

Offentliggjort d. 29. april 2014

06.11.2014-18 (20140429) Rådighed sommerbolig

Ligningslovens §§ 16 og 16 A – værdi af fri sommerbolig – ansatte hovedaktionærer m.v. - SKM2014.281.SR ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Ved et bindende svar af 25/2 2014 fandt Skatterådet ikke at kunne bekræfte, at et selskabs erhvervelse af et større naturareal med et beskedent sommerhus ikke ville udløse beskatning af selskabets hovedaktionærer efter ligningslovens § 16 A, stk. 5, jf. ligningslovens § 16, stk. 5, uanset at Naturstyrelsens tilladelse til selskabets erhvervelse var betinget af, dels at sommerhuset ikke blev udlejet eller udlånt til feriebenyttelse, og dels at aktionærerne ikke selv benyttede huset til ferieformål.

Efter ligningslovens § 16 A, stk. 5, 1. pkt. skal en hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles bl.a. en **sommerbolig** til **rådighed**, beskattes af værdien af dette gode tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet.

Værdien af rådighed over en sommerbolig skal efter § 16 A, stk. 5, 2. pkt. ansættes efter reglerne i § 16, stk. 5, herunder de skærpede regler for ansatte direktører og andre medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform (direktør-reglen), hvor den pågældende som udgangspunkt anses at have en sommerbolig til rådighed hele året.

Som for de øvrige goder, der efter ligningslovens §§ 16 og 16 A beskattes efter direktør-reglen, skal særreglerne ses i lyset af den forøgede politiske bevågenhed omkring de da-

Offentliggjort d. 29. april 2014

gældende, i praksis ofte lempelige, regler om beskatning af værdi af rådighed over bl.a. helårsboliger og sommerhuse. Dette førte til, at det i forbindelse med finanslovsaftalen for 2000 blev aftalt, at:

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

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

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

Der blev første gang fastsat særlige regler om personalegodebeskatning vedrørende **sommerboliger** ved lov nr. 483 af 30/6 1993 i forbindelse med skattereformen, men en vis afgrænsning af begrebet ”sommerbolig” fremkom først i motivudtalelserne til den senere lov nr. 459 af 31/5 2000 om de særlige regler for ansatte direktører m.v. Det anføres her, at ”Ved sommerbolig forstås enhver form for bolig, der har karakter af fritidsbolig, herunder sommerhus, fjeldhytte, ferielejlighed o.l. Stilles en sommerbolig til rådighed i mindre end en uge, foretages en forholdsmæssig fordeling af den skattepligtige værdi, men således at der foretages værdiansættelse for mindst et døgn.”

Rådighedsbegrebet, der er helt centralt for den skærpede beskatning af ansatte hovedaktionærer efter ligningslovens §§ 16 og 16 A, er ikke nærmere uddybet i motivudtalelserne til den senere lov nr. 459 af 31/5 2000, hvorved de oprindelige bestemmelser herom blev gennemført. Også det senere udstedte cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 om fri bil og hovedaktionærers med fleres personalegoder og udbytter udtaler sig kun sparsomt om rådighedsbegrebet. Det anføres således i cirkulærets pkt. 3.2.1. bl.a., at:

”Formodningsreglen gælder kun, såfremt den ansatte hovedaktionær m.fl. råder privat over sommerhuset. Det er således rådigheden og ikke kun den faktiske anvendelse af godet, der beskattes. Dette er ikke ensbetydende med, at det forhold, at et sel-

Offentliggjort d. 29. april 2014

skab ejer/lejer en sommerbolig, medfører, at en ansat hovedaktionær m.fl. bliver beskattet heraf. Afgørelsen af, om den ansatte hovedaktionær m.fl. har rådighed over en sommerbolig, beror på en konkret skønsmæssig vurdering."

