

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 10618 af 22/09/2015 (Gældende)

**Bindende svar - Selskab - erhvervsdrivende - køb/salg samt udlejning af
boliglejligheder - ingen rådighed eller anvendelse - ingen
hovedaktionærbeskatning af fri bolig eller sommerbolig**

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-0662395

Bindende svar - Selskab - erhvervsdrivende - køb/salg samt udlejning af boliglejligheder - ingen rådighed eller anvendelse - ingen hovedaktionærbeskatning af fri bolig eller sommerbolig

Skatterådet kan bekræfte - på grundlag af de forudsætninger som oplyst i sagen - at den påtænkte disposition ikke vil medføre hovedaktionærbeskatning af fri bolig eller sommerbolig efter ligningslovens §§ 16 og 16 A, idet spørger ikke har rådighed over investeringslejlighederne.

Skatterådet kan endvidere bekræfte, at den ejendom som spørger og spørgers hustru ejer privat, og som alene anvendes som feriebolig, kan sælges skattefrit i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

Skatterådsmøde 22. september 2015 - SKM2015. 629. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at den påtænkte disposition ikke vil medføre hovedaktionærbeskatning af fri bolig eller fri sommerbolig?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at den ejendom som ejes i privat regi af spørger og spørgers hustru, og som alene anvendes som feriebolig, kan sælges skattefrit i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 8 uanset den disposition, som påtænkes efter spørgsmål 1?

Svar

1. Ja, se sagsfremstilling og begrundelse
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Bopæl og skattemæssig status

Spørger og dennes hustru har bopæl - og er skattemæssigt hjemhørende - i [en EU medlemsstat], hvor de bor med deres [x] børn, der begge går i skole i [medlemsstat].

Parret har boet i [medlemsstat] i de sidste [xx] år. Når parret opholder sig i Danmark, er det alene på grund af ferie, idet alle erhvervsforhold og arbejdsophold ligger med base i [medlemsstat] og dermed uden for Danmark.

Privat bor familien i et stort hus i [medlemsstat].

Parret ejer lejligheder i Danmark. Fælles for alle lejlighederne er, at de er beliggende i samme område i [by] ved [kvarter].

Lejlighed til private fritidsformål

Parret har én privat ejet lejlighed til rådighed til ferieformål.

Spørger og dennes hustru har i [måned] 20[xx] i fællesskab i privat regi erhvervet denne lejlighed i Danmark, som alene skal anvendes til feriebolig 6-8 uger om året. Når lejligheden ikke anvendes til ferieformål, vil den stå ubenyttet hen.

Der vil blive betalt dansk ejendomsværdiskat for denne lejlighed.

Lejligheden har et areal på ca. 2[xx] m2 og er uden bopælspligt.

Investeringslejligheder

Herudover har spørger erhvervet 2 yderligere investeringslejligheder, som pt. står tomme. Disse vil efter det påtænkte blive overdraget til spørgers selskab.

Spørger har desuden forhåndsreserveret 1 lejlighed, som pt. er under opførelse. Denne lejlighed forventes færdig i [måned] 20[xx].

De 3 investeringslejligheder har hver især et areal på ca. 1[xx] m2 og er alle uden bopælspligt.

Lejlighederne og forhåndsreservationen på yderligere en lejlighed er anskaffet som investeringsobjekter, idet spørger ser et potentiale i at kunne realisere et fornuftigt afkast på sigt ved salget.

Lejlighederne vil ikke blive anvendt privat - hverken af spørger eller spørgers husstand.

Lejlighederne vil blive forsøgt udlejet, men det kan ikke på nuværende tidspunkt garanteres, at der kan ske udleje af alle lejligheder, jf. markedssituationen som sådan.

Hovedaktionær- og selskabsforhold

Spørger påtænker at stifte et nyt selskab i [medlemsstat] (et [...] - svarende til et dansk ApS eller A/S), som er et kapitalselskab, der er indregistreret og hjemmehørende i [medlemsstat].

Det nystiftede selskab i [medlemsstat] etablerer et 100 pct. ejet dansk selskab, som stiftes med det formål at være næringsdrivende med køb og salg af ejendomme - og vil være skattepligtigt af resultatet af evt. fremtidig udlejning i ejerperioden.

