de fleste tilfælde ligeledes har privat karakter. Der er blevet gennemgået afgørelser hvor selskaber har haft problemer med at fradrage omkostninger relateret til arbejdsbeklædning og arbejdsværelse i privat bolig. I disse afgørelser er der fra rettens side blevet lagt vægt på den private benyttelse heraf eller muligheden herfor. Der bliver i flere afgørelser skelet mellem, om omkostningen er nødvendig for udførelsen af erhvervet i selskabet, eller nærmere af bekvemmelighedshensyn hos hovedaktionær. I langt de fleste tilfælde er det svært for hovedaktionær og/eller selskab at løfte bevisbyrden for, at omkostningen skulle have en driftsmæssig relevans for selskabet, hvilket ligeledes er behandlet i afsnit 3.2.

En anden række omkostninger der kan forveksles med private udgifter, er reklame-, rejse og repræsentationsomkostninger. I disse afgørelser er domstolene ligeledes klare i deres vurdering, når de afholdte omkostninger har privat karakter. I en af de analyserede afgørelser fra Vestre Landsret (SKM2003.53.VLR), blev en forretningsmæssig reception for forretningsforbindelser slået sammen med et personligt jubilæum for hovedaktionær. I denne afgørelse endte hele omkostningen til arrangementet med at blive beskattet ved hovedaktionær personligt. I en anden afgørelse (SKM2012.14.BR) havde et selskab afholdt omkostningerne til en række luksusprodukter, som efter sigende havde været gaver til forretningsforbindelser. I denne afgørelse kunne hovedaktionær og selskab ikke i tilstrækkelig grad fremvise den fornødne dokumentation, der understøttede at produkterne var gaver til forretningsforbindelse. I denne afgørelse blev det desuden nævnt, at

hovedaktionærs unikke position og produkternes værdi taget i betragtning gjorde, at dokumentationskravet var skærpet.

Særligt hovedaktionærs unikke position har gjort, at der er i skatteretten, er opstået en skærpet formodningsregel i relation til hovedaktionærer. Denne formodningsregel kommer især til udtryk i forbindelse med rådighedsbeskatning. Som følge af hovedaktionærs dobbeltrolle, er det vedkommende, der skal bevise, at vedkommende ikke har haft rådighed. På andre områder i skatteretten er det Skattemyndighederne der skal bevise, at der er sket et brud på lovgivningen, men her har praksis været inde og skabe en omvendt bevisbyrde. Formodningsreglen kommer bl.a. til udtryk i en afgørelse (SKM2013.539.ØLR), hvor en hovedaktionær bliver beskattet af rådigheden over en sportsvogn, som var opbevaret hos en forhandler. I afgørelsen var det underordnet, hvorvidt hovedaktionær havde benyttet bilen eller ej. Hovedaktionær havde til enhver tid mulighed for at afhente bilen og gøre brug af den, hvorfor opbevaring ved forhandleren ikke kunne afskære hovedaktionærs rådighed.

I en anden afgørelse (SKM2009.558.HR) hvor den skærpede formodningsregel ligeledes blev afgørende, blev en hovedaktionær beskattet af fri bolig for en ejendom. I denne afgørelse havde selskabet forsøgt at udleje ejendommen, hvilket udviste en villighed til at denne skulle udlejes og ikke benyttes privat. Dette var ikke nok til at afkræfte hovedaktionærs rådighed, hvorfor hovedaktionær blev beskattet af rådigheden over ejendommen. I lignende afgørelser er det også blevet påvist, at minimal til næsten ingen forbrugsomkostninger på en ejendom, ikke er nok til at afkræfte formodningsreglen.

Objektivt set kan den skærpede formodningsregel fremstå hård og vanskelig for hovedaktionærer at navigere i, men samtidig en nødvendighed henset til den dobbeltrolle som hovedaktionærer bestrider. Der hvor det kan fremstå meget urimeligt, er specielt i de to ovenstående situationer, hvor en bil der er opbevaret ved en forhandler samt en ejendom der forsøges udlejet. I disse afgørelser kan det objektivt ses, at hovedaktionær som udgangspunkt ikke har gjort brug af aktivet, men indskudt haft mulighed for at råde over aktiverne. Selve rådigheden er kilden til beskatningen, uagtet at hovedaktionær skulle have gjort brug af denne rådighed, hvilket kan virke urimeligt og vække undren hos personer, der ikke beskæftiger sig med skatteretten i det daglige samt for hovedaktionærerne selv. Regelsættets udformning gør det vigtigt, at hovedaktionærer tænker sig om inden der



foretages investeringer i deres selskaber, da risikoen for at der havner en beskatning hos hovedaktionær selv er rigtig høj. Det er dermed vigtigt for hovedaktionærer, der ikke føler sig helt hjemme i regelsættet, at konsulterer med sin rådgiver inden der foretages investeringer indenfor fast ejendom og biler i særdeleshed. Konsekvensen ved en forkert beslutning kan være høj, og reparationsmulighederne er begrænsede.

