

Ligningslovens §§ 16 og 16 A - rådighed over fri sommerbolig - ansatte hovedaktionærer m.v. – Landsskatterettens kendelse af 24/4 2014, jr. nr. 13-0024193. ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten tilkendegav ved en ikke-offentliggjort kendelse af 24/4 2014, at formodningsreglen i § 16, stk. 5, 2. pkt. og i § 16 A, stk. 6 (nu § 16 A, stk. 5) ikke finder anvendelse for så vidt angår fri bolig, hvor selskabet driver erhvervsvirksomhed med køb og salg eller udlejning af ejendomme.

Efter ligningslovens § 16 A, stk. 5, 1. pkt. (tidligere § 16 A, stk. 6) 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 direktørreglen, skal særreglerne ses i lyset af den forøgede politiske bevågenhed omkring de dagældende, 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:

Offentliggjort d. 3. juni 2014

”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.

...

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.”

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 selskab 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.”

Der blev ikke i tilknytning til behandlingen af forslaget til den senere lov nr. 459 af 31/5 2000 taget stilling til håndteringen af en rådighedsvurdering, hvor selskabet er næringsdrivende med fast ejendom, driver virksomhed med udlejning af fast ejendom eller af andre grunde ligger inde med en større ejendomsportefølje, og hvoraf én, flere eller måske mange ejendomme kunne anføres at stå til den ansatte hovedaktionærs rådighed. Særligt blev der ikke vedtaget en regel svarende til særreglen for bådebyggere i ligningslovens § 16, stk. 6, 8. pkt., hvor bådebyggere undtages fra rådighedsbeskatningen, når visse betingelser er opfyldt.

Præmisserne til den principielle højesteretsdom ref. i TfS 2009, 903 H, jf. tidligere TfS 2008, 381 VL, skal muligvis forstås som indeholdende et forbehold vedrørende netop denne situation, idet landsretten og siden Højesteret bl.a. bemærkede i præmisserne, at det

Offentliggjort d. 3. juni 2014

pågældende selskab, der fandtes at have stillet en hotellejlighed til rådighed for hovedaktionæren, "...ikke i øvrigt drev udlejningsvirksomhed..."

Et sådant resultat nåede Landsskatteretten efterfølgende frem til i sagen ref. i TfS 2009, 895 LSR (SKM2009.459.LSR), hvor skattemyndighederne havde beskattet en hovedandpartshaver af værdien af rådighed over 2 af selskabets 3 udlejningssommerhuse i ledige perioder. Skattemyndighederne anførte her det for så vidt meget nærliggende synspunkt, at: *"Der forekommer ikke at være hjemmel i loven eller i domspraksis til at fri- eller undtage fra beskatningen som følge af, at sommerboligen ligger tæt på bopælen, eller som følge af, at to eller flere sommerboliger er til rådighed samtidigt."* Landsskatteretten tilsidesatte imidlertid denne skatteansættelse med henvisning til, at selskabets erhvervelse af sommerboligerne havde været et led i driften af selskabet, der havde som aktivitet at opføre og udleje ejendomme. Landsskatteretten bemærkede i denne sammenhæng, at sommerboligerne var anskaffet på grund af klagerens lokalkendskab og lå i meget kort afstand til klagerens bolig, og at sommerboligerne således havde karakter af *driftsaktiver*. Under disse omstændigheder kunne det efter Landsskatterettens opfattelse ikke antages, at klageren havde haft rådighed over sommerboligerne, jf. ligningslovens § 16, stk. 5, 2. pkt.

Et synspunkt om driftsaktiver var ligeledes fremme bl.a. i sagen ref. i SKM2013.579.BR, hvor Landsskatteretten bl.a. anførte, at: *"Efter det oplyste har erhvervelsen af ejendommen og opførelsen af sommerhuset været et led i driften af selskabet, der har som aktivitet at sælge og opføre sommerhuse. Sommerhuset har således karakter af driftsaktiv, men da klageren faktisk har benyttet sommerhuset privat i 19 uger i 2005 og i 3 uger i 2006, må det konkluderes, at klageren har rådighed over sommerhuset, og dermed skal beskattes af denne rådighed."* Sidenhen konkluderede Københavns Byret i samme sag, at det ikke var godtgjort, at det i sagen i sagen omhandlede sommerhus *"...har været et rent driftsaktiv i H1 ApS"*.