Spørger ønsker nu at overdrage de to tomme lejligheder og forhåndsreservationen til yderligere en lejlighed til det nystiftede danske selskab.

Lejlighederne og forhåndsreservationen forudsættes overdraget til markedsværdi på overdragelsestidspunktet.

Spørger ønsker ikke, at SKAT [Skatterådet] skal forholde sig til værdiansættelsen ved overdragelsen, idet dette i sagens natur skal ske til markedsværdier.

Spørger er bekendt med, at han vil være begrænset skattepligtig til Danmark af en eventuel avance ved overdragelsen, der skal opgøres efter ejendomsavancebeskatningslovens regler, jf. kildeskattelovens 2, stk. 1, nr. 5.

Det danske selskab vil herefter drive næring med køb og salg af ejendomme og eventuel udlejning af lejlighederne i ejerperioden. De 3 investeringslejligheder vil derfor ikke stå til rådighed for spørgers (eller hans families) private benyttelse i forbindelse med ferier og lignende i Danmark, jf. nærmere nedenfor.

Rådighedsfraskrivelsen vil blive formaliseret i overdragelsesaftalen mellem det danske selskab og spørger.

Spørger vil aldrig anvende selskabets lejligheder privat og eneste ophold i lejlighederne kan eventuelt opstå i forbindelse med fremvisning, vedligehold og i øvrigt ved dermed beslægtede opgaver.

Ved ophold i Danmark vil spørger benytte den privatejede lejlighed, jf. ovenfor, der er møbleret og af en størrelse og indretning, der svarer til familiens behov og ønsker.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Det er spørgers opfattelse, at der skal svares "Ja" til det stillede spørgsmål 1.

Det danske selskab erhverver de i alt 3 lejligheder med henblik på at opnå fortjeneste ved senere salg, og selskabet stiftes i overensstemmelse hermed med vedtægtsbestemt investeringsformål med køb og salg af ejendomme.

Ejendommene erhverves ikke med det formål at stille dem til rådighed for selskabets ultimative personlige aktionær, der i privat regi i sameje med hans ægtefælle ejer en langt bedre lejlighed i samme område.

Selskabet kan forsøge at udleje én eller flere af lejlighederne i ejerperioden til uafhængig tredjemand - eventuelt med periodisk tomgang ved ejerskifte - og dermed vil de udlejede lejligheder ikke være til rådighed for hverken spørger eller spørgers husstand.

Når lejlighederne er udlejet til tredjemand (enten dem alle eller enkelte), er rådigheden effektivt fraskrevet, og der er ikke mulighed for rådighedsbeskatning efter ligningslovens § 16 A, stk. 5, af spørger.

Dette må efter spørgers opfattelse tillige omfatte evt. tomgangsperioder mellem lejere, samt den situation, hvor det slet ikke lykkes for selskabet at udleje nogen af lejlighederne, idet formålet for anskaffelsen ikke er privat råden over lejlighederne, men derimod en investering i en fremtidig værdistigning og dermed fremtidig gevinst ved salg.

Rådighedsformodningen kan først indtræde, når der kan påvises private elementer i hensigter ved selskabets anskaffelse. Betingelsen for rådighedsbeskatning er derfor meget klar: Lejligheden skal være stillet til rådighed for aktionæren.

Domstolspraksis viser - at det ikke er tilstrækkeligt til at rådighedsbeskatte, at selskabet har købt ejendommene.

Se hertil SKM2009. 93. ØLR:

"Det må afgøres ud fra en konkret vurdering af sagens omstændigheder, om en helårsbolig har været stillet til en hovedaktionærs private rådighed. Det forhold, at selskabet ejer helårsboligen, kan i den forbindelse ikke i sig selv føre til, at hovedaktionæren har haft privat rådighed over helårsboligen".