I forbindelse med gennemgang af retspraksis relateret til rådighedsbeskatning, kan det ses at der er en klar overvægt af afgørelser, hvor hovedaktionær taber. Dette kan både rejse spørgsmålet hvorvidt regelsættet er for hårdt i relation til hovedaktionærer. Omvendt kan det også rejse spørgsmålet, om regelsættet er så hårdt fordi der ses så mange sager omhandlende dette emne. Når alt kommer til alt, besidder hovedaktionær en dobbeltrolle, som ville være mere eller mindre ureguleret, hvis ikke der var et stramt regelsæt og retspraksis til at danne rammerne for dette. Problemet er, at regelsættet er lettere besværligt at finde rundt i for hovedaktionærer, der alt andet lige ikke er uddannet indenfor skatteretten, hvorfor mange risikerer at komme galt afsted. Dette er helt sikkert også medvirkende til at fange nogle af dem, som bevidst forsøger at omgå skattereglerne for egen vindings skyld.

Et andet område der er blevet analyseret i dette speciale, er de tilfælde hvor der foretages handler mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab. I lighed med rådighedsbeskatning, vil hovedaktionær også i disse tilfælde besidde en unik position, hvor der uden et robust regelsæt vil være mulighed for at stille enten hovedaktionær eller selskab med en urimelig fordel i forhold til øvrige personer. Dette er medvirkende til, at skatteretten indeholder LL § 2, stk. 1, der siger at transaktioner mellem nærtstående parter skal ske på markedsmæssige vilkår og til priser, som en uafhængig tredjemand ville give. Det kom bl.a. til udtryk i en Højesterets dom (SKM2013.841.HR), hvor hovedaktionær erhverver en ejendom til en værdi på 2.600.000 af sit selskab for 850.000 kr. Fordelen for hovedaktionær ved at erhverve ejendommen for 850.000 kr. er, at hovedaktionær vil få ejendommen ud som en del af sin privatøkonomi, og derefter potentielt kunne afsætte denne til en tredje mand for et potentielt væsentligt højere beløb. Såfremt hovedaktionær efter erhvervelsen selv tager ejendommen til bolig, vil vedkommende kunne sælge denne skattefrit efter bestemmelserne i EBL § 8, stk. 1 også kaldet "Parcelhusreglen". Dette kan være et af incitamenterne, der kan få en hovedaktionær til at forsøge, og omgå reglerne relateret til fastsættelse af priser og samhandel med nærtstående. Når der stilles skarpt på dette emne, synes regelsættet og retspraksis at fremstå mere

rimeligt i forhold til regelsættet omkring rådighedsbeskatning, idet det er svært at finde argumenter i mod, at der skal handles på markedsmæssige vilkår mellem interesseforbundne parter. Når der tales interesseforbundne parter, er dette ikke kun mellem hovedaktionær og selskab, men også hovedaktionærs nærtstående. I en afgørelse fra Østre Landsret (SKM2020.154.ØLR), blev en ejendom solgt til hovedaktionærs ægtefælle for ca. 1,5 mio. kr. mindre end opførelsesprisen var for ejendommen. Igen i denne afgørelse er der et stort incitament til at få handlet en ejendom ud i privatsfæren til en lav pris, da det giver nogle fordele ude i den private økonomi.

For at samle op på tendenserne fra den analyserede retspraksis, kan det synes besværligt for hovedaktionær at navigere i regelsættet omkring driftsomkostninger og placeringen af disse. Problemstillingen er mest aktuel for de omkostninger, der i udgangspunktet kan have karakter af både private og erhvervmæssige omkostninger. En stor del af hovedaktionærene er sikkert ikke klar over, at der er lavet en fejl i deres disponeringer, og kan i den forbindelse blive straffet hårdt. Der er omvendt helt sikkert også en andel af hovedaktionærene, der spekulerer i dette, da der kan være store fordele ved at få fradraget private omkostninger inde i selskabet, hvorfor regelsættet og tendensen fra retspraksis vurderes tilpas og fair henset til misbrugsmulighederne.

