

Fri sommerbolig med fokus på hovedaktionærer

Skrevet af advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (L), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma

En gennemgang af praksis viser, at skattemyndighederne fortsat ofte er for restriktive i vurderingen af, om en hovedaktionær konkret har haft en sommerbolig til rådighed

Det følger helt overordnet af bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 5, at hvis en arbejdsgiver stiller en sommerbolig til rådighed for en ansats private benyttelse, skal den ansatte beskattes af værdi af fri sommerbolig efter de i bestemmelsen nævnte procentsatser.

Videre følger det af ligningslovens § 16 A, stk. 5, at tilsvarende gælder for en hovedaktionær eller hovedanpartshaver, der er det primære fokusområde for denne artikel, da det ofte er overfor denne personkreds, at skattemyndighederne er særligt restriktive.

Ansatte såvel som ikke-ansatte beskattes af rådigheden som personlig indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1 og 4 a, stk. 2, 2. pkt.

Formodning for fri sommerbolig hele året

Ifølge ordlyden af ligningslovens § 16, stk. 5, er det en betingelse for beskatning af værdi af fri sommerbolig, at der er tale om en sommerbolig, samt at denne er "stillet til rådighed". I det omfang en sommerbolig ikke er stillet til rådighed, er der således omvendt ikke grundlag for en beskatning i henhold til ligningslovens § 16, stk. 5.

Ved lov nr. 459 af den 31. maj 2000 blev bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 5, imidlertid forfattet således, at der nu i henhold til bestemmelsens 2. pkt. gælder en formodningsregel for en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønning. Af ligningslovens § 16, stk. 5, 2. pkt., fremgår således følgende:

"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, anses den pågældende at have sommerboligen til rådighed hele året. Hvis sommerboligen er stillet til rådighed for flere direktører eller andre medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, fordeles den skattepligtige værdi ligeligt." (vores fremhævning)

Den omtalte lovændring blev primært indført med henblik på at opstramme beskattningen af hovedaktionærer, der får stillet sommerbolig til rådighed af et selskab, jf. lovforslag nr. 237 af den 29. marts 2000.

Formodningsreglen kan afkræftes

Det er imidlertid væsentligt at have for øje, at der alene er tale om en formodningsregel, som konkret kan afkræftes, hvis hovedaktionæren godtgør, at denne ikke har haft rådighed over en sommerbolig hele året. Dette fremgår direkte af lovforarbejderne til lovændringen.

Af de almindelige bemærkninger i lovforslag nr. 237 af den 29. marts 2000 fremgår således følgende:

"Det foreslås, at beskattningen af fri sommerbolig bringes i overensstemmelse med hensigten med de gældende regler – dvs. at hovedaktionæren m.fl. beskattes af rådigheden over og ikke af den faktiske anvendelse af en sommerbolig. Det foreslås derfor, at der indsættes en formodningsregel, hvorefter den ansatte hovedaktionær m.fl. med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der har rådighed over en af selskabet ejet sommerbolig, som udgangspunkt anses for at have rådighed over huset hele året. [...] Såfremt et frit sommerhus er omfattet af "formodningsreglen", gives der nedslag i beskattningen, i det omfang ikke nærtstående råder over huset." (vores fremhævning)

I samme lovforslag er der videre i de særlige bemærkninger til ændringen af ligningslovens § 16, stk. 5, 2. pkt., blandt andet anført følgende:

"Det foreslås, 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, anses den pågældende at have sommerboligen til rådighed hele året. Beskatning efter denne formodningsregel forudsætter, at den pågældende direktør eller medarbejder i et eller andet omfang råder privat over sommerhuset. Den ansatte hovedaktionær m.fl. beskattes som udgangspunkt i ugerne 22-34 af et beløb svarende til ½ pct. pr. uge af ejendomsværdien for sommerboligen. For årets øvrige uger udgør procentsatsen ¼ pct. pr. uge. Har en ansat hovedaktionær m.fl. rådighed over en sommerbolig hele året, indebærer den foreslåede formodningsregel således, at den skattepligtige værdi pr. år udgør 16,25 pct. af ejendommens værdi. [...]