I denne sag fandt Østre Landsret efter en konkret vurdering, at ejendommen havde stået til rådighed for hovedaktionæren. Dette blev begrundet i følgende forhold:

- Hovedaktionærens navn fremgik af ejendommens dørtelefon og dørskilt.
- Ejendommen var ejet af holdingselskab, men var lejet ud til et 100 pct. ejet datterselskab for en leje, der var væsentlig lavere end markedslejen (60.000 kr. årligt, mod en markedsleje på over 400.000 kr. årligt). Ligeledes afholdt holdingselskabet alle forbrugsomkostninger, uagtet at det af lejeaftalen fremgik, at det var lejer, der skulle afholde disse omkostninger.
- Driftsselskabet anvendte kun i meget begrænset omfang ejendommen.
- Til trods for den meget begrænsede anvendelse og den meget lave husleje, søgte holdingselskabet ikke at leje ejendommen ud til anden side.
- Holdingselskabet indkøbte møbler og kunst til ejendommen for ca. 1,5 mio. kr.
- Forbrugsudgifter på ejendommen viste entydigt, at ejendommen blev anvendt i langt videre udstrækning, end driftsselskabets meget begrænsede anvendelse.
- Ligeledes viste forbrug af fastnettelefon, at ejendommen blev anvendt af andre end driftsselskabet.

Der blev derved som følge af de konkrete forhold skabt en konkret formodning for, at hovedaktionæren havde privat rådighed over ejendommen.

Idet det må lægges til grund, at spørger ikke vil anvende det danske selskabs tre lejligheder privat, jf. beskrivelsen af den påtænkte disposition samt særligt beskrivelsen vedrørende spørgsmål 1, vil der ikke opstå disse faktiske forhold, der kan begrunde en formodning for privat rådighed.

Særligt vedrørende spørgsmål 1 - hovedaktionær- og selskabsforhold

Såfremt SKAT [Skatterådet] måtte finde, at spørger - uagtet ovenstående beskrivelse af investeringshensigten - har en eller flere investeringslejligheder til rådighed, er det spørgers opfattelse, at denne råden ikke er omfattet af udbyttebestemmelsen i ligningslovens § 16 A, stk. 5, og tillige ikke af den begrænsede skattepligt efter kildeskattelovens § 2.

Ad spørgsmål 2

Det er spørgers opfattelse, at der skal svares 'Ja' til det stillede spørgsmål 2, da betingelserne for skattefrihed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1-3, er opfyldt.

Det er spørgers opfattelse, at lejligheden er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, idet den anvendes som fritidsbolig af familien, uagtet lejlighedens helårsstatus, jf. TfS 2005, 176.

Lejligheden vil ikke blive anvendt til helårsbeboelse, men til ferie/fritidsformål - idet spørger holder sig inden for de tolerancer, som gælder for begrænset skattepligtige. Ægteparret anvender således lejligheden 6-8 uger hvert år i forbindelse med ferier og lignende i Danmark.

SKATs indstilling og begrundelse

SKAT [Skatterådet] har ikke ved besvarelsen af nedenstående spørgsmål taget stilling til, om der er forhold vedrørende bolig arbejde mv., der fører til, at spørger generelt er skattepligtig til Danmark.

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den påtænkte disposition, som er nærmere beskrevet under "beskrivelse af de faktiske forhold", ikke vil medføre hovedaktionærbeskatning af fri bolig eller fri sommerbolig.

Lovgrundlag

Ligningslovens § 16, stk. 5.

Den skattepligtige værdi af en sommerbolig, der er stillet til rådighed af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til 1/2 pct. pr. uge af dansk ejendomsværdi eller hermed sammenlignelig udenlandsk ejendomsværdi pr. 1. oktober året før rådighedsåret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien reguleret som nævnt i ejendomsværdiskattelovens § 4 b, stk. 2, pr. 1. oktober året før rådighedsåret for hver af ugerne 22-34 og 1/4 pct. for hver af årets øvrige uger. 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. Den skattepligtige værdi nedsættes i forhold til antallet af dage, sommerboligen stilles til rådighed for eller udlejes til andre personer, som ikke er omfattet af 3. pkt., eller som ikke er nærtstående. 2.-4. pkt. finder dog ikke anvendelse, 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. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold. Den skattepligtige værdi efter 1. og 2. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren m.v. for råderetten.