Det er allerede blevet vurderet at regelsættet og retspraksis omkring rådighedsbeskatning på enkelte områder kan virke hård overfor hovedaktionærene, der kan have meget svært ved at afkræfte rådigheden over aktiverne. Omvendt sidder hovedaktionærene i denne unikke position, hvor muligheden for at have rådighed over selskabsaktiver er stor. I lighed med problemstillingen omkring driftsomkostninger, kan straffen for en forkert disposition være stor for hovedaktionærene.

Den sidste tendens der er vurderet på, er i forbindelse med værdiansættelse mellem interesseforbundne parter, hvor tendensen i praksis ligeledes er meget klar. Handler til væsentlige andre priser end markedsprisen bliver korrigeret og beskattet hos hovedaktionærene. Såfremt der kunne ske "fri" handel mellem interesseforbundne parter, ville muligheden for gunstige skattemæssige dispositioner være for stor, hvorfor regelsættet og den tilhørende praksis vurderes fair. Fælles for alle typer af dispositioner er, at hovedaktionær er væsentligt ringere stillet end Skattemyndighederne i tilfælde af, at der skal ske en korrektion.

## 6.3 VURDERING AF KORREKTIONSMULIGHEDER

I afsnit 5 er henholdsvis Skattemyndighedernes og hovedaktionærs korrektionsmuligheder gennemgået og analyseret. I afsnit 5 er der også inddraget retspraksis for at fremhæve lovgivningens indvirkning og begrænsninger. Det kan afslutningsvist i afsnit 5 udledes, at hovedaktionærs korrektionsmuligheder er betydeligt mere begrænset end Skattemyndighedernes. I dette afsnit vil der blive lavet en samlet vurdering af korrektionsmulighederne.

Omgørelsesbestemmelsen jf. SFL § 29 har et større anvendelsesområde end regelsættet omkring betalingskorrektion jf. LL § 2, stk. 2. Hovedaktionærs anvendelse af omgørelsesbestemmelsen er meget begrænset, da hovedaktionær skal bevise, at den foretagne disposition ikke havde været båret af hensyn til at spare eller udskyde skat. Den anvendte retspraksis fra afsnit 5 påviser, at det er meget vanskeligt, da det formodes at hovedaktionær qua sin bestemmende indflydelse har et bagvedliggende ønske om at opnå en skattebesparelse eller skatteudskydelse. Betalingskorrektion indeholder meget begrænsede muligheder, hvilket har udmærket sig igennem den analyserede retspraksis. I den analyserede retspraksis er det blevet udledt, at anvendelsen er begrænset til, handler med aktiver, som er omfattet af LL § 2. Det vil ydermere betyde, at hovedaktionær ikke kan anvende bestemmelsen vedrørende sager omkring rette omkostningsbærer. Det vurderes, at hovedaktionær umiddelbart har bedre muligheder for at opnå en betalingskorrektion end en omgørelse. Dette skyldes kravet om at dispositionen ikke i overvejende grad må være båret med henblik på at spare eller udskyde skat ved omgørelse, og det er oftest dette afgørelserne falder på, når hovedaktionær er involveret.

Det vurderes, at hovedaktionærs korrektionsmuligheder er meget begrænset i henhold til de metoder som lovgivningen stiller til rådighed. Hovedaktionær har som nævnt en række alternativer til SFL § 29 og LL § 2, stk. 5, hvor hovedaktionær har mulighed for at handle på forkant i stedet for at handle på bagkant af Skattemyndighederne, når der allerede er foretaget en korrektion. Hovedaktionær kan med fordel gøre brug af reglerne hjemlet i SFL § 28 eller SFL §§ 21-25, hvor skatteyder har mulighed for at indhente et bindende svar eller indarbejde et skatteforbehold i en aftale.

Skattemyndighederne har modsætningsvist en direkte adgang til at foretage korrektioner, en vilkårskorrektion, jf. LL § 2 til dispositioner mellem interesseforbundne parter. I praksis kan Skattemyndigheder anfægte en disposition foretaget mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab,

hvis Skattemyndighederne mener, at dispositionen ikke er foretaget på markedsvilkår. Skattemyndighederne skal i denne forbindelse påvise 2 ud af 3 betingelser, som er listet i afsnit 5.1.

Skattemyndighederne skal påvise, at der foreligger et interessefælleskab. Det bør ikke være forbundet med store vanskeligheder at påvise, da dette er objektivt konstaterbart. Skattemyndighederne skal desuden påvise, at dispositionen ikke er foretaget på markedsvilkår. Den anvendte retspraksis i afsnit 4 og 5 har angivet, at Skattemyndighederne ofte ikke har problemer med at påvise dette. Den sidste betingelse skal hovedaktionær omvendt bevise er gældende, og det er, at den foretagne disposition til trods for interessefællesskabet er båret af rimelige og reelle forretningsmæssige hensyn. Denne omvendte bevisbyrde har hovedaktionær ofte svært ved at løfte.