Er sommerboligen udlejet til andre eller stillet til rådighed for andre ansatte, har direktøren m.fl. dog ikke sommerboligen til sin rådighed hele året. Det foreslås derfor, at den skattepligtige værdi nedsættes forholdsmæssigt efter antallet af dage sommerboligen stilles til rådighed for eller udlejes til andre personer (ansatte og ikke ansatte). Det er et krav, at disse personer ikke er nærtstående." (vores fremhævning)

Som det fremgår af ovenstående uddrag fra lovforarbejderne, forudsætter en beskattning efter formodningsreglen, at hovedaktionæren i et eller andet omfang har mulighed for at råde privat over sommerboligen.

Bliver hovedaktionæren beskattet efter formodningsreglen, har han eller hun således også mulighed for at få nedslag i beskattningen, hvis andre råder over sommerhuset i perioder, eller hovedaktionæren for udvalgte perioder har betalt for rådigheden over sommerboligen.

Konkret vurdering – ejerskab er ikke tilstrækkelig

Højesteret har således også statueret, at der skal foretages en konkret vurdering, idet selskabets ejerskab ikke i sig selv kan anses for tilstrækkeligt for at anse en sommerbolig

for stillet til rådighed for en hovedaktionær, jf. SKM2009.558.HR. I nævnte dom stadfæstede Højesteret landsrettens præmisser, hvoraf der fremgik følgende:

”Efter forarbejderne forudsætter beskatning efter formodningsreglen, at skatteyderen »i et eller andet omfang råder privat over sommerhuset«. Denne forudsætning findes imidlertid efter sin formulering ikke at indebære andet, end hvad der følger af kravet om, at sommerboligen er stillet til skatteyderens rådighed.

Afgørende er herefter, om sommerboligen efter en konkret vurdering, jf. herved også cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001, kan anses for at være stillet til hovedanpartshaverens rådighed til privat brug, idet selskabets ejerskab ikke i sig selv kan anses for tilstrækkeligt.” (vores fremhævning)

Ovennævnte ses tillige i skattemyndighedernes egen vejledning, jf. således Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C.A.5.16.2.2 Hovedaktionærer mv. og ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, hvor der om formodningsreglens anvendelse anføres følgende:

”... Reglen gælder kun, hvis den ansatte hovedaktionær m.fl. råder privat over sommerboligen. Det er derfor rådigheden og ikke den faktiske anvendelse af boligen, der beskattes. Dette er ikke ensbetydende med, at det forhold, at et selskab ejer/lejer en sommerbolig, medfører, at en ansat hovedaktionær m.fl. skal beskattes heraf.

Afgørelsen af, om den ansatte hovedaktionær m.fl. har rådighed over en sommerbolig, beror på en konkret skønsmæssig vurdering.”

Praksis vedrørende beskatning af hovedaktionærer

Det kan af praksis konstateres, at skattemyndighederne generelt er særligt restriktive i vurderingen af, hvorvidt en sommerbolig er stillet til rådighed, når et sådan

erhverves som investeringsobjekt i en hovedaktionærs selskab.

Det ses således heller ikke sjældent, at domstolene og Landsskatteretten underkender den af skattemyndighederne gennemførte beskatning af værdi af fri sommerbolig for en hovedaktionær, når sommerboligen er blevet erhvervet som investeringsobjekt for selskabet, jf. eksempelvis SKM2009.459.LSR, SKM2013.417.BR og SKM2017.508.BR.

Førstnævnte afgørelse offentliggjort i SKM2009.459.LSR omhandlede en hovedaktionær, der var blevet beskattet af værdi af fri sommerbolig, idet hans selskab i indkomstårene 2004 og 2005 blandt andet ejede to sommerboliger, som blev udlejet gennem et udlejningsbureau. Selskabets hovedaktivitet var opførelse og udlejning af ejendomme.

Landsskatteretten tilsidesatte den gennemførte beskatning med følgende begrundelse:

”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 et ansættelsesforhold får stillet en sommerbolig til rådighed, anses for at have sommerboligen til rådighed hele året. [...] Afgørelsen af, om klageren har rådighed over sommerboligerne, beror på en samlet konkret vurdering.