Ligningslovens § 16, stk. 7-9

Stk. 7. Den skattepligtige værdi efter stk. 3 af en helårsbolig, der er stillet til rådighed af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, og som det af hensyn til udførelsen af arbejdet skønnes nødvendigt at den ansatte har pligt til at bebo under ansættelsen og til at fraflytte ved ansættelsens ophør, herunder i forbindelse med forflyttelse (tjenestebolig), nedsættes med 30 pct. Den skattepligtige værdi af en sådan helårsbolig efter nedsættelse efter 1. pkt. kan dog højst sættes til et maksimumsbeløb, der beregnes som 15 pct. af den ansattes faste pengeløn for den tilsvarende periode fra den pågældende arbejdsgiver. Maksimumsbeløbet skal dog mindst beregnes som 15 pct. af 160.000 kr. Er boligen kun til rådighed en del af året, nedsættes de 160.000 kr. svarende til det antal hele måneder, hvori boligen ikke har været til rådighed. Den skattepligtige værdi nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren m.v. for råderetten.

Stk. 8. Den skattepligtige værdi efter stk. 3 af en helårsbolig, der er stillet til rådighed af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, og som den ansatte har pligt til at fraflytte ved ansættelsens ophør, men ikke pligt til at bebo under ansættelsen (lejebolig), nedsættes med 10 pct. Den skattepligtige værdi efter 1. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren m.v. for råderetten.

Stk. 9. Stk. 7 og 8 omfatter ikke boliger, der er stillet til rådighed som led i et ansættelsesforhold, hvis den ansatte er direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. For denne persongruppe sættes den skattepligtige værdi til 5 pct. af beregningsgrundlaget med tillæg efter 10. pkt. Beregningsgrundlaget er det største beløb af enten ejendomsværdien pr. 1. oktober året før indkomståret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. 1. oktober året før indkomståret eller anskaffelsessummen opgjort i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 eller 3, med tillæg af forbedringer foretaget efter anskaffelsen, dog kun forbedringer foretaget inden den 1. januar i indkomståret. Såfremt anskaffelsessummen er opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, 1. eller 2. pkt., medregnes kun forbedringer foretaget efter den 19. maj 1993. Forbedringsudgifter på bygninger, der er undergivet fredning i henhold til bygningsfredningsloven eller forbedringsudgifter, som modsvares af tilskud m.v., der er skattefrie, skal ikke tillægges. Når anskaffelsessummen opgøres efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, er selskabets valg af anskaffelsessum bindende i forhold til senere opgørelser efter denne bestemmelse. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for boliger, for hvilke ejendomsværdien fordeles efter vurderingslovens § 33, stk. 5, 2. pkt., § 33, stk. 6, 2. pkt., eller § 33, stk. 7, 2. pkt., skal kun den del, der tjener til bolig for den ansatte, medregnes. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for andre boliger skal den del, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, ikke medregnes. Hvis arbejdsgiveren m.v., jf. stk. 1, sælger helårsboligen til en ny arbejdsgiver m.v., jf. stk. 1, hvor den ansatte direktør m.v., jf. 1. pkt., også har væsentlig indflydelse på egen aflønning, anvendes anskaffelsessummen fra ansættelsesforholdet hos den sælgende arbejdsgiver m.v., såfremt den er højest. Den skattepligtige værdi forhøjes med 1 pct. af den del af beregningsgrundlaget efter ejendomsværdiskattelovens § 4 A, der ikke overstiger 3.040.000 kr., og 3 pct. af resten, svarende til det beregningsgrundlag for ejendommen, der skulle have været anvendt, hvis ejendommen havde været omfattet af ejendomsværdiskatteloven. Herudover medregnes udgifter til ejendomsskatter, som afholdes af arbejdsgiveren m.v., jf. stk. 1, til den skattepligtige indkomst. Den skattepligtige værdi efter 2.-11. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren m.v. for råderetten. 2.-11. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt en ansat direktør eller en medarbejder med væsentlig indflydelse

på egen aflønningsform ifølge anden lovgivning opfylder eller har opfyldt en bopælspligt i relation til helårsboligen og er lovgivningsmæssigt forhindret i at overtage helårsboligen til sin personlige ejendom.