Ultimativt har Skattemyndighederne mulighed for at foretage en dispositionskorrektio n jf. skatterettens realitetsgrundsætning. Hvis Skattemyndighederne anvender dispositionskorrektio nen, er der ligeledes en omvendt bevisbyrde, som hovedaktionær skal løfte.

Det kan således udledes, at hvis Skattemyndighederne ønsker at foretage en korrektio n til en dispositio n, skal en anseelig del af bevisbyrden løftes af hovedaktionær. Hovedaktionær skal bevise, at hensigten med den givne dispositio n ikke har været at spare eller udskyde skat, og/eller at dispositio nen til trods for interessefællesskabet er båret af forretningsmæssige hensyn.

I afsnit 6.2 er det blevet nævnt, at hovedaktionær skal være meget opmærksom på den skattemæssige konsekvens før en dispositio n foretages. Dette kan ligeledes gengives her, da hovedaktionærs korrektionsmuligheder er næsten ikke eksisterende. Hertil kan det nævnes, at fejlpositioner kan forekomme, men at alle fejlpositioner korrigeres ensartet uagtet den oprindelige hensigt med dispositio nen.

Rimeligheden i forskellen i korrektionsmulighederne kan diskuteres, men Skattemyndighederne vurderes at have væsentligt bedre korrektionsmuligheder end hovedaktionær. Hertil har Skattemyndighederne ofte nemmere ved at løfte bevisbyrden, hvori hovedaktionær ofte pålægges en omvendt bevisbyrde, som er svær at løfte. Trods skævvridningen i korrektionsmulighederne vurderes regelsættet passende og fair henset til misbrugsmulighederne.

## 6.4 DELKONKLUSION

I dette afsnit er der blevet vurderet på en lang række af de forhold, som er blevet gennemgået og analyseret tidligere i specialet. Det er blevet vurderet, hvorledes regelsættet og retspraksis er passende i relation til hovedaktionærer. Fokus har lagt på, hvorvidt det skærpede fokus, der er på hovedaktionærer fra Skattemyndighedernes side er rimelig, og hvorvidt det står i sammenhæng til risikoen for omgåelse- og skatteudskydelse. Dette er sket ved vurdering af den analyserede retspraksis på områderne for driftsomkostningsbegrebet i relation til rette omkostningsbærer og dispositioner i relation hertil. Der er ligeledes blevet vurderet på problematikken omkring rådighedsbeskatning hos hovedaktionærer samt den relativt tunge bevisbyrde, der ligger på hovedaktionærer som følge af den skærpede formodningsregel. Den sidste del af den retspraksis, der er blevet fortolket på, er i relation til værdiansættelsesproblematikker mellem interesseforbundne parter og rimeligheden i, at disse skal ske på markedsvilkår. Slutteligt er der sket en vurdering af mulighederne for henholdsvis Skattemyndighederne og hovedaktionærer for at foretage korrektioner til en disposition.

Der er ingen tvivl om, at i skattemæssig henseende er hovedaktionærer stillet ringere end øvrige skatteydere, som følge af den unikke position de besidder. På langt de fleste områder, er vurderingen at regelsættet og praksis er ganske rimelig taget hovedaktionærs muligheder i betragtning. På området for rådighedsbeskatning, kan regelsættet og praksis dog virke ganske urimeligt og rigtigt, hvilket kan stille hovedaktionærer skidt i en sådan vurdering. Hvad angår korrektionsmulighederne vurderes der at være en skævvridning i mulighederne, hvorfor hovedaktionærer ofte kan blive ramt af en ikke uvæsentlig skat.

## 7. KONKLUSION

I skatteretten er hovedaktionærbegrebet defineret ud fra bestemmelsen i ABL § 4. Bestemmelsen i ABL § 4 definerer egentligt hovedaktionæraktier. Hovedaktionæraktier defineres ud fra en fysisk persons ejerandel af aktier i et selskab. En hovedaktionær defineres, hertil som den fysiske person, som ejer hovedaktionæraktier, og som minimum inden for de seneste 5 år enten:

- ejer eller har ejet 25 % eller mere af selskabskapitalen,
- eller råder eller har rådet over mere end 50 % af stemmевærdien (bestemmende indflydelse).

Ved opgørelsen af om den fysiske person ejer mindst 25 % af selskabskapitalen, eller råder over mere end 50 % af den samlede stemmевærdi skal der medregnes aktier, som tilhører eller har tilhørt den fysiske persons nærtstående i op- og nedstigende retning inklusive ægtefælle jf. ABL § 4, stk. 2. Ydermere, skal ejerandele som tilhører eller har tilhørt selskaber, fonde m.v., hvorover de nærtstående på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har eller har haft en bestemmende indflydelse.

