

Offentliggjort d. 3. maj 2017

Rådighedsbeskatning af sommerhus - personalesommerhus - SKM2017.152.ØLR ©

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

www.v.dk

Østre Landsret fandt ved en dom af 8/12 2016, at udtrykket "stillet til rådighed" i ligningslovens § 16, stk. 5, 5. pkt., måtte forstås en adgang til retligt at råde over sommerhuset.

En adgang for et selskabs andre medarbejdere end selskabets hovedansatshaver til at råde over selskabets sommerhus i form af et stående tilbud til medarbejderne om at leje eller låne sommerhuset i et tidsrum på 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i perioden uge 22- 34, udgjorde efter landsrettens opfattelse ikke et tilstrækkeligt grundlag for at anse sommerhuset som et personalesommerhus efter ligningslovens § 16, stk. 5, 5. pkt. Hovedansatshaveren skulle følgelig beskattes efter de skematiske regler i ligningslovens § 16, stk. 5, 1. pkt.

Værdien af et personalegode i form af rådighed over et sommerhus opgøres efter ligningslovens § 16, stk. 5, 1. pkt. efter skematiske regler som 1/2 pct. pr. uge for hver af ugerne 22-34 og 1/4 pct. for hver af årets øvrige uger af et nærmere angivet beregningsgrundlag.

Direktørreglen

Samme værdiansættelsesregler anvendes ved opgørelsen af værdien af rådigheden for ansatte direktører og andre medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform samt hovedaktionærer, jf. tillige ligningslovens § 16 A, stk. 5, 2. pkt.

Offentliggjort d. 3. maj 2017

Personer omfattet af denne persongruppe anses imidlertid ved opgørelsen af værdien at have sommerboligen til rådighed hele året, jf. § 16, stk. 5, 2. pkt., svarende til en årlig værdi af fri sommerbolig på 16,25 pct. af sommerhusets værdi.

Rådighedsbeskatningen efter direktørreglen **reduceres** dog efter § 16, stk. 5, 4. pkt. bl.a. i tilfælde, hvor sommerboligen stilles til rådighed for eller udlejes til andre end ansatte direktør m.v. og disses nærtstående.

Dernæst **bortfalder** rådighedsbeskatningen i sin helhed efter § 16, stk. 5, 5. pkt., såfremt sommerboligen som led i et ansættelsesforhold stilles til rådighed for andre ansatte, som er uden væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, eller som ikke er nærtstående, i 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i perioden uge 22-34. Reglen tager således sigte på egentlige ”personalesommerhuse”.

Sagen ref. i SKM2017.152.ØLR

Østre Landsrets dom af 8/12 2016, ref. i SKM2017.152.ØLR, vedrører spørgsmålet om det nærmere indhold af rådighedskriteriet i § 16, stk. 5, 5. pkt. som betingelse for at anse en rådighedsbeskatning af en hovedaktionær for bortfaldet. Eller med andre ord: Hvor når et sommerhus kan anses for at være ”stillet til rådighed” for medarbejdere.

Sagen drejede sig i korte træk om et selskab, der drev rengøringsvirksomhed, og som efter det oplyste som ét blandt flere personalegoder valgte at anskaffe et sommerhus i 2010 med henblik på at stille huset til rådighed for selskabets medarbejdere. Formålet med anskaffelsen var efter det oplyste at imødegå den traditionelt store personaleudskiftning i rengøringsbranchen.

Om dispositioner over sommerhuset konstaterede landsretten i præmisserne, jf. tillige nedenfor, at det var ubestridt, at sommerhuset ikke i 2010 og 2011 havde været udlejet eller udlånt til andre medarbejdere i virksomheden end selskabets hovedanpartshaver i et tidsrum i 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i perioden uge 22-34 i de to indkomstår.

Videre konstaterede landsretten i præmisserne, at Skatteministeriet ikke havde bestridt, at andre medarbejdere i virksomheden end selskabets hovedanpartshaver i kraft af et

Offentliggjort d. 3. maj 2017

stående tilbud om leje af sommerhuset havde haft adgang til at leje sommerhuset i videre omfang og herunder i et tidsrum og omfang som angivet i ligningslovens § 16, stk. 5, 5. pkt., dvs. i et tidsrum i 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i perioden uge 22-34.