Ligningslovens § 16 A, stk. 5.

En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en bil, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Godernes værdi ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for udbytte i form af en helårsbolig, der stilles til rådighed for en hovedaktionær som nævnt i § 16, stk. 9, sidste pkt.

Praksis

Helårsbolig

I Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.13.1.2.1 Beskatning af helårsbolig for hovedaktionærer mv. og personer med væsentlig indflydelse på egen aflønning er reglerne beskrevet, herunder om:

"Boligens anvendelse

Anvendelsen af boligen har betydning for, om der skal beskattes eller ikke. Selvom en person er omfattet af ovennævnte personkreds og dermed en formodning om privat benyttelse, har det ikke været meningen med reglen at beskatte en bolig, hvis den udelukkende blev brugt erhvervsmæssigt. Dette synspunkt lå til grund for en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet, hvor en advokat, der var omfattet af personkredsen, ikke skulle beskattes af en bolig, som selskabet ville anskaffe til brug for overnatning for ham selv og andre ansatte i virksomheden i forbindelse med retsmøder, møder med klienter mv. Se SKM2003. 355. LR."

Sommerbolig

I afsnit C. A. 5.16.2.2 Hovedaktionærer mv. og ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform står bl.a. følgende:

"Regel

Stiller en arbejdsgiver en sommerbolig til rådighed for en ansat hovedaktionær eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform som led i ansættelsesforholdet, som den ansatte ikke betaler fuldt vederlag for, skal den ansatte hovedaktionær beskattes af værdien af boligen. Se LL § 16, stk. 5. Den pågældende personkreds formodes som udgangspunkt at have boligen til rådighed hele året. Se LL § 16, stk. 5, 2. pkt. Der er tale om B-indkomst jf. kildeskattebekendtgørelsens § 18 modsætningsvis. Der er arbejdsmarkedsbidragspligt jf. ABL § 2, stk. 2.

Den skattepligtige værdi pr. år udgør 16,25 pct. af ejendommens værdi, fordi beskatningsgrundlaget fastsættes med udgangspunkt i de samme takster, som gælder for almindelige ansatte. Se afsnit C. A. 5.16.2.1 om disse takster.

En hovedaktionær, der ikke er ansat i eget selskab, og som får stillet en sommerbolig til rådighed af selskabet, skal beskattes af rådigheden som udbytte opgjort på samme måde. Se LL § 16 A, stk. 6.

Ansatte såvel som ikke-ansatte beskattes af rådigheden som personlig indkomst. Der er samtidig bidragspligt efter lov om arbejdsmarkedsbidrag § 2, stk. 2. Den skattepligtige værdi udgør bidragsgrundlaget.

Rådighedsbegrebet

Det afgørende for beskatningen efter formodningsreglen er, at den pågældende personkreds anses for at have rådighed over sommerboligen hele året.

Begrebet "rådighed" er fortolket af Højesteret i SKM2005. 219. HR. Højesteret tiltrådte landsrettens dom i SKM2004. 153. VLR, hvor landsretten fastslog, at den skattepligtige værdi af et selskabs båd skulle opgøres ud fra rådigheden over båden og ikke kun af den faktiske benyttelse. Se også SKM2006. 553. HR, hvor det fastslås, at reglen om, at det er rådigheden og ikke anvendelsen, der beskattes, er så klar, at der ikke efter forventningsprincippet kan støttes ret på en tidligere lovet beskatning, hvor beskatningen kun skulle omfatte anvendelsen. Afgørelsen vedrørte et indkomstår, hvor formodningsreglen om rådighed hele året endnu ikke var blevet indført.

Højesteret stadfæstede en landsretsdom, hvor en eneanpartshaver skulle beskattes af rådigheden over en sommerbolig, uanset at han og familien ikke havde brugt boligen privat. Se SKM2009. 558. HR.

I rådighedsbegrebet tages ikke hensyn til, at en sommerbolig ifølge planlovgivningens regler kun må anvendes i et begrænset omfang en vis del af året.