Definitionen af en hovedaktionær er ofte ligetil, men der kan forekomme særlige tilfælde, hvor der skal foretages en konkret vurdering af om den fysiske person har opnået bestemmende indflydelse. I denne vurdering skal der tages hensyn til den fysiske persons nærtstående samt kombinationen af direkte og indirekte bestemmende indflydelse. Det er væsentligt om en fysisk person bliver defineret som hovedaktionær eller ej, da hovedaktionærbegrebet inkluderer en række særregler, som den fysiske person skal være særdeles opmærksom på. I specialet har definitionen været begrænset til de hovedaktionærer, der har bestemmende indflydelse.

Driftsomkostningsbegrebet er defineret i skatterettens grundlæggende beskatningsbestemmelser i statskattelovens §§ 4-6. Den fundamentale hjemmel til fradrag for omkostninger er SL § 6. En omkostning der kan fradrages jf. SL § 6 betegnes i daglig tale som en driftsomkostning. Ifølge lovteksten er driftsomkostninger defineret som udgifter, der i årets løb har været anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Definitionen af driftsomkostninger er meget bred i lovformuleringens ordlyd, hvilket åbner en række tvivlsspørgsmål. Disse tvivlsspørgsmål er blevet fortolket ved en lang

række domme. I retspraksis er der igennem tiderne dannet præcedens for nedenstående betingelser før en udgift kan blive kategoriseret som en fradragsberettiget driftsomkostning:

- Krav om driftsmæssig begrundelse
- Krav om erhvervmæssig virksomhed
- Krav om igangværende virksomhed

I den anvendte retspraksis i specialet kan det udledes, at der i vurderingen af, om en udgift er en fradragsberettiget driftsomkostning, vurderes meget på den konkrete hensigt med afholdelsen af udgiften. Der skal hertil være en erhvervmæssig begrundelse for afholdelsen af udgiften samt udgiften skal være afholdt i en igangværende virksomhed, og have en indkomstpåvirkning.

En af årsagerne til, at de tre krav er vigtige i denne relation er, at der i det danske erhvervsliv og i skatteretten som helhed findes et unikt interessefællesskab mellem en hovedaktionær og vedkommendes selskab, hvilket kan sløre vurderingen af en driftsomkostnings placering. I langt de fleste tilfælde besidder hovedaktionær også ledelseshvervet i vedkommendes selskab samtidig med at hovedaktionær ligeledes er en privat person med private interesser. Da hovedaktionær på en og samme tid repræsenterer sit selskab og sig selv som privat person, kan der være incitament til at få en række omkostninger ført i selskabet, fremfor at disse afholdes med hovedaktionærs private midler. Hovedaktionær kan dermed have svært ved at være objektiv, i en vurdering af omkostningens placering som henholdsvis privat eller erhvervmæssig. Foruden det åbenlyse skattemæssige incitament til at placere en given omkostning i selskabet, kan sondringen også være svær at foretage rent fagligt. Dette gør sig især gældende i de tilfælde, hvor den omkostning der ønskes fradraget, læner sig op ad en omkostning, der ligeledes kan have privat karakter. Der er i specialet blevet analyseret på områderne for arbejdstøj, arbejdsværelse i privat bolig samt reklame, rejse- og repræsentationsomkostninger. Fælles for alle de analyserede omkostningstyper, er at de i mange henseender har privat karakter, hvorfor bevisbyrden for at omkostningerne skulle have en erhvervmæssig begrundelse har vist sig svær at løfte for hovedaktionær, da mange af de omhandlede omkostninger ligeledes kan benyttes privat. Det der gør sig gældende har ifølge retspraksis vist sig at være de konkrete forhold fra sag til sag, hvorfor det er vanskeligt at konkludere entydigt på problemstillingen.