Overfor disse afgørelser står bl.a. sagen ref. i SKM2011.262.VLR, omtalt i JUS 2011/18, hvor hovedaktionæren i et ejendomsnæringsdrivende selskab fandtes at skulle beskattes af værdi af rådighed over et sommerhus, som selskabet havde ejet gennem 9 år, og som havde været udlejet i væsentligt omfang. Som begrundelse henviste landsretten bl.a. til den lange ejertid, til at selskabet i de omhandlede indkomstår ikke i øvrigt drev virksomhed

Offentliggjort d. 3. juni 2014

med udlejning af sommerhuse, og til, at selskabet efter aftalen med udlejningsbureauet havde ret til selv at benytte sommerhuset i et nærmere beskrevet omfang.

Med Landsskatterettens kendelse af 24/4 2014 er problemstillingen kommet op på ny. Den pågældende sag drejede sig om en koncern, hvor et datter-datterselskab havde erhvervet 11 ferielejligheder under opførelse i Spanien. Efter en "Termination of contract and right to buy" havde selskabet anskaffet de 10 lejligheder med videresalg for øje, medens den 11. lejlighed blev anskaffet "til personlig brug". Det blev siden oplyst, at den 11. lejlighed i første fase skulle anvendes som "udstillingsmodel" i forbindelse med salg af de 10 andre lejligheder. Selskabets køb af de 10 lejligheder blev indgået på en samlet kontrakt, medens selskabet købte den 11. lejlighed på en selvstændig kontrakt.

Skattemyndighederne anførte nu, at denne konkrete lejlighed udløste rådighedsbeskatning af skatteyderen, der gennem et datterselskab var halvpartsaktionær i moderselskabet for det købende selskab.

Landsskatteretten tilkendegav her om regelgrundlaget, at *"I henhold til ligningslovens § 16, stk. 5, 2. pkt. er der en formodningsregel, hvorefter en ansat direktør eller anden medarbejder, med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der som led i ansættelsesforholdet får stillet en sommerbolig til rådighed, anses for at have sommerboligen til rådighed hele året. Samme regler gælder for hovedaktionærer efter ligningslovens § 16A, stk. 6. Denne formodningsregel finder dog ikke anvendelse for så vidt angår fri bolig, hvor selskabet driver erhvervsvirksomhed med køb og salg eller udlejning af ejendomme."*

I den konkrete sag fandt Landsskatteretten at måtte lægge til grund, at erhvervelsen af den 11. lejlighed havde været et led i driften i det overordnede, halvpartsejede selskab, der havde til formål at erhverve, sælge og udleje ejendomme. Den 11. lejlighed måtte efter Landsskatterettens opfattelse herefter betragtes som et driftsaktiv, og formodningen om privat rådighed kunne dermed ikke anvendes. Ved afgørelsen var der lagt vægt på, at der var fremlagt dokumentation for, at koncernen ejede og udlejede adskillige andre ejendomme og på, at faktisk privat anvendelse eller privat anskaffelsesformål ikke var påvist.

Offentliggjort d. 3. juni 2014

Herefter blev den stedfundne rådighedsbeskatning af aktionæren ophævet.

Landsskatterettens kendelse, der ligger i forlængelse af bl.a. sagen ref. i TfS 2009, 895 LSR (SKM2009.459.LSR), indebærer efter sin ordlyd tilsyneladende det - set i lyset af lovens ordlyd lidt vidtgående, men vel nødvendige resultat - at der ikke gælder en formodning for en hovedaktionærs rådighed over selskabets ejendomme, hvis selskabet driver virksomhed med køb og salg eller udlejning af ejendomme.

Om sommerhuse som driftsaktiv i virksomhed indenfor ejendomsbranchen kan yderligere henvises til bl.a. Landsskatterettens kendelse af 16/4 2010, jr. nr. 09-02148, Landsskatterettens kendelse af 7/3 2012, jr. nr. 10-03592 samt Landsskatterettens kendelse af 18/11 2013, jr. nr. 12-0198685.

Om sommerhuse som driftsaktiv i anden form for virksomhed kan henvises til bl.a. Landsskatterettens kendelse af 16/7 2013, jr. nr. 13-0117409, og Landsskatterettens kendelse af 30/11 2012, jr. nr. 12-0191539.

— o —