Afkald på rådighed

Hvis der i forbindelse med ejendommens udlejning bliver indgået en aftale, der afskærer ejerens råderet over ejendommen, skal hovedaktionæren mv. ikke beskattes efter formodningsreglen. Se SKM2010. 859. LSR hvor Landsskatteretten afgjorde, at beskatning af hovedanpartshaverne kunne undgås, hvis disse i overensstemmelse med aftalens ordlyd ikke tog ophold i lejligheden og aldrig overnattede der. Landsskatteretten konkluderede herved modsætningsvis til præmisserne i SKM2009. 558. HR og SKM2010. 525. BR (senere SKM2011. 262. VLR), at det er muligt som hovedanpartshaver udtrykkeligt at fraskrive sig rådigheden over en ejendom, der er ejet af selskabet med det resultat, at afkaldsgiveren ikke skal beskattes af fri bolig eller sommerbolig.

Flere aktionærer mv.

Er der tale om flere ansatte hovedaktionærer m.fl., der råder over samme sommerbolig, fordeles den skattepligtige værdi ligeligt. Når fx to ansatte hovedaktionærer m.fl. har rådighed over samme sommerbolig beskattes de hver af halvdelen af boligens skattepligtige værdi, uanset den indbyrdes fordeling af anvendelsen. Se SKM2003. 356. LR og SKM2014. 281. SR.

I SKM2007. 768. SR blev Skatterådet spurgt, om spørgeren ville blive anset som hovedaktionær, hvis han ejede 20 pct. af selskabets anpartskapital og stemmerne i selskabet. Det var tanken, at anpartsselskabet skulle eje en feriebolig i Tyrkiet. Skatterådet fandt, at spørgeren var omfattet af formodningsreglen i LL § 16 stk. 5. Der blev lagt vægt på, at spørger som anpartshaver var medlem af selskabets bestyrelse og havde vetoret ved en række beslutninger, der angik ejendommen. Da spørger var én af fem anpartshavere skulle han beskattes af en femtedel af det samlede beskatningsgrundlag.

Praksis efter formodningsreglen

Beskatning efter formodningsreglen forudsætter, at der er tale om en ansat hovedaktionær m.fl. 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. Se SKM2001. 331. LR, hvor en direktør med væsentlig indflydelse på

egen aflønningsform blev anset for omfattet af formodningsreglen. Han havde rådighed over ejendommen og skulle derfor beskattes af udlejningsværdien for hele året, selvom boligen blev forsøgt udlejet dele af året. Se også TfS2000, 494 VLD, hvor en hovedaktionær blev beskattet af rådigheden over selskabets sommerhus, fordi han ikke kunne sandsynliggøre, at han og hans familie ikke benyttede sommerhuset privat.

Det er ikke tilstrækkeligt at fraskrive sig retten til generelt at anvende boligen og kun benytte den i perioder, hvor den ikke er udlejet til anden side. En af to hovedanpartshavere, som var ansat direktør i et selskab, ønskede Ligningsrådets svar på, om han ville blive beskattet af brug af selskabets udlejningsejendom i Spanien, hvis han dels fraskrev sig retten til generelt at disponere over ejendommen, dels kun benyttede ejendommen i perioder, hvor den ikke var udlejet til anden side. Desuden ville han betale selskabet den udlejningspris, som udlejningsbureauet havde fastsat (dvs. markedsprisen) for de perioder, hvor han benyttede ejendommen. Ligningsrådet fandt, at han var skattepligtig af rådigheden over ejendommen sammen med den anden hovedaktionær. Se SKM2003. 356. LR.

Højesteret anså en eneanpartshaver, hvis selskab havde købt en hotelferielejlighed, for skattepligtig af værdi af fri sommerbolig i de perioder, hvor lejligheden ikke var udlejet, fordi han ansås for at have rådighed over lejligheden til privat brug. Det gjorde ikke nogen forskel, at han og hans familie ikke havde anvendt lejligheden privat. Se SKM2009. 558. HR.