SKAT's afgørelse

SKAT beskattede hovedanpartshaveren af værdi af fri sommerbolig efter direktørreglen med den begrundelse, at en direktør efter ligningslovens § 16, stk. 5 skal anses for at råde over et sommerhus hele året, såfremt sommerhuset ikke er udlejet 13 uger om året, heraf 8 uger i højsæsonen. SKAT henviste herved nærmere til, at sommerhuset ikke sås udlejet i et omfang, der bevirkede, at sommerhuset ikke skulle anses for at være til rådighed for hovedanpartshaveren.

Som det ses, anlagde SKAT det synspunkt, at medarbejdernes rådighed over sommerhuset skulle være udmøntet i en *faktisk* anvendelse af sommerhuset for at anse en beskatning af hovedanpartshaveren efter direktørreglen for bortfaldet.

Landsskatterettens afgørelse

Hovedanpartshaveren indbragte denne afgørelse for Landsskatteretten, hvor sagen fik det modsatte udfald.

Ved Landsskatterettens kendelse af 24/4 2014, jr. nr. 13-0012283, fandt Landsskatteretten således, at hovedanpartshaveren ved det fremlagte materiale havde dokumenteret, at det pågældende sommerhus havde været erhvervet som personalesommerhus og havde været benyttet i overensstemmelse hermed.

Landsskatteretten lagde herved vægt på de fremlagte regnskaber over udlejning, udbudsmateriale samt at sommerhuset i sit hele fremstod som et udlejningssommerhus. Landsskatteretten lagde herefter til grund, at sommerhuset var til rådighed for andre ansatte end hovedanpartshaveren hele året, og at hovedanpartshaveren følgelig kun skulle beskattes af dennes faktiske benyttelse af sommerhuset.

Offentliggjort d. 3. maj 2017

Som det fremgår, tog Landsskatteretten afsæt i, at sommerhuset blot skulle have været stillet til rådighed for andre ansatte for at anse en beskatning af hovedanpartshaveren efter direktørreglen for bortfaldet.

Østre Landsrets dom

Denne afgørelse blev imidlertid indbragt af Skatteministeriet for domstolene, hvor sagen efter retsplejelovens § 226, stk. 1 blev henvist til behandling ved Østre Landsret.

Med afsæt i det oplyste om rådigheden og den faktiske brug konstaterede landsretten i de indledende bemærkninger i præmisserne, at spørgsmålet i sagen var, hvorvidt udtrykket ”stillet til rådighed” i ligningslovens § 16, stk. 5, 5. pkt., som anført af hovedanpartshaveren skulle forstås som en adgang til at råde i form af et stående tilbud til virksomhedens medarbejdere om at leje eller låne et personalesommerhus i et tidsrum på 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i perioden uge 22- 34, eller, som skattemyndighederne gjorde gældende, skulle forstås således, at sommerhuset rent faktisk skulle have været udlånt eller udlejet til medarbejdere i det i § 16, stk. 5, 5. pkt., krævede tidsrum.

Herefter udtalte landsretten, at:

”Efter forarbejderne til ligningslovens § 16, stk. 5, 2. - 6. pkt., jf. de almindelige bemærkninger citeret ovenfor, er formålet med bestemmelserne at sikre, at der sker beskatning i tilfælde, hvor sommerboligen er til rådighed for den ansatte hovedaktionær, således at der ikke kun kan ske beskatning i de tilfælde, hvor skattemyndighederne kan bevise, at sommerboligen er anvendt privat af den pågældende. I de almindelige bemærkninger er et ”personalesommerhus” defineret som en sommerbolig, som i det krævede antal uger er stillet til rådighed for eller udlejet til andre ansatte end den ansatte hovedaktionær m.fl.

Efter formålet med bestemmelserne i ligningslovens § 16, stk. 5, 2. - 6. pkt., og henset til det i bemærkningerne anførte om adgang til kontrol via virksomhedens indberetning af hel eller delvis vederlagsfri benyttelse, eller virksomhedens bogføring af lejeindtægter fra medarbejdere som betaler den fulde skatteværdi opgjort efter 1. pkt. i ligningslovens § 16, stk. 5, må udtrykket ”stillet til rådighed” i ligningslovens § 16, stk. 5, 5. pkt., forstås [som] en adgang til retligt at råde over sommerhuset. Den om-

Offentliggjort d. 3. maj 2017

stændighed, at sommerhuset er indkøbt og indrettet med det formål at fungere som personalesommerhus, findes ikke at føre til et andet resultat.