Det er i specialet blevet påvist, at regelsættet relateret til rådighed over virksomhedsaktiver er strammere for personer med væsentlig indflydelse på egen aflønning, som en hovedaktionær vil betragtes som. Lovgivning og retspraksis viser i disse tilfælde, at en hovedaktionær der har rådighed over et givent aktiv skal beskattes af denne rådighed, og ikke af hvorvidt hovedaktionær har benyttet aktivet. I forbindelse med vurderingen af rådighed, er der opstået en formodningsregel igennem gældende ret, der viser at hovedaktionærer som udgangspunkt har rådighed over alle selskabets aktiver, hvorfor det er hovedaktionær der skal bevise, at vedkommende ikke har haft rådighed over aktivet i perioden. Grunden til at denne praksis er opstået er, at hovedaktionær besidder en dobbeltrolle, hvor vedkommende i bund og grund repræsenterer selskab og sig selv. Samme interessefællesskab gør sig også gældende i de tilfælde, hvor der foretages handel med aktiver mellem selskab og hovedaktionær. Her er det blevet påvist, at disse transaktioner skal ske på markedsvilkår, hvilket kan være vanskeligt for en hovedaktionær at vurdere, da der igen kan være et skattemæssigt incitament til en bestemt pris på et bestemt aktiv.

I de tilfælde, hvor Skattemyndighederne udfører kontrol og konstaterer, at nogle af ovennævnte forhold ikke er korrekt behandlet, kan der ske korrektion af forholdet, hvilket ifølge retspraksis kan blive en bekostelig affære.

I specialet er det belyst at Skattemyndighederne og hovedaktionær har forskellige korrektionsmuligheder. Skattemyndighederne har mulighed for helt at tilsidesætte en transaktion, hvis den ikke har en faktisk og økonomisk realitet. Alternativt kan Skattemyndighederne jf. LL § 2 korrigere en transaktion, hvis transaktionen ikke er foretaget på markedsmæssige vilkår. Hvis Skattemyndighederne foretager en korrektion, vil korrektionen udløse en sekundær korrektion, hvor den skattemæssige påvirkning korrigeres. Den skattemæssige påvirkning korrigeres ofte via udbyttebeskatning jf. LL § 16. Den sekundære korrektion kan have forskellig påvirkning for hovedaktionær og vedkommendes selskab, i henhold til hårdheden af beskatningen.

Hovedaktionær har begrænsede korrektionsmuligheder i form af omgørelse jf. SFL § 29 og betalingskorrektion jf. LL § 2, stk. 2. Begge muligheder kræver, at Skattemyndighederne har foretaget en korrektion, før hovedaktionær kan få lov til at korrigere selv. Ydermere står hovedaktionær med en omvendt bevisbyrde, som retspraksis fastslår, at hovedaktionær har meget svært ved at løfte.



Det kan således konkluderes, at hovedaktionær skal være meget opmærksom på den skattemæssige konsekvens før en disposition foretages, da hovedaktionærs korrektionsmuligheder er næsten ikke eksisterende. I dette henseende kan det nævnes, at hovedaktionær har mulighed for at gardere sig før en transaktion foretages, ved indhentelse af et bindende svar, eller ved at indarbejde et skatteforbehold. Forskelligheden i parternes korrektionsmuligheder vurderes passende og retfærdige henset til misbrugsmulighederne for hovedaktionær.

Specialet har fra start til slut centreret sig omkring interessefællesskabet mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab, herunder de muligheder og udfordringer dette unikke fællesskab skaber. På tværs af skatteretten er der et stort fokus på hovedaktionærer grundet interessefællesskabet, hvorfor der findes en række særlovgivning, der specifikt er målrettet hovedaktionærers gøren og laden. Derudover er der en række formodninger, der er opstået igennem retspraksis, der i udgangspunktet stiller hovedaktionærer ringere end øvrige skatteydere. Den væsentligste formodningsregel, der er opstået igennem retspraksis, er formodningen om, at en hovedaktionær som udgangspunkt har råderet over alle de aktiver der er til stede i vedkommendes selskab. Denne formodningsregel medfører i praksis, at hovedaktionærer skal bevise, at de ikke har haft råderetten over et aktiv. Der findes dermed en omvendt bevisbyrde, når problemstillinger relateret til rådighedsbeskatning skal afgøres. Øvrige steder i skatteretten er det Skattemyndighederne der skal bevise at skatteyderen har gjort noget forkert. Denne formodningsregel er med til at gøre det vanskeligt for hovedaktionærselskaber at foretage investeringer uden at have en frygt for personlig beskatning hængende over hovedet.

Et andet område, hvor hovedaktionær skal være påpasselig, er i forbindelse med behandlingen af omkostninger. Der er generelt høje krav til, hvornår en omkostning kan fradrages i et selskab. Det er udledt fra den analyserede retspraksis, at der stilles højere krav til hovedaktionærer, da de enerådigt kan foretage beslutninger omkring hvilke omkostninger, der ønskes fradraget i deres selskab. Dette har medført, at bevisbyrden for hovedaktionær er skærpet, da hovedaktionær har bedre muligheder for at fradrage private udgifter i selskabet end øvrige skatteydere.