Efter det oplyste har erhvervelsen af sommerboligerne været et led i driften af selskabet, der har som aktivitet at opføre og udleje ejendomme. De er anskaffet på grund af klagerens lokalkendskab og ligger i meget kort afstand til klagerens bolig. Sommerboligerne har således karakter af driftsaktiver. Under disse omstændigheder kan det ikke antages, at klageren har haft rådighed over sommerboligerne, jf. [ligningslovens § 16, stk. 5, 2. pkt.](#)” (vores fremhævning)

Af nyere praksis, hvor Landsskatteretten på baggrund af en konkret vurdering har tilsidesat

den af skattemyndighederne gennemførte beskatning af værdi af fri sommerbolig overfor en hovedaktionær, kan videre fremhæves afgørelsen af den 19. maj 2017 (LSR's j.nr. 16-0179282).

Sagen omhandlende helt overordnet spørgsmålet om, hvorvidt en hovedaktionær skulle beskattes af værdi af fri sommerbolig i relation til to sommerhuse, som hovedaktionærens selskab overtog den 30. juni 2010.

Det var overfor skattemyndighederne oplyst, at sommerhusene blev købt på tvangsauktion med henblik på videresalg efter færdiggørelse, men at videresalget var blevet blokeret af en tvist vedrørende rettigheder til en sø. Sommerhusene blev udlejet via et bureau med henblik på jagt og fiskeri.

Som begrundelse for at tilsidesætte skattemyndighedernes afgørelse anførte Landsskatteretten nærmere følgende:

"Efter ligningslovens § 16A, stk. 5, skal en hovedaktionær, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en sommerbolig til rådighed, medregne værdien af rådigheden ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst. Værdien beregnes efter ligningslovens § 16, stk. 5.

Selskabets ejerskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at beskatte hovedaktionæren, men må ejendommen anses for stillet til rådighed for hovedaktionærens private brug, er han skattepligtig af værdien. Det er således rådigheden, der begrunder skattepligten, ikke den faktiske anvendelse, jf. SKM2009.558.H.

Selskabet har efter det oplyste kun ejet de to omhandlede sommerhuse. Selskabets formål er endvidere konsulentvirksomhed og ikke ejendomsinvestering e.l. Den indgåede fraskrivelsesaftale med selskabet ses endvidere ikke at kunne tillægges afgørende værdi.

Ifølge den fremlagte formidlingsaftale har selskabet imidlertid over for formidlingsbureauet fraskrevet sig rådigheden over sommerhusene i perioden 1. april – 31. oktober. Det fremgår endvidere af aftalen, at denne kan opsiges med en måneds varsel i perioden 1/10 til 28/2.

Landsskatteretten finder på det grundlag, at klageren har været afskåret fra at råde over sommerboligerne i perioden 1. april – 31. oktober.

På baggrund af oplysningerne om, at husene har været anvendt som indkvartering for ansatte i henholdsvis moderselskabet og [virksomhed5] ApS, der understøttes af de fremlagte posteringer og revisorens bemærkninger hertil, finder Landsskatteretten det endvidere tilstrækkeligt godtgjort, at klageren tillige har været afskåret fra at råde over husene privat i den øvrige del af de omhandlede indkomstår.

Landsskatteretten nedsætter derfor beskatningen af værdi af fri sommerbolig til 0 kr." (vores fremhævning)

Afsluttende bemærkninger

En gennemgang af praksis viser således, at der i hvert enkelt tilfælde skal foretages en helt konkret vurdering af, om en sommerbolig i henhold til ligningslovens § 16, stk. 5, har været stillet til rådighed for hovedaktionærens benyttelse, og at skattemyndighedernes ofte restriktive afgørelser overfor hovedaktionærer derfor også underkendes i praksis.

Uanset indførelsen af den omtalte formodningsregel i ligningslovens § 16, stk. 5, 2. pkt., er det således væsentligt at få afdækket alle de relevante faktiske forhold, idet sådanne ofte ved en efterfølgende prøvelse af skattemyndighedernes afgørelse kan føre til en ophævelse af den gennemførte beskatning af værdi af fri sommerbolig.