

Offentliggjort d. 26. august 2014

06.11.2014-35 Sommerhus – erhvervsmæssig udlejning
20140826 TC/BD

Flere sommerhuse – erhvervsmæssig udlejning – Landsskatte- rettens kendelse af 23/6 2014, jr. nr. 14-0164360. ©

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

www.v.dk

Ved en kendelse af 23/4 2014 fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at anse ét af flere sommerhuse for erhvervsmæssigt anvendt. Indkomst fra udlejningen ansås følgelig for omfattet af ligningslovens § 15 O på lige fod med selvangivet indkomst fra udlejning af yderligere to sommerhuse. Tilsvarende gjaldt for indkomst fra udlejning af en beboelses-ejendom i landzone indeholdende to ferielejligheder, som skatteyderen ejede i sameje med sine børn.

Er betingelserne i lov om erhvervelse af fast ejendom for erhvervelse af et sommerhus i Danmark opfyldt, kan personer købe ét eller flere sommerhuse i Danmark.

En sommerhusejers adgang til at udleje sommerhuset er derimod begrænset efter de nærmere regler i sommerhusloven, hvorefter erhvervsmæssig udlejning som udgangspunkt ikke er tilladt.

En ejers udlejning af 1-2 ferieboliger, som ejeren også selv benytter, betragtes efter Naturstyrelsens praksis ikke som erhvervsmæssig udlejning, og en sådan udlejning fordrer følgelig ikke tilladelse.

Erhvervsmæssig udlejning eller udlejning for et længere tidsrum end 1 år kræver derimod tilladelse fra Miljøministeriet, der har henlagt kompetencen til Naturstyrelsen, jf. be-

Offentliggjort d. 26. august 2014

kendtgørelse nr. 1411 af 8/12 2010. En sådan tilladelse gives – som det anføres på Naturstyrelsens hjemmeside – ”kun i særlige tilfælde”.

Anvendes et sommerhus såvel til private formål som til udlejning, kan ejeren efter ligningslovens § 15 O vælge mellem to modeller for opgørelsen af den skattepligtige indkomst fra sommerhusudlejningen, henholdsvis en skematisk og en regnskabsmæssig opgørelse.

Udlejes et sommerhus erhvervsmæssigt, opgøres resultatet af udlejningsvirksomheden efter de almindelige regler for udlejningsejendomme, herunder eventuelt under anvendelse af virksomhedsskatteordningen.

Op gennem 1990'erne rejste skattemyndighederne en række sager vedrørende spørgsmålet om, hvornår et sommerhus kunne anses for erhvervsmæssigt anvendt i skattemæssig henseende, og herunder i hvilket omfang ejeren kunne råde over sommerhuset for at antage, at der forelå erhvervsmæssig udlejning. Ved den ledende dom ref. i TfS 2002, 406 HR og den senere dom ref. i TfS 2005, 155 HR blev lagt til grund, at anerkendelse af en virksomhed med udlejning af sommerhus som en erhvervsmæssig virksomhed forudsatte, at ejeren effektivt havde fraskrevet sig ret til at råde over sommerhuset, og videre, at den omstændighed, at ejeren rent faktisk ikke havde benyttet sommerhuset, var uden betydning for vurderingen af, om der forelå en erhvervsmæssig virksomhed. Det kan tilføjes, at i begge de nævnte sager ejede sommerhusejeren efter det oplyste at dømme alene ét sommerhus.

Det stod sidenhen klart, at der med den skatteretlige praksis på området næppe var foretaget en fornøden synkronisering mellem på den ene side den miljøretlige lovgivning, herunder i første række sommerhuslovens kriterier for erhvervsmæssig udlejning, og på den anden side den skatteretlige kvalifikation af sommerhusejeres udlejningsaktiviteter.

Som et led i en større kontrol af området i et samarbejde mellem SKAT og Naturstyrelsen undersøgte skattemyndighederne fra 2008 forholdene hos en lang række sommerhusejere, herunder dels om der havde været tale om udeholdte indtægter, og dels om sommerhusejere, der havde anvendt virksomhedsskatteordningen, havde opfyldt betingelserne herfor,

Offentliggjort d. 26. august 2014

herunder *såvel* de skatteretlige betingelser *som* de betingelser, der stilles efter sommerhusloven.

Konstaterer skattemyndighederne, at der ikke foreligger erhvervsmæssig virksomhed som antaget af sommerhusejeren, ændres beskatningen, herunder en eventuel anvendelse af virksomhedsskatteordningen, i overensstemmelse med den ændrede skatteretlige kvalifikation af udlejningsaktiviteterne.