Af skatteministerens svar på spørgsmål nr. 147 af 2/5 2002 til Folketingets Skatteudvalg (Alm del - bilag 447) fremgår videre bl.a., at:

"... Er der derimod tale om en sommerbolig, som et selskab efter tilladelse har erhvervet til brug for udlån/udleje til selskabets ansatte på vilkår af, at aktionærene ikke må benytte sommerhuset, men er der efter ligningslovens § 16, stk. 5, 5. pkt. ikke tale om et personalesommerhus, finder formodningsreglen anvendelse. I så fald vil den ansatte hovedaktionær m.fl. kunne afkræfte den lovbestemte formodning for, at sommerboligen er til rådighed hele året ved at godtgøre, at sommerboligen ikke har været anvendt privat. I den forbindelse vil et vilkår fra Skov- og Naturstyrelsen om, at selskabets aktionærer ikke må anvende sommerboligen, være en væsentlig indikation af, at den skattepligtige ikke har anvendt sommerboligen privat. Kan den pågældende godtgøre, at sommerboligen ikke har været anvendt privat, sker der ingen beskatning."

Rådighedsbegrebet var genstand for en nærmere prøvelse ved Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2008, 381 VL, der siden blev stadfæstet af Højesteret in terminis, jf. TfS 2009, 903 H. Sagen drejede sig om beskatning af en hovedanpartshavers rådighed over en hotelejerlejlighed. Efter hovedanpartshaverens udlejningsaftale med Danske Feriecentre A/S var den enkelte hotelejerlejlighedsejer berettiget til selv at benytte sin lejlighed i de perioder, hvor den ikke var udlejet, samt i øvrigt efter aftale med Danske Feriecentre A/S, dog højst 3 uger i højsæsonen og på intet tidspunkt i et sådant omfang, at lejligheden ikke længere måtte anses for at være drevet som hotel. Det var i sagen ubestridt, at hovedanpartshaveren på intet tidspunkt havde anvendt lejligheden.

Hovedanpartshaveren blev for 2001 og 2002 beskattet af værdi af fri sommerbolig vedrørende lejligheden i samtlige perioder, hvor lejligheden ikke var udlejet, jf. den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 9, jf. ligningslovens § 16, stk. 5.

Offentliggjort d. 29. april 2014

Denne afgørelse blev tiltrådt af Vestre Landsret ved dommen ref. i TfS 2008, 381 VL og siden af Højesteret ved dommen ref. i TfS 2009, 903 H.

To af de tre deltagende dommere i Vestre Landsret, og siden en enig Højesteret fandt bl.a., at det afgørende for beskatning var, om sommerboligen efter en konkret vurdering, jf. cirk. nr. 1 af 2. januar 2001, kunne anses at være stillet til hovedanpartshaverens rådighed til privat brug, idet selskabets ejerskab ikke i sig selv kunne anses for tilstrækkeligt.

I den konkrete sag fandt flertallet i landsretten og siden Højesteret, at lejligheden måtte anses at være stillet til rådighed for hovedanpartshaveren. Som momenter, der ved en konkret vurdering fandtes at tale herfor, pegede landsretten og Højesteret for det første på, at selskabet, der ikke i øvrigt drev udlejningsvirksomhed, erhvervede en enkelt hotellejlighed på vilkår, der må anses for udformet med henblik på at sikre adgang til en vis privat brug for ejeren. Domstolene konstaterede herved, at selskabets forpligtelse til udlejning således ved begge de af ejerforeningen indgåede udlejningsaftaler var begrænset af bestemmelser om forbehold af en ret for ejeren af den enkelte ejerlejlighed til selv at benytte ferielejligheden i et nærmere beskrevet omfang.

Dernæst pegede domstolene på, at hovedanpartshaveren som eneanpartshaver efter oplysningerne om selskabet måtte sidestilles med selskabet, og at der i selskabet ikke var andre end hovedanpartshaveren, der faktisk kunne udnytte retten til egen brug. Selskabet tog ikke skridt til anden udnyttelse, og der blev heller ikke givet afkald på retten til egen brug.

I sagen afgjort ved Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2011, 471 VLR, jf. tidligere TfS 2010, 807 BR, blev dette, vide rådighedsbegreb strakt, om muligt, endnu længere. Således blev en hovedaktionær tillige rådighedsbeskattet vedrørende sommerbolig i den periode, hvor et sommerhus blev renoveret som følge af slitage ved udlejning gennem sommerhusbureau.