På andre områder i skatteretten afviger regelsættet ikke væsentligt fra øvrige skatteydere, men selve fokus fra Skattemyndighedernes side er i høj grad beliggende på hovedaktionærselskaber, da de som nævnt stort set enerådigt kan foretage dispositioner, der på den ene eller anden måde kan

være gunstige for hovedaktionærs private økonomi. Derudover viser statistik også, at der kommer flere og flere hovedaktionærselskaber, samt at der i forbindelse med kontrol af disse selskaber findes flest fejl, hvilket naturligvis giver et naturligt større fokus herpå.

Det kan samlet set konkluderes, at skatteretten er væsentlig strengere overfor hovedaktionærer i forhold til øvrige skatteydere. Det kan også konkluderes, at hovedaktionærer har en række beføjelser, som den gængse skatteyder ikke har, hvorfor skatteretten naturligt er tilpasset hertil. Det skærpede fokus på hovedaktionærer, vurderes i alt væsentlighed berettiget henset til hovedaktionærers eneretlige muligheder for at foretage dispositioner. Det er holdningen, at på enkelte områder fremstår skatteretten og retspraksis på grænsen til urimelig, hvilket i særdeleshed ses i forbindelse med fastlæggelsen af en hovedaktionærs rådighed over selskabets aktiver og den tilhørende konsekvens heraf.

## 8. PERSPEKTIVERING

I specialet er gældende ret i relation til hovedaktionærer blevet diskuteret, og det er konkluderet at særreguleringen vedrørende hovedaktionærer til tider kan være hård og virke urimelig, men samtidigt er reguleringen fundet nødvendig qua hovedaktionærs unikke beføjelser. En stor del af særlovgivningen målrettet hovedaktionærer vedrører, at aftaler mellem hovedaktionær og vedkommendes selskab skal foretages på markedsvilkår. Dette udgangspunkt er genkendeligt fra andre steder i skatteretten, hvor der handles mellem interesseforbundne parter.

I værdiansættelsescirkulæret fra 1982 (CIR nr. 185 af 17/11/1982), som senest er blevet ændret i 2021 (CIR nr. 9792 af 27/9/2021), findes der et regelsæt, der strider mod førnævnte udgangspunkt, når der handles mellem interesseforbundne parter. Værdiansættelsescirkulæret hjemler en mulighed for at værdiansætte og overdrage fast ejendom mellem nærtstående personer til en pris på +/- 15(20) % af den offentlige ejendomsvurdering. Den offentlige ejendomsvurdering er ofte væsentligt lavere end markedsprisen, og således kan der via værdiansættelsescirkulæret overdrages fast ejendom mellem interesseforbundne parter på ikke markedsvilkår. Værdiansættelsescirkulæret har af denne grund været til megen diskussion, men i en nylig Højesterets afgørelse fra 2021 (SKM2021.267.HR) har retten stadfæstet, at regelsættet fortsat kan anvendes med udgangspunkt i de nuværende offentlige ejendomsvurderinger, selvom den reelle markedsværdi er væsentligt højere. I en anden Højesterets afgørelse fra 2022 (BS-27777/2021-HJ) blev fem døtre nægtet anvendelse af regelsættet. Afgørelsen omhandlede en fast ejendom, som var overdraget til fem døtre. Ejendommen var værdiansat til 1.615.000 kr. på baggrund af værdiansættelsescirkulæret. Døtrene skulle ifølge aftalen overtage ejendommen den 30. juni 2014, men allerede den 21. maj 2014 havde døtrene videresolgt ejendommen til en kommune for 5 mio. kr. med overtagelse den 1. juli 2014. Højesteret mente, at der forelå særlige omstændigheder, og derfor kunne værdiansættelsescirkulæret ikke anvendes.

Begrebet særlige omstændigheder er essentielt, hvis værdiansættelsescirkulæret skal anvendes. Skattemyndighederne har i maj 2022 udsendt et udkast til et styresignal vedrørende begrebet særlige omstændigheder. I udkastet er det fremhævet, hvad Skattemyndighederne mener er særlige omstændigheder, der eventuelt blokerer for anvendelsen af værdiansættelsescirkulæret:

- Faktisk handel med samme ejendom

- Indledning af salgsforhandlinger m.v., herunder udbud og købstilbud
- Sagkyndige mægler vurderinger af ejendommen
- Realkreditbelåning af ejendommen
- Forrykkelse ved arveafkald og arveforskud mellem arvinger, hvor der foreligger en ejendom
- Væsentlige reoveringer
- Dagsværdi af investerings- og erhvervs ejendomme i et regnskab

Styresignalet er aldrig blevet endeligt offentliggjort, men ovenstående kan fortolkes som en rettesnor for, hvad Skattemyndighederne mener er særlige omstændigheder. Der er hertil ingen tvivl om, at Skattemyndighedernes praksis peger mere i retning af, at særlige omstændigheder vil kunne foreligge i videre udstrækning. Dette begrænser således muligheden for anvendelsen af regelsættet.