Sommerhusejere, der opfylder de skatteretlige betingelser for at anse udlejningsvirksomheden som en erhvervsmæssig virksomhed, vil som udgangspunkt have adgang til fortsat at lade udlejningsindtægter beskattes efter reglerne for erhvervsmæssig udlejningsvirksomhed. SKAT har imidlertid efter sommerhusloven pligt til at indberette sommerhusejeren til Naturstyrelsen som ressortmyndighed, der herefter foretager en nærmere undersøgelse af, om sommerhusejeren har den fornødne tilladelse til at anvende sommerhuset erhvervsmæssigt. Er dette ikke tilfældet, underretter Naturstyrelsen skattemyndighederne, der herefter - nu med afsæt i den afgørelse, der er truffet af Naturstyrelsen - beskatter sommerhusejeren med udgangspunkt i, at udlejningsvirksomheden ikke kan anses som erhvervsmæssig virksomhed. Denne beskatning er så vidt vides i praksis blevet gennemført med virkning fra tidspunktet for Naturstyrelsens afgørelse.

Senest har Naturstyrelsen varslet en ny ”større tilsynsrunde”, der er planlagt foretaget fra september og frem til julen 2014. Tilsynet vil have fokus på en række kommuner i Danmark, hvor der er mange ferieboliger, og hvor lejeindtægterne på ferieboligerne er relativt høje.

Sommerhusejere, der har haft tilladelse til erhvervsmæssig udlejning og som samtidig har opfyldt kravene for at anse udlejningsaktiviteterne som en erhvervsmæssig virksomhed i skatteretlig forstand, jf. TfS 2002, 406 HR og TfS 2005, 155 HR samt senest Den Juridiske Vejledning, afsn. C.C.1.3.2.4. og C.H.3.4.2.2., kan som udgangspunkt fortsat anse udlejningsvirksomheden som en erhvervsmæssig virksomhed.

Tilbage står spørgsmålet om de skattemæssige forhold, hvor sommerhusejeren på den ene side har en tilladelse til erhvervsmæssig udlejning, men på den anden side ikke opfylder de

Offentliggjort d. 26. august 2014

skattemæssige krav for at anerkende udlejningsaktiviteterne som erhvervmæssige. Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 23/6 2014 drejede sig om en sådan situation.

Landsskatterettens kendelse af 23/6 2014

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 23/6 2014 vedrørte en skatteyder, der ejede og udlejede 3 sommerhuse samt en andel af en beboelsesejendom, der var vurderet som en beboelsesejendom i landzone med to selvstændige lejligheder (ferielejligheder). Alle ejendomme blev anvendt til sommerhusudlejning, og alle ejendomme var beliggende i samme by, som hvor skatteyderen havde helårsbolig.

For to sommerhuses vedkommende havde skatteyderen ladet udlejningsindtægter beskatte efter ligningslovens § 15 O om udlejning af privat anvendte fritidsboliger.

For det tredje sommerhus havde skatteyderen i 1973 opnået tilladelse til erhvervmæssig udlejning, og sommerhuset havde i de omtvistede indkomstår, indkomstårene 2009 – 2011, alene været anvendt til udlejning. Skatteyderen havde selv forestået udlejningen frem til 8/4 2011, og sommerhuset havde herefter været udlejet gennem bureau.

Beboelsesejendommen i landzone, der var ejet i et sameje mellem skatteyderen og dennes 3 børn, havde ligeledes alene været anvendt til udlejning. Udlejningen var forestået af et bureau, der havde haft rådighed over ejendommen i perioderne 14/3 – 14/11 samt 19/12 – 31/12 2009 samt i hele 2010 og 2011.

Skatteyderen havde anset aktiviteterne med **udlejning af det tredje sommerhus og beboelsesejendommen i landzone**, dvs. ferielejlighederne, som erhvervmæssig virksomhed i skatteretlig forstand for de omhandlede indkomstår.

Den skattemæssige kvalifikation af udlejningsaktiviteterne blev imidlertid anfægtet af skattemyndighederne, der i stedet anså udlejningsindkomsten for omfattet af ligningslovens § 15 O. Vedrørende det tredje sommerhus henviste myndighederne til, at skatteyderen selv havde forestået udlejningen frem til 8/4 2011 og videre, at skatteyderen fra 8/4 2011 og fremefter ikke havde været afskåret fra at anvende sommerhuset privat. Vedrø-

Offentliggjort d. 26. august 2014

rende beboelsesejendommen var henvist til, at den fulde og ubegrænsede ret til at disponere over huset ikke kunne anses for overdraget til tredjemand.

Denne skatteansættelse blev tiltrådt af et flertal på to af Landsskatterettens tre dommere.

