Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9847 af 24/09/2024 (Gældende)

# Beskatning af fri bolig for hovedaktionærer ved erhvervelse af ejendom gennem et I/S samt ejendomsværdiskat ved erhvervelse af personlig andel i I/S'et.

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-2091959

# Beskatning af fri bolig for hovedaktionærer ved erhvervelse af ejendom gennem et I/S samt ejendomsværdiskat ved erhvervelse af personlig andel i I/S'et.

Spørgerne ejede et selskab med hver især 50 %. Spørgerne påtænkte at erhverve en ejendom i Spanien gennem et I/S oprettet af selskabet. Efterfølgende skulle frasælges 5 andele i I/S'et på hver især 20 %. Spørgerne ville eventuelt erhverve den ene andel på 20 % personligt.

Skatterådet fandt, at da hensigten var at anskaffe og anvende ejendommen som sommerbolig, ville spørgerne skulle beskattes af værdien af fri sommerbolig, hvis I/S'et stillede ejendommen til rådighed for privat anvendelse for spørgerne, som var ansatte hovedaktionærer i moderselskabet, der ejede I/S'et. Da hverken moderselskabet eller et eksisterende datterselskab tidligere eller på daværende tidspunkt havde drevet virksomhed med køb og salg af fast ejendom, da spørgerne påtænkte eventuelt personligt at erhverve en andel i det påtænkte I/S, samt da moderselskabet, som ville eje I/S'et, indtil ejerandele var frasolgt, udelukkende var ejet af ægtefællerne, fandt Skatterådet, at selskabets anskaffelse af ejendommen havde baggrund i hovedaktionærernes personlige interesser, og at de derfor ville få sommerboligen til rådighed for privat benyttelse. Spørgerne havde ikke afkræftet formodningsreglen om, at sommerboligen ville stå til rådighed hele året.

Hvis spørgerne efterfølgende alene ejede en personlig andel på 20 % af interessentskabet, fandt Skatterådet, at retten til at benytte sommerboligen ville følge af medejerskabet af I/S'et og den tilhørende samejeoverenskomst og ikke af et ansættelsesforhold i moderselskabet. Spørgerne skulle derfor i stedet ejendomsværdibeskattes af deres andel af ejendommen, uanset om de ejede ejendommen i sameje med en eller flere fysiske personer eller selskaber mv.

Hvis moderselskabet i perioder samtidig ejede andele af I/S'et, fordi kun en del af ejerandelene var frasolgt, ville spørgerne som hovedaktionærer og ansatte i moderselskabet skulle beskattes af fri sommerbolig for hele året bortset fra de perioder, hvor andre rådede over ejendommen, herunder den periode, hvor de selv rådede over ejendomme i kraft af deres personlige ejerandel i I/S'et.

*Skatterådsmøde 24. september 2024 - SKM2024.498.SR*

Offentliggøres i redigeret form

**Spørgsmål:**

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at spørgerne, i forbindelse med den nedenfor beskrevne påtænkte disposition, ikke vil blive beskattet af værdien af fri helårsbolig efter ligningslovens § 16, stk. 9, eller af værdien af fri sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5, når spørgerne ikke ejer en andel af interessentskabet.
2. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at spørgerne, i forbindelse med den nedenfor beskrevne påtænkte disposition, ikke vil blive beskattet af værdien af fri helårsbolig efter ligningslovens § 16, stk. 9, eller af værdien af fri sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5, når spørgerne ejer en andel på 20 % af interessentskabet, men i stedet bliver ejendomsværdibeskattet af deres andel af ejendommen.

**Svar:**

1. Nej.
2. Ja, se dog indstilling og begrundelse.

**Beskrivelse af de faktiske forhold**

Spørgerne ejer selskabet H1 ApS (herefter "selskabet"), cvr-nr. (…), med en ejerandel på hver især 50 %. Selskabet fungerer som øverste selskab for spørgerne, og har til formål at drive virksomhed med investering i aktiver, herunder ejendomme.

Spørgerne påtænker at erhverve en ejendom i Spanien gennem et interessentskab oprettet af selskabet. Formålet med erhvervelsen er for selskabets vedkommende at videresælge ejendommen med henblik på en fortjeneste.

Ejendommen vil efter dansk ret være at betragte som en helårsbolig, idet der ikke er begrænsninger af længden på ophold. Ejendommen vil dog i et vist omfang have karakter af en feriebolig.

Efterfølgende vil der blive frasolgt 5 andele i interessentskabet på hver især 20 %. Spørgerne vil eventuelt erhverve den ene andel på 20 % personligt.

Ejendommen vil herefter indgå i interessentskabet, som det eneste aktiv, og således reelt være ejet af de 5 interessenter, der kan være enten privatpersoner eller selskaber. Rådigheden over ejendommen, samt fordelingen af udgifter, vil blive reguleret gennem en samejeoverenskomst.

Hjemmel:
- Ligningslovens § 16, stk. 5 og 9
- Retten i Roskildes dom af 13. marts 2013, SKM2013. 417. BR
- Byretsdom af 21. juni 2017, SKM2017. 508. BR
- Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.13.1.2.1

Det fremgår af Virk.dk, at virksomhedens formål fra den 11. januar 2023 er;

" Selskabets formål er at drive konsulentvirksomhed samt drive virksomhed med investering og finansiering, eje aktier og anparter i andre selskaber, ejendomsinvestering og -udleje samt hermed beslægtet virksomhed efter ledelsens skøn."

Frem til 10. januar 2023 var "Selskabets formål er at være holdingselskab eller hermed beslægtet virksomhed."

Det fremgår desuden af Virk.dk, at spørgerne udover at være hovedanpartshavere i selskabet H1 ApS er direktører og eneste ansatte i selskabet.

Efter det oplyste i selskabets årsregnskab for 2022, er selskabets aktivitet konsulentvirksomhed samt investering og finansiering samt besiddelse af kapitalandele i tilknyttede virksomheder. Af R75 oplysningerne om selskabet fremgår det, at selskabets aktiviteter i 2023 og 2022 er handel med værdipapirer, herunder gennem investeringsforeninger- og selskaber samt udbytte fra samme. For 2019-2021 er den væsentligste aktivitet i selskabet at have ejerandele i datterselskabet H2 Aps. Selskabet har således ikke været i besiddelse af fast ejendom eller handlet hermed i de nævnte indkomstår.

Selskabet er desuden registreret som holdingselskab for selskabet H2 ApS, som selskabet ejer 100 procent. Det fremgår af Virk.dk, at datterselskabets formål er at drive finansieringsvirksomhed, herunder låneomlægning o.l. samt anden dermed beslægtet virksomhed. Selskabets formål kan udøves igennem helt eller delvist ejerskab af dattervirksomheder. Det fremgår af årsregnskabet for 2022 for H2 ApS, at selskabets aktiviteter består i finansiel rådgivning.

**Spørgers opfattelse og begrundelse**

Ad spørgsmål 1)

Det er spørgernes opfattelse, at de ikke vil blive beskattet af værdien af fri helårsbolig efter ligningslovens § 16, stk. 9, som lyder:

*"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.…"*

Eller af værdien af fri sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5, som lyder:

*"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. januar 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. januar 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."*

..

De boliger, der er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9, skal opfylde følgende betingelser:
- Arbejdsgiveren skal eje boligen.
- Boligen skal være til rådighed for privat anvendelse og ikke kun erhvervsmæssig benyttelse.
- Boligen skal være stillet til rådighed af arbejdsgiveren.

Det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.13.1.2.1, at *"Hovedaktionærer mv. ansat i deres selskab samt andre personer med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der som led i ansættelsesforholdet får stillet helårsbolig til rådighed, skal beskattes af fri bolig. Tilsvarende skal en hovedaktionær mv., der får stillet en helårsbolig til rådighed uden samtidig at være ansat af sit selskab, beskattes af værdien af fri bolig."*

Det fremgår yderligere af samme afsnit, under "Boligens anvendelse", at "*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."*

I byretsdom af 21. juni 2017, SKM2017. 508. BR, fandt retten, at et sommerhus ejet af et anpartsselskab, der drev virksomhed med handel, formidling og investering i fast ejendom, ikke havde stået til rådighed for hovedaktionærens private benyttelse. I afgørelsen blev det lagt til grund, at sommerhuset umiddelbart efter købet blev