

Offentliggjort d. 3. maj 2011

Fri sommerbolig – direktørreglen – hovedaktionær - rådighedsbegrebet - rådighed under renovering - SKM2011.262.VLR, jf. SKM2010.525.BR ©

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

www.v.dk

Vestre Landsret stadfæstede ved en dom af 17/3 2011 byrettens dom ref. i TfS 2010, 807 BR, og anførte bl.a., at manglende mulighed for at benytte et sommerhus på grund af vedligeholdelse eller reparation af sommerhuset som følge af ekstern udlejning ikke giver grundlag for nedsættelse af den skattepligtige værdi af hovedaktionærens rådighed over sommerhuset.

Efter ligningslovens § 16, stk. 5 beskattes den værdi af fri sommerbolig, som en arbejdsgiver har stillet vederlagsfrit til rådighed for en medarbejder, efter særlige, skematiskke regler. Er der tale om en ansat direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, sker beskattningen efter ”direktørreglen”, hvor der anvendes et særligt og meget vidtgående rådighedsbegreb. I disse tilfælde anses den pågældende således som udgangspunkt at have sommerboligen til rådighed hele året. Samme rådighedsbegreb anvendes for hovedaktionærer, der modtager fri sommerbolig som udbytte, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 6.

Det vidtgående rådighedsbegreb efter direktørreglen var genstand for en nærmere prøvelse ved Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2008, 381, der siden blev stadfæstet af Højesteret in terminis, jf. TfS 2009, 903 H. Sagen drejede sig om beskattning af en hovedandpartshavers rådighed over en hotelejerlejlighed. Efter hovedandpartshaverens udlejningsaftale med Danske Feriencentre A/S var den enkelte hotelejerlejlighedsejer berettiget til

Offentliggjort d. 3. maj 2011

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. ligningslovens § 16 A, stk. 9, jf. ligningslovens § 16, stk. 5.

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. Selska-

Offentliggjort d. 3. maj 2011

bet 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 af 17/3 2011, 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.

Det i sagen omhandlede sommerhus var ejet af et ejendomsselskab, der drev virksomhed med opførelse og handel med sommerhuse. Ejendomsselskabet var ejet af et holdingselskab, hvis hovedaktionær var blevet rådighedsbeskattet af førnævnte sommerhus. Ejendomsselskabet opførte i gennemsnit 5 – 6 fritidshuse om året til videresalg, men det var sædvanligt, at selskabet lå inde med et antal fritidshuse i størrelsesordenen 1 – 12, som endnu ikke var solgt.

Det omhandlede sommerhus tillige med 3 andre var opført i 1992 i et andet ejerforum med henblik på udlejning og videresalg, men viste sig ikke at kunne afhændes til tredjemand, og sommerhuset var siden blevet solgt internt flere gange og blev til sidst erhvervet af ejendomsselskabet. Sommerhuset havde i alle årene været udlejet gennem udlejningsbureauet Dansommer, herunder i 20½ uge pr. år i de omhandlede indkomstår, henholdsvis 2005 og 2006. Efter kontrakten om udlejning mellem Dansommer og ejendomsselskabet blev dispositionsretten over sommerhuset overdraget ”... *helt og holdent til Dansommer i den aftalte periode. ... Da udlejningen hvert år starter i god tid før jul, skal De i det omfang, De selv ønsker at benytte Deres sommerhus, give Dansommer besked herom ved aftalens indgåelse og senest den 31. oktober med virkning for næste kontraktsår. ...I Dansommers rådighedsperiode kan De ikke udleje huset til anden side, eller benytte det selv uden udtrykkelig aftale med Dansommer...*” Dansommer havde til brug for sagen oplyst, at Dansommer havde haft rådighed over huset i hele 2005 bortset fra i alt 11 dage og hele 2006, bortset fra i alt 39 dage. Perioder, hvor Dansommer ikke havde disponeret over huset, var efter det oplyste anvendt til renovering af huset som følge af slitage forvoldt ved udlejningen gennem Dansommer. Hovedaktionærens

Offentliggjort d. 3. maj 2011

helårsbolig lå ca. 15 km. fra sommerhuset, og han havde tillige eget sommerhus i området.

Hovedaktionæren var for de omhandlede indkomstår, 2005 og 2006, blevet rådighedsbeskattet af de resterende 31,5 uger i de to år, idet sommerhuset efter skattemyndighedernes opfattelse var stillet til rådighed for hovedaktionæren.

Denne skatteansættelse blev ved dommen af 17/3 2011 tiltrådt af Vestre Landsret.

Landsretten lagde - helt i tråd med Højesterets dom ref. TfS 2009, 903 H - til grund, at det afgørende for rådighedsbeskatning var, om sommerboligen efter en konkret vurdering, jf. herved også cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001, kunne anses for at være stillet til hovedaktionærens rådighed til privat brug, idet selskabets ejerskab ikke i sig selv kunne anses for tilstrækkeligt, jf. TfS 2009, 903 H.

Vedrørende dette forhold henviste landsretten til, at hovedaktionæren var eneejer af og direktør i ejendomsselskabet, der ikke havde nogen ansatte, at selskabets vedtægtsbestemte formål var at drive byggeri, handel og i forbindelse hermed stående virksomhed, at selskabet i de omhandlede indkomstår ikke i øvrigt drev virksomhed med udlejning af sommerhuse, og at selskabet erhvervede sommerhuset i 2000 og først afhændede dette i 2009 efter Landsskatterettens kendelse i sagen. Videre henviste landsretten til, at sommerhuset blev udlejet gennem Dansommer, men at selskabet – og dermed hovedaktionæren - efter aftalen med Dansommer havde ret til selv at benytte sommerhuset i et nærmere beskrevet omfang. Endelig bemærkede landsretten, at hovedaktionæren måtte sidestilles med ejendomsselskabet, og der var ikke andre i selskabet end ham, der faktisk kunne udnytte retten til eget brug, og videre, at ejendomsselskabet ikke tog skridt til anden udnyttelse, og der blev heller ikke givet afkald på retten til egen brug.

Sommerhuset ansås således for at være stillet til hovedaktionærens rådighed.

Om selve opgørelsen af den skattepligtige værdi bemærkede landsretten bl.a., at der ikke skulle ske nedsættelse af den skattepligtige værdi for perioder, hvor sommerhuset ikke havde kunnet benyttes på grund af vedligeholdelse eller reparation.

Offentliggjort d. 3. maj 2011

Hverken med dommen ref. i Tfs 2009, 903 H eller med landsrettens dom af 17/3 2011 synes der at fremgå klart, hvad der er det nærmere indhold af formuleringen ”... og der blev heller ikke givet afkald på retten til egen brug.” Det er således ikke ganske klart, om det eksempelvis er selskabet, der i forhold til udlejningsbureauet skal give afkald på brug af huset, eller om det snarere er direktøren, der skal give afkald på brug overfor selskabet.

Med dommen er derimod fastslået, at manglende mulighed for at benytte et sommerhus på grund af vedligeholdelse eller reparation af sommerhuset som følge af udlejning til en fremmed ikke giver grundlag for nedsættelse af den skattepligtige værdi af hovedaktionærens rådighed over sommerhuset. Dette synspunkt forekommer overordentligt vidtgående, og synes ikke helt logisk set i lyset af bl.a. det forhold, at der efter loven skal ske reduktion af den skattepligtige værdi vedrørende perioder, hvor boligen stilles til rådighed for andre personer, der beskattes efter direktørreglen, eller andre ikke-nærtstående personer. Men der kan naturligvis i forvejen siges at være en noget særegen logik i et så vidtgående rådighedsbegreb, 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, og uanset at en sådan brug harmonerer dårligt med den omstændighed, at hovedaktionæren også disponerer over en helårsbolig.

— o —