De tre dommere lagde énstemmigt til grund, at både det tredje sommerhus og beboelsesejendommen i landzone i indkomstårene 2009 – 2011 ubestridt blev anvendt til ferieboligudlejning i personligt regi. Videre tilkendegav dommerne, at bedømmelsen af, om denne udlejning kunne anses for erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig henseende for klageren personligt, skulle ske efter praksis i den juridiske vejlednings afsnit C.H.3.4.2.2., dvs. praksis om erhvervmæssig udlejning af sommerhuse, uanset om beboelsesejendommen i landzone i vurderingsmæssig henseende havde status som beboelsesejendom.

Herefter tilkendegav de to dommere, herunder retsformanden, at *”Idet klageren ubestridt havde rådighed over både [det tredje sommerhus og beboelsesejendommen i landzone], da klageren enten selv stod for udlejningen af husene til fritidsbrug eller havde mulighed for at foretage ejerspærring overfor formidlingsbureauet, kan rådigheden over ejendommene ikke anses for effektivt fraskrevet, og udlejningen kan derfor ikke anses for erhvervmæssig virksomhed. Det er i denne forbindelse uden betydning, at klageren i øvrigt ejer sommerhuse, der blev betalt ejendomsværdiskat af.”*

Resultatet af både det tredje sommerhus, der var vurderet som en sommerhusejendom, og af beboelsesejendommen fandtes herefter at kunne opgøres efter reglerne i ligningslovens § 15 O.

Landsskatterettens mindretal tilkendegav derimod, at det forhold, at skatteyderen ejede fire ejendomme, der blev anvendt til sommerhusudlejning, hvoraf hun blev beskattet af de to efter ligningslovens § 15 O, sammenholdt med, at både det tredje sommerhus og beboelsesejendommen i landzone var indtægtsgivende, måtte føre til, at de sidstnævnte ejendomme i overensstemmelse med det selvangivne kunne anses for erhvervmæssigt udlejet.

Offentliggjort d. 26. august 2014

Konsekvenser

Med Landsskatterettens kendelse er for det første fastslået, at de strenge krav for at anse en sommerhusejendom for erhvervsmæssigt udlejet finder tilsvarende anvendelse på andre ejendomme, der anvendes til sommerhusudlejning, uanset ejendommens vurderingsmæssige status - in casu lejligheder på en ejendom, der var vurderet som en beboelsesejendom i landzone med to selvstændige lejligheder.

Man kan overveje, om dette synspunkt må føre til, at fritidslandmanden, der indretter 2, 4 eller for den sags skyld 10 identiske ferieejendomme i et stuehus eller i overflødiggjorte driftsbygninger på en landbrugsejendom, tilsvarende skal beskattes efter ligningslovens § 15 O vedrørende samtlige 10 ferieejendomme. En sådan antagelse synes ikke at harmonere godt med de tidligere kendte sager om adgang til genanbringelse i ombygningsudgifter til indretning af ferieejendomme i stuehuse og driftsbygninger, se herved eksempelvis TfS 2009, 451 SR, TfS 2009, 453 SR og TfS 2009, 454 SR.

Med Landsskatterettens kendelse er **videre** fastslået, at de strenge krav for at anse en sommerhusejendom for erhvervsmæssigt udlejet finder anvendelse også i en situation, hvor ejendommene ubestridt ikke har været anvendt til private formål, hvor skatteyderen har flere, andre ejendomme, der beskattes efter § 15 O, og hvor alle ejendomme er beliggende i samme by, og da samme by som skatteyderens helårsbolig.

Landsskatterettens kendelse giver mindelser om, men ligger ikke på linie, med Landsskatterettens kendelse af 15/10 2010, jr. nr. 09-02699 om en lignende "overflødighedssituation". I den pågældende sag fik en hovedaktionær medhold i, at der ikke var grundlag for at beskatte hovedaktionæren af værdi af fri bil, der var stillet til rådighed af selskabet, bl.a. med henvisning til, at *"at klageren har haft et meget stort kørselsbehov, idet han i det pågældende år har kørt ca. 100.000 km i den omhandlede firmabil, der er indrettet som kontor, og at han i forvejen er blevet beskattet af værdi fri bil for en firmabil på gule nummerplader, hvortil kommer, at han ejer 6 private biler... Der er herved udover det anførte også lagt vægt på, at bilen ikke på noget tidspunkt er observeret anvendt bilen privat."*

Som i den netop nævnte sag synes de konkrete omstændigheder i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 23/6 2014, jr. nr. 14-0164360, i en sådan særlig grad at pege på

Offentliggjort d. 26. august 2014

en erhvervsmæssig anvendelse, at der ikke synes at være grundlag for at iværksætte en beskatning baseret på rådighed – men i nærværende sag altså med det modsatte resultat. s

— o —