Heroverfor står Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2011, 228 LSR, hvor en familie og dennes selskaber i investeringsøjemed i sameje havde erhvervet en lejlighed i Frankrig for 7,6 mio. kr. med henblik på udlejning. Efter beskatning af værdi af fri bolig af ejerkredsen, indgik ejerkredsen en udlejningsaftale med en lokal udlejer, hvorved ejerne havde

Offentliggjort d. 29. april 2014

fraskrevet sig rådighed over lejligheden, dog således, at ejerne – efter aftale med udlejeren – havde ret til at besigtige (men ikke opholde sig i) ejendommen i forbindelse med vedligeholdelse og reparation.

Landsskatteretten nåede her frem til, at der ikke var grundlag for beskatning af værdi af fri sommerbolig, under forudsætning af, at hovedanpartshaverne i overensstemmelse med aftalens ordlyd ikke tog ophold i lejligheden og aldrig overnattede i lejligheden. Efter præmisserne for kendelsen lagde landsretten herved vægt på, at selskaberne, og dermed tillige disses hovedanpartshavere, efter ordlyden af aftalen havde fraskrevet sig rådigheden over ejendommen. Endvidere var lagt vægt på præmisserne i Højesterets dom ref. i TfS 2009, 903 H, og byrettens dom ref. i TfS 2010, 807 BR, idet det - efter Landsskatterettens opfattelse - fra begge afgørelser kunne sluttet modsætningsvis, at det var muligt som hovedanpartshaver udtrykkeligt at fraskrive sig rådigheden over en af selskabet ejet ejendom med det resultat, at afkaldsgiveren ikke beskattes af fri bolig eller sommerbolig. Se herved tillige den forud herfor afsagte dom fra Vestre Landsret ref. i TfS 2008, 1427 VL.

Med Skatterådets afgørelse af 25/2 2014, ref. i SKM2014.281.SR, har rækkevidden af disse regler på ny været genstand for en nærmere prøvelse i en sag, der *på den ene side* må betegnes som usædvanlig, men som *på den anden side* belyser den meget vidtrækkende afgrænsning af rådighedsbegrebet og herudover tillige begrebet ”sommerbolig”.

Sagen drejede sig om beskatning af aktionærkredsen, en far og dennes tre voksne børn, af værdi af fri sommerbolig vedrørende en ejendom, som hovedaktionærselskabet påtænkte at erhverve.

Den pågældende ejendom var et større, fredet naturområde i form af et klit- og hedelandskab. Udover den naturlige pleje af arealet, der primært ville bestå i bortskaffelse af selv-såede træer, havde spørgeren tanker om et beskedent fårehold på ejendommen, der udover værdien af kødet ville kunne bidrage til pleje af naturarealerne.

På ejendommen var et mindre hus på 50 m², der i en salgsopstilling bl.a. var beskrevet som ”et rigtigt sommerhus”, der kunne ”...sagtens benyttes, hvis man ønsker sig et hyg-

Offentliggjort d. 29. april 2014

geligt hus uden den store luksus". Der kunne ikke ske udstykning fra ejendommen, og der måtte alene opføres et nyt hus på grunden af samme størrelse som det eksisterende hus og på samme sokkel. Der var ikke havudsigt fra huset. Aktionærkredsen påtænkte at gøre brug af huset i forbindelse med naturplejen og fåreholdet.

Selskabet havde i anledning af det påtænkte køb af ejendommen henvendt sig til Miljøministeriet v/ Naturstyrelsen og havde her fået oplyst, at:

"Hvis der er tale om et erhvervsformål, så behøver du ikke tilladelse efter sommerhusloven. Landbrug eller investering betragtes som erhvervsformål, men naturbevarelse kan ikke betragtes som et erhvervsformål. Hvis der er tale om, at formålet er ikke-erhvervsmæssigt, f.eks. naturbevarelse, så vil det kræve en tilladelse og en sådan tilladelse vil vi i det konkrete tilfælde gerne give til det udtrykkelige formål. Tilladelsen vil så blive givet på vilkår af, at sommerhuset ikke udlejes eller udlånes til feriebenyttelse, og at selskabets ejere heller ikke selv benytter det til ferieformål. Sommerhuset må gerne benyttes i forbindelse med pasning og vedligehold af ejendommen, men altså ikke som ren feriebenyttelse.