Se SKM2009. 307. SR, hvor Skatterådet fastslog, at der skulle beskattes efter reglerne om hovedaktionærer i LL § 16, stk.5, jf. LL § 16 A, stk. 9 (dagældende). Sommerboligen, der lå i Thailand, var af formelle årsager ejet af et selskab, der var registreret dér. Spørger og hans børn ejede i alt 49 pct. af selskabets aktier. Det var spørgers argument, at selskabet skulle betragtes som en formalitet, og at han derfor skulle beskattes efter reglerne for ejendomsværdiskat, fordi han var den reelle ejer. Skatterådet afgjorde, at spørger skulle beskattes efter reglerne for hovedaktionærer.

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. "

Begrundelse

SKAT finder, efter en helt konkret vurdering af de oplyste dispositioner, fremtidige overvejelser og handlinger mv., at det ikke vil føre til rådighed over de to investeringslejligheder samt den forhåndsreserverede lejlighed for spørger.

SKAT har særligt henset til - som lagt til grund i det oplyste - at spørgers selskab vil udøve reel erhvervsvirksomhed med køb og salg og/eller udlejning af fast ejendom. Under denne forudsætning vil investeringslejlighederne samt senere tilkomne lejligheder konkret være at anse som driftsaktiver i selskabet.

SKAT har ved denne anmodning om bindende svar ikke konkret forholdt sig til, om spørgers selskab for nuværende eller på sigt kan anses for at være reelt erhvervsdrivende med køb og salg og/eller udlejning af fast ejendom (lejligheder). SKAT har til besvarelsen uprøvet lagt denne forudsætning til grund.

SKAT har endvidere henset til, at spørger og dennes nærtstående bor fast i [medlemsstat], og når de lejlighedsvis er på ferie i Danmark, har de en større og mere komfortabel lejlighed beliggende i samme kvarter i [by].

Derudover forudsættes det, at spørger kan dokumentere, at investeringslejlighederne ikke har været anvendt eller anvendes privat. Dette kan fx ske ved, at spørgers selskab udlejer investeringslejlighederne til tredjemand i ejerperioden.

Udlejes investeringslejlighederne ikke - fx som følge af tomgangsperioder mellem to lejere, manglende efterspørgsel eller renovering/vedligeholdelse - skal det ligeledes kunne dokumenteres, at investeringslejlighederne ikke har været anvendt eller anvendes privat i ejerperioden.

Til dokumentation herfor kan bl.a. indgå officielle opgørelser hvoraf et minimalt forbrug af fx elektricitet, gas, varme og vand fremgår.

Yderligere betinges en formel rådighedsfraskrivelseskontrakt mellem spørger og dennes selskab at foreligge, skønt kontrakten ikke kan tillægges selvstændig betydning for så vidt angår vurderingen af den faktiske rådighed.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med: "Ja, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at den ejendom, som ejes i privat regi af spørger og spørgers hustru, og som alene anvendes som feriebolig, kan sælges skattefrit i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 8, uanset den disposition, som påtænkes efter spørgsmål 1.

Lovgrundlag

Ejendomsavancebeskatningslovens § 8

Fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder skal ikke medregnes, hvis huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke. Med hensyn til en- og tofamiliehuse gælder denne fritagelse dog kun, såfremt

- 1) ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m² eller
- 2) der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse eller
- 3) udstykning ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen vil medføre væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder også for sommerhusejendomme og lign., som ejeren eller dennes husstand har benyttet til privat formål i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke.

(...)

Praksis

TfS 1998,118 LR

En helårsbolig, der af ejeren alene havde været anvendt som feriebolig, kunne ikke afstås skattefrit. Boligen var erhvervet ved delvis gave fra moderen, som også beboede ejendommen efter erhvervelsen. Ligningsrådet kom frem til, at ejendommen ikke kunne afstås skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2.

SKM2010. 166. HR

Avancen ved salg af en ejerlejlighed var ikke skattefri - hverken efter sommerhusreglen i ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 2, eller den særlige administrative praksis om skattefrihed i de tilfælde, hvor ejendommen er anskaffet med henblik på anvendelse til fritidsformål og i hele ejertiden udelukkende er anvendt til fritidsformål. I den konkrete sag havde ejerlejligheden i en periode været udlejet til beboelse, og derfor var betingelserne for skattefritagelsen ikke til stede, og fortjenesten var dermed skattepligtig.