Skattemyndighederne har derfor været berettigede til at anse [hovedanpartshaveren] for at have haft rådighed over sommerhuset i hele indkomståret 2010 og hele indkomståret 2011, dog således at der i den skattepligtige værdi heraf skal foretages fradrag efter ligningslovens § 16, stk. 5, 4. pkt.

Herefter, og da der opgørelsesmæssigt er enighed om den skattepligtige værdi af rådigheden over sommerhuset i indkomstårene 2010 og 2011, og om størrelsen af fradrag efter ligningslovens § 16, stk. 5, 4. pkt., tager landsretten Skatteministeriets påstand til følge.”

Kommentar

Som det fremgår, er rådighedsbegrebet i § 16, stk. 5, 5. pkt. med Østre Landsrets dom afgrænset til tilfælde, hvor medarbejderen har ”en adgang til retligt at råde over sommerhuset.”

Der sigtes dog givetvis ikke til en retlig rådighed i traditionel forstand, da det formentlig ikke har været tanken at afgrænse bestemmelsen til de tilfælde, hvor virksomhedens medarbejdere eksempelvis kan sælge eller pantsætte virksomhedens personalesommerhus.

Afgrænsningen støttes i præmisserne på en omtale af indberetningspligten i henholdsvis de almindelige og de særlige bemærkninger til ligningslovens § 16, stk. 5, idet det her anføres, at:

”Det vil være muligt at opgøre, om sommerboligen har været stillet til rådighed for andre ansatte som et personalegode, da virksomheden har indberetningspligt på sommerboliger stillet til rådighed for ansatte. I tilfælde af at sommerboligen er udlejet - til ansatte og ikke ansatte - vil antallet af udlejningsdage evt. kunne dokumenteres via bogføringen af lejeindtægterne i selskabet.”

Samt

”Det vil være muligt at kontrollere, om en selskabsejet sommerbolig har været stillet til rådighed for andre ansatte end den ansatte hovedaktionær m.fl., da selskabet som arbejdsgiver har indberetningspligt på sommerboliger stillet til rådighed for ansatte,

Offentliggjort d. 3. maj 2017

jf. § 11, stk. 2, nr. 5, i indberetningsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 1069 af 17. december 1999)."

Set i dette lys må præmisserne derfor formentlig forstås således, at § 16, stk. 5, 5. pkt. efter landsrettens opfattelse drejer sig om tilfælde, hvor der for den konkrete medarbejder har foreligget indberetningspligt til SKAT. Denne afgrænsning må antages at føre frem til, at § 16, stk. 5, 5. pkt. alene omfatter tilfælde, hvor medarbejdere (dvs. medarbejdere udenfor direktørkredsen) *rent faktisk* har anvendt det pågældende sommerhus henholdsvis har indgået en bindende aftale med virksomheden om anvendelse af huset i en konkret periode.

En sådan afgrænsning af rådighedsbegrebet i § 16, stk. 5, 5. pkt. indebærer, at der nu opereres med flere forskellige "rådighedsbegreber" i § 16, endog indenfor samme bestemmelse, dvs. § 16, stk. 5:

Medens ansatte direktører mv. rådighedsbeskattes af værdien af fri sommerbolig, uanset om sommerboligen rent faktisk anvendes, jf. § 16, stk. 5, 2. pkt., er rådighedsbegrebet i § 16, stk. 5, 5. pkt. indskrænket til tilfælde, hvor der foreligger en faktisk anvendelse af sommerboligen eller en hermed ligestillet situation, der fordrer indberetning af et skattepligtigt personalegode.

Eller med andre ord: Østre Landsrets dom synes at føre frem til, at en hovedaktionær alene kan undgå rådighedsbeskatning vedrørende et af selskabet ejet sommerhus med henvisning til særreglen om personalesommerhuse i § 16, stk. 5, 5. pkt., hvis sommerhuset rent faktisk har været udlånt eller udlejet til medarbejdere i det i § 16, stk. 5, 5. pkt. angivne omfang, dvs. i 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i perioden uge 22-34. Rettens præmisser synes derfor at være inkonsekvente.

Med dommen placeres risikoen for manglende udlejning af et personalesommerhus ikke blot hos en hovedaktionær, men tillige hos "ansatte direktører og andre medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform".

Offentliggjort d. 3. maj 2017

Dommen indebærer bl.a., at måske særligt hovedaktionærer med overvejelser om at lade selskabet anskaffe et personalesommerhus forud for et køb bør overveje at foretage en grundig undersøgelse af medarbejdernes interesse for at låne eller leje sommerhuset.

— o —