Hvis ejendommen købes til et erhvervsformål vil reglerne og begrænsningerne efter sommerhusloven være de samme som ovenfor, egen feriebenyttelse er ikke et erhvervsformål og er derfor ikke tilladt. Udlejning eller udlån til feriebenyttelse vil kræve en tilladelse efter sommerhuslovens § 1, stk. 3, og en sådan vil kun blive givet til udlejning til egne ansatte og kun hvis der er mindst 6 fuldtidsansatte. Sommerhuset må benyttes i forbindelse med pasning og vedligehold af ejendommen.

Hvis du ønsker at kunne benytte sommerhuset som privat sommerbolig, så må du købe ejendommen privat, og ikke gennem et selskab."

Med henvisning til Miljøministeriets forbud mod anvendelse af huset til ferieformål forespurgte parterne nu om, hvorvidt Skatterådet kunne bekræfte, at aktionærkredsen ikke ville blive beskattet af værdi af fri bolig til rådighed, hvis selskabet erhvervede den pågældende ejendom med det omhandlede hus.

Skatterådet besvarede denne anmodning *benægtende*, idet Skatterådet fandt, at aktionærkredsen ikke kunne siges at være afskåret rådigheden over sommerhuset qua de vilkår,

Offentliggjort d. 29. april 2014

som ville blive fastsat af Naturstyrelsen. Aktionærkredsen skulle efter Skatterådets opfattelse følgelig beskattes af værdi af fri sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5.

SKAT, hvis indstilling og begrundelse blev tiltrådt af Skatterådet, anførte som *nærmere begrundelse* for resultatet, at SKAT ud fra det oplyste om familiens personlige interesser i at beskytte naturværdier sammenholdt med den omstændighed, at selskabet udelukkende var ejet af familien, fandt, at selskabets anskaffelse af ejendommen havde grund i hovedaktionærernes personlige interesser. Når hertil kom, at sommerboligen, efter det oplyste i salgsoptillingen, sagtens kunne benyttes, ville sommerboligen efter SKAT's opfattelse være til rådighed for aktionærernes private benyttelse. SKAT bemærkede i tilknytning hertil, at beskyttelse af naturværdier og ejerskab af et mindre færehold efter de foreliggende oplysninger ikke havde karakter af erhvervsmæssig virksomhed. Dette indebar efter SKAT's vurdering, at aktionærernes ophold i forbindelse med arealpleje mv. tilsvarende måtte anses at have privat karakter.

I SKAT's indstilling var endvidere redegjort nærmere for, hvorfor formodningen for rådighed over huset hele året ikke kunne anses for afkræftet.

Som allerede nævnt konkluderede Skatterådet herefter, at aktionærkredsen skulle beskattes af værdi af fri sommerbolig.

Sagen rejser på ny det grundlæggende spørgsmål om, hvorvidt der bør iværksættes rådighedsbeskatning vedrørende et aktiv, som efter loven ikke kan anvendes lovligt til det formål, der beskattes.

Der foreligger her et åbenbart regelsammenstød mellem på den ene side de miljøretnlige regler om anvendelse af sommerhuse, og på den anden side de skatteretlige regler om samme.

Sammenstødet genfindes i det forhold, at hovedaktionærer mv. beskattes af værdien af et fuldt kalenderårs brug af selskabets sommerbolig, uanset at en sådan omfattende anvendelse er i strid med sommerhusloven.

Offentliggjort d. 29. april 2014

Regelsammenstødet har tidligere ført til, at det nu ikke længere er muligt for sommerhusejere at anvende reglerne om beskatning ved erhvervsmæssig udlejning af sommerhuse, herunder virksomhedsskatteordningen. I denne situation er de skatteretlige regler således blevet tilpasset den relevante miljølovgivning.

En sådan tilpasning, således at der ikke er grundlag for beskatning på grundlag af en videre anvendelse af en sommerbolig end miljølovgivningen giver mulighed for, er imidlertid med den foreliggende praksis ikke fundet at skulle gælde den anden vej.

Det er i øvrigt givetvis de færreste ansatte, der vil betragte et ophold i et ”ældre sommerhus” på 50 m² med det ene formål at udføre arbejde for selskabet i form af vedligeholdelse af selskabets klitarealer som et led i ejendommens drift som et ”frynsegode”, der bør være genstand for beskatning. Man kan således overveje, om det på grunden værende hus overhovedet kan anses for omfattet af begrebet ”sommerbolig” i ligningslovens §§ 16 og 16 A’s forstand.

— o —