SKM2007. 209. HR

Højesteret fandt, at det som udgangspunkt måtte bero på ejendommens status på salgstidspunktet, om skattefriheden skulle afgøres efter betingelserne i § 8, stk. 1, eller efter § 8, stk. 2, og at det således, hvis ejendommen var et enfamilieshus på salgstidspunktet, var en betingelse for skattefrihed, at huset havde tjent til bolig (helårsbeboelse) for ejeren eller dennes husstand i en del af eller i hele ejertiden. Ejeren havde over for jordbrugskommissionen erklæret, at han inden for en periode på 2 år ville flytte ind på ejendommen, men ejendommen blev i ejertiden udelukkende anvendt til fritidsformål. Højesteret fastslog, at ejendommens status på salgstidspunktet var afgørende for, om ejendommen blev omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 eller stk. 2. Ejendommen blev anset for omfattet af stk. 1, men da den ikke havde tjent til bolig for ejeren og/eller dennes husstand, kunne parcelhusreglen ikke anvendes. Højesteret tog derefter stilling til, om fortjenesten var skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2. Højesteret konkluderede, at skønt ejendommen udelukkende havde været anvendt til fritidsformål for ejeren og/eller dennes husstand, var den ikke omfattet af bestemmelsen, fordi ejendommen ikke var anskaffet som fritidsejendom.

Begrundelse

Spørger og dennes hustru har i [måned] 20[xx] erhvervet en lejlighed i Danmark, som er en hel bolig uden bopælspligt. Lejligheden skal ifølge det oplyste, alene anvendes som feriebolig 6-8 uger om året. Når lejligheden ikke anvendes til ferieformål, vil den stå ubenyttet hen.

Helårsboliger kan sælges skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, såfremt ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand.

Lejligheden opfylder ikke kriterierne i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, da ejendommen ikke "tjener til bolig for ejeren eller dennes husstand". Ejendommen anvendes alene til fritidsformål, og tjener således ikke til bolig for ejeren.

Da ejendommen er vurderet som helårsbolig, opfylder lejligheden heller ikke kriterierne for at være omfattet af "sommerhusreglen" i ejendomsavancebeskatningslovens § 8 stk. 2, jf. TfS 1998, 118 LR.

Af TfS 1998, 122 SKAT, som er Told -og Skattestyrelsens kommentar til TfS 1998, 118 LR, fremgår det, at det er Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at helårshuse kun kan omfattes af § 8, stk. 2, hvis huset er købt og rent faktisk anvendt som sommerbolig.

I kommentaren fremgår det også, at det er styrelsens opfattelse, at et helårshus, der købes som og anvendes som sådant, men som efterfølgende anvendes som sommerhus, ikke kan bringes ind under § 8 stk. 2. I de tilfælde, hvor huset har tjent til (helårs)bolig for ejeren eller dennes husstand, er salget omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, idet ejeren har beboet det en del af ejerperioden.

Ifølge administrativ praksis kan en helårsbolig dog alligevel være omfattet af skattefritagelse, hvis følgende to betingelser er opfyldt:

- Formålet med anskaffelsen af ejendommen er anvendelse til private fritidsformål, og
- Ejendommen rent faktisk har været anvendt til fritidsformål i hele ejertiden.

Hvis ejendommen er en sommerhusejendom eller lignende og derfor er direkte omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, gælder disse betingelser ikke, men begge betingelser skal være opfyldt, hvor der ikke er tale om en sommerhusejendom eller lignende, og hjemlen til skattefritagelsen er den særlige administrative praksis, jf. SKM2010. 166. HR og SKM2007. 209. HR

Lejligheden kan derfor sælges skattefrit under forudsætning af, at formålet med anskaffelsen er private fritidsformål, og lejligheden rent faktisk har været anvendt til fritidsformål i hele ejertiden.

SKAT indstiller, at spørgsmålet besvares med "Ja". Der er ved besvarelsen lagt vægt på spørgers oplysninger om, at lejligheden er anskaffet med fritidsformål for øje, og at lejligheden alene anvendes som feriebolig, og at lejligheden, når denne ikke anvendes til ferieformål, vil stå ubenyttet hen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.