Dette område i skatteretten, går dermed en smule i den modsatte retning end, hvad der foreskrives i LL § 2, hvilket kan virke besynderligt med henblik på de øvrigt analyserede områder i dette speciale. Spørgsmålet er blot, hvor længe værdiansættelsescirkuleret kan benyttes i denne henseende.

## 9. LITTERATURLISTE

### Bøger:

L. Hansen & Werlauff, 2016, Den Juridiske Metode – en introduktion, 2. udgave

Ferniss, 2006, Det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, 1. udgave

K. Bille, 2006, Skattemæssig succession - ved generationsskifte i levende live og ved død, 1. udgave

Bolander, Madsen, N. Laursen & Langhave, 2021, Lærebog om indkomstskat, 19. udgave

Pedersen, Kerzel, H. Eriksen & Ferniss, 2021, Skatteretten 2, 9. udgave

### Anden litteratur:

Skattestyrelsen, 2022, Selskabernes skattebetaling

Finansministeriet, 2019, Udgiftslofter og statens finanser

### Love og andre lovhenvvisninger:

Love	Udgave
Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten (Statsskatteloven)	LOV nr. 149 af 10/04/1922
Lov om bogføring	LOV nr. 700 af 24/05/2022
Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven)	LBK nr. 1735 af 17/08/2021
Bekendtgørelse af lov om den skattemæssige behandling af gevinster og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven)	LBK nr. 172 af 29/01/2021
Bekendtgørelse af lov om indkomstskat for personer m.v. (Personskatteloven)	LBK nr. 1284 af 14/06/2021
Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven	LBK nr. 635 af 13/05/2020
Bekendtgørelse af lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven)	LBK nr. 242 af 18/02/2021
Bekendtgørelse af lov om ægteskabs indgåelse og opløsning	LBK nr. 771 af 07/08/2019
Bekendtgørelse om krav til det skattemæssige årsregnskab m.v. for mindre virksomheder (Mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder)	BEK nr. 1296 af 14/11/2018

Bekendtgørelse af lov om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven)	LBK nr. 47 af 12/01/2015
<b>Ældre lovhenvvisninger</b>	
Bekendtgørelse af lov om aktieselskaber	LBK nr. 9 af 09/01/2002
Bekendtgørelse af lov om anpartsselskaber	LBK nr. 10 af 09/01/2002
<b>Cirkulærer</b>	
Cirkulære om ændring af cirkulære om ligningsloven	CIR nr. 17 af 01/03/2002
Cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning	CIR nr. 185 af 17/11/1982
Cirkulære om ændring af cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning	CIR nr. 9792 af 27/9/2021

**Afgørelser:**

<b>Afgørelser</b>	
UfR.1942.335.H	Tfs.1987.137.LR
Tfs.1990.470.LR	Tfs.1991.541.LR
Tfs.1992.523.LR	Tfs.1995.368.LSR
Tfs.1996.210.H	Tfs.1998.484.H
Tfs.1998.484	SKM2001.370.LSR
SKM2001.495.HR	SKM2001.533.V
SKM2002.29.HR	SKM2002.466.ØLR
SKM2003.53.VLR	SKM2003.336.HR
SKM2003.488.HR	SKM2004.162.HR
SKM2004.297.HR	SKM2007.107.HR
SKM2007.153.HR	SKM2008.4.H
SKM2008.534.HR	SKM2008.719.ØLR
SKM2009.506.ØLR	SKM2009.558.HR
SKM2010.549.HR	SKM2011.455.ØLR
SKM2011.507.BR	SKM2011.602.HR
SKM2012.13.HR	SKM2012.1.ØLR
SKM2012.66.VLR	SKM2012.14.BR

SKM2012.457.ØLR	SKM2012.238.HR
SKM2013.152.VLR	SKM2012.652.BR
SKM2013.539.ØLR	SKM2013.378.HR
SKM2013.557.ØLR	SKM2013.841.HR
SKM2014.76.HR	SKM2014.694.LSR
SKM2015.341.ØLR	SKM2015.717.HR
SKM2017.599.BR	SKM2018.624.HR
SKM2019.186.ØLR	SKM2020.154.ØLR
SKM2020.545.LSR	SKM2021.141.LSR
SKM2021.267.HR	BS-27777/2021-HJ