

Offentliggjort d. 31. maj 2016

Ansatte hovedaktionærer m.v. - rådighed over sommerbolig - led i selskabets drift - Landsskatterettens kendelse af 27/4 2016, jr. nr. 14-4014438 m.fl. ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten har i en række sager fra de senere år tilsidesat beskatning af ansatte hovedaktionærer m.v. af værdi af rådighed over sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5; i mange tilfælde med henvisning til, at selskabets sommerbolig var erhvervet som et led i selskabets drift, og at der derfor ikke forelå grundlag for at anse sommerboligen for stillet til rådighed for en ansat hovedaktionær m.v. Juridisk Vejlednings omtale af denne praksis er dog ganske sparsom, og efterlader ikke noget tydeligt indtryk af omfanget af denne praksis eller af de synspunkter, der udtrykkes af Landsskatteretten i sager af denne type.

Efter ligningslovens § 16, stk. 1 beskattes personalegoder i form af **værdi af rådighed over en sommerbolig** efter de nærmere regler i § 16, stk. 5.

Efter § 16, stk. 5, 1. pkt. **ansættes værdien** af rådighed over en sommerbolig til 1/2 pct. pr. uge af sommerboligens ejendomsværdi pr. 1. oktober året før rådighedsåret for hver af ugerne 22-34 og 1/4 pct. for hver af årets øvrige uger.

Af § 16, stk. 5, 2. pkt. fremgår videre, at 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, typisk ansatte hovedaktionærer, anses den pågældende at have sommerboligen **til rådighed hele året** ved denne værdiansættelse.

Offentliggjort d. 31. maj 2016

Til dette udgangspunkt gælder alene visse, i § 16, stk. 5, 3. – 5. pkt. nærmere hjemlede, undtagelser. Herefter kan rådighed over en sommerbolig også i skattemæssig henseende være delt mellem flere ansatte hovedaktionærer m.v., ligesom tredjemands rådighed over ejendommen fører til en nedsættelse af værdien af fri sommerbolig. Må sommerboligen anses som et personalesommerhus, bortfalder den vidtgående rådighedsbeskatning.

Efter ligningslovens § 16 A, stk. 5 finder værdiansættelsesreglerne tilsvarende anvendelse, hvor fri sommerbolig har form af udbytte fra selskabet.

Beskatningen efter § 16, stk. 5, 2. pkt. er omtalt i Juridisk Vejledning, afsn. C.B.3.5.3.2., og rådighedsbegrebet er herudover nærmere behandlet i afsn. C.A.5.16.2.2.

Ansatte hovedaktionærer m.v. og rådighedsbegrebet

For ansatte hovedaktionærer m.v. vil anvendelsen af det særlige rådighedsbegreb for denne persongruppe i mange tilfælde føre frem til en meget byrdefuld beskatning af værdien af fri sommerbolig. Den skattepligtige indkomst, der er personlig indkomst, svarer således over et kalenderår til 16,25 pct. af sommerboligens værdi.

Det er da også særligt spørgsmålet om, hvorvidt en given sommerbolig må anses at have været stillet til rådighed for en ansat hovedaktionær, der i praksis har givet anledning til tvister om beskatning af fri sommerbolig.

Rådighedsbegrebet er, uden for de lovhjemlede undtagelser, jf. ovenfor, efter loven samt administrativ praksis med støtte i domstolspraksis ganske vidtgående. Rådighedsbeskatningen er således uafhængig af, om den ansatte hovedaktionær rent faktisk har benyttet den pågældende sommerbolig. Ligeledes tages efter Juridisk Vejledning, afsn. C.A.5.16.2.2. eksempelvis ”I rådighedsbegrebet {...} ikke hensyn til, at en sommerbolig ifølge planlovgivningens regler kun må anvendes i et begrænset omfang en vis del af året.”

Offentliggjort d. 31. maj 2016

Praksisbestemt fritagelse for rådighedsbeskatning

Det er dog efter praksis muligt for en ansat hovedaktionær at fraskrive sig rådighed over selskabets sommerbolig med den konsekvens, at rådighedsbeskatningen bortfalder.

En anden undtagelse fra rådighedsbeskatningen drejer sig efter praksis om tilfælde, hvor sommerboligen anvendes i selskabets virksomhed:

Anvendelse i selskabets virksomhed

Med bestemmelsen i § 16, stk. 5, 5. pkt. om personalesommerhuse er anerkendt, at en sådan sommerbolig, der **anvendes som et led i selskabets virksomhed**, uden at der dog er tale om omsætning med eller udlejning af fast ejendom, ikke giver grundlag for rådighedsbeskatning af hovedaktionæren.

Også anden anvendelse af selskabet kan efter praksis føre til, at der ikke er grundlag for rådighedsbeskatning, se eksempelvis Landsskatterettens kendelse af 16/7 2013, jr. nr. 13-0117409, om en sommerbolig, der blev anvendt som arbejdsværksted for en kunstners sangskrivning, og en lignende afgørelse af 26/11 2012, jr. nr. 11-0301088. Ligeledes kan nævnes Landsskatterettens kendelse af 30/11 2012, jr. nr. 12-0191539, om en sommerbolig anvendt som led i en virksomhed med bed & breakfast.

Virksomhed med omsætning eller udlejning af fast ejendom

Tilfælde, hvor en sommerbolig indgår som led i en af selskabet drevet virksomhed med omsætning eller udlejning af fast ejendom, er ikke omtalt i ligningslovens § 16, stk. 5.

Dette til forskel fra § 16, stk. 6 om den parallelle beskatning af fri lystbåd, hvor det i § 16, stk. 6, 7. pkt. udtrykkeligt fastslås, at rådighedsbeskatningen ikke omfatter tilfælde, hvor den arbejdsgiver, der som led i et ansættelsesforhold stiller en lystbåd til rådighed, har det som hovederhverv at producere lystbåde eller dele af lystbåde, og hvor det er et nødvendigt led i produktionen heraf at testsejle virksomhedens lystbåde, og den ansatte direktør eller medarbejderen med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform har det

Offentliggjort d. 31. maj 2016

som overvejende beskæftigelse at producere og afsætte lystbåde eller dele af lystbåde. Begrundelsen for bestemmelsen er åbenbar.

I relation til beskatning af rådighed over fri sommerbolig, hvor denne problemstilling som nævnt ikke er lovreguleret, indeholder Juridisk Vejledning kun sparsomme bemærkninger. Således fremgår af Vejledningens afsn. C.A.5.16.2.2. under overskriften ”Praksis efter formodningsreglen”, at:

”Landsretten stadfæstede i SKM2011.262.VLR byrettens dom, SKM2010.525.BR, hvor en hovedaktionær blev anset for at have rådighed over en sommerbolig, som hans selskab havde ejet i over ni år. Selskabets hovedformål var handel, og sommerboligen var i selskabet behandlet som et omsætningsaktiv. Under indtryk af at boligen i selskabets ejertid havde været udlejet, men ikke sat til salg, ligesom der i udlejningsaftalen ikke var givet afkald på hovedaktionærens ret til privat brug af sommerhuset, fandt retten, at sommerhuset var til rådighed for hovedaktionæren uden for de dokumenterede udlejningsperioder. Efter en samlet konkret vurdering nåede Landsskatteretten frem til det modsatte resultat i SKM2009.459.LSR. Retten fandt her, at en hovedanpartshaver ikke havde rådighed over to sommerboliger, der havde karakter af driftsaktiver i selskabet. Ejendommene var købt på grund af hovedanpartshaverens lokalkendskab og lå i meget kort afstand fra hans egen helårsbolig.”

Den nævnte kendelse fra Landsskatteretten, ref. i SKM2009.459.LSR suppleres bl.a. af den som SKM2013.417.BR offentliggjorte dom fra Retten i Roskilde, hvor rådighedsbeskatning ligeledes blev underkendt, da erhvervelsen af sommerhuset med henblik på nedrivning og nyopførelse til videresalg fandtes at være sket i selskabets interesse som investeringsprojekt.

I en række kendelser fra de seneste år er Landsskatteretten - på linie med kendelsen ref. i SKM2009.459.LSR og den senere afgørelse fra Retten i Roskilde - nået frem til, at givne sommerboliger ikke har været til rådighed for hovedaktionæren.

Eksempelvis kan nævnes Landsskatterettens kendelse af 27/2 2013, jr. nr. 12-0191424, hvor selskabet havde som aktivitet at købe, sælge og udleje ejendomme. SKAT havde

Offentliggjort d. 31. maj 2016

beskattet hovedaktionæren af værdi af rådighed over 2 sommerboliger. Ejendommene var anskaffet på grund af klagerens lokalkendskab og lå i meget kort afstand af skatteyderens private sommerbolig i samme kompleks. Landsskatteretten konstaterede her, at sommerboligerne havde karakter af **driftsaktiver** og fandt, at det under disse omstændigheder ikke kunne antages, at skatteyderen havde haft rådighed over sommerboligerne.

Se tillige Landsskatterettens kendelse af 7/3 2016, jr. nr. 13-6762380.

Et tilsvarende resultat nåede Landsskatteretten frem til i sagen afgjort ved kendelser af 18/11 2013, hhv. jr. nr. 12-0198776, 12-0198685 og 12-0198802, om et datterselskabs køb af landsted. Landsskatterettens flertal fandt her, at det må lægges til grund, at erhvervelsen af landejendommen havde været et **led i driften** af det ultimative moderselskab, der havde til formål at erhverve, sælge og udvikle ejendomme. Der var herved lagt vægt på, at det var dokumenteret, at hovedanpartshaverne havde langvarig og intens erfaring med mange projekteringer af varierende størrelse. Erhvervelsen af den pågældende ejendom måtte herefter betragtes som erhvervelse af et driftsaktiv, og der var derfor ikke formodning for privat rådighed. Der var herved endvidere lagt vægt på, at der var landbrugspligt og bopælspligt på ejendommen, der således var uegnet som sommerbolig, samt at landejendommen var beliggende i et område, hvor der i forvejen var campingplads og ferieområde.

Med lignende præmisser nåede Landsskatteretten frem til samme resultat i en kendelse af 24/4 2014, jr. nr. 13-0024193. Landsskatteretten fandt her at måtte lægge til grund, at erhvervelsen af den pågældende ejendom havde været et led i driften i det overordnede selskab, der havde til formål at erhverve, sælge og udleje ejendomme. Den omtvistede ejendom måtte 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 en faktisk privat anvendelse eller privat anskaffelsesformål ikke var påvist.

Se tillige senest Landsskatterettens kendelse af 27/4 2016, jr. nr. 14-4014438.

Offentliggjort d. 31. maj 2016

Udstillingshuse

Rådighedsbeskatning kom heller ikke på tale i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 6/11 2015, jr. nr. 14-2611105, om et udstillingshus. Landsskatteretten konstaterede her, at selskabet havde udstykket et areal til 24 sommerhusgrunde i overensstemmelse med en lokalplan for området, at grundene og sommerhuset blev udbudt til salg, sammen med en naboudstyknings, der var omfattet af samme lokalplan, og at selskabet havde opført det omhandlede sommerhus som udstillingshus.

Videre bemærkede Landsskatteretten, at selskabet dels havde udlejet sommerhuset gennem et udlejningsbureau, og dels i perioder havde haft sommerhuset til selskabets rådighed, at sommerhusudstyknings og det pågældende sommerhus var beliggende få hundrede meter fra skatteyderens bopæl, og at skatteyderen i øvrigt i privat regi ejede et sommerhus, som ligeledes var beliggende i samme område.

Endelig fremhævede Landsskatteretten, at salget af grundene og sommerhuset havde været stillestående som følge af finanskrisen. Under disse omstændigheder måtte sommerhuset efter Landsskatterettens opfattelse anses for **opført i selskabets interesse** som en del af projektet vedrørende den omhandlede udstykning.

En lignende sag er afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 1/11 2013, jr. nr. 12-0191974, om et demohus opført med henblik på salg af dette samt ubebyggede grunde i samme udstykning. Uanset at udstillingshuset i denne sag tillige havde været anvendt af skatteyderens barnebarn, blev SKAT's rådighedsbeskatning også i denne sag underkendt.

Kommentar

Som det fremgår, foreligger der - om ikke en righoldig praksis - så dog en forholdsvis omfattende praksis, hvor en rådighedsbeskatning af ansatte hovedaktionærer m.v. vedrørende en sommerbolig er blevet underkendt med henvisning til, at sommerboligen må anses som et driftsaktiv m.v. for selskabet.

Offentliggjort d. 31. maj 2016

Juridisk Vejlednings omtale af denne praksis er dog ganske sparsom, og efterlader ikke noget tydeligt indtryk af omfanget af denne praksis eller af de synspunkter, der udtrykkes af Landsskatteretten i sager af denne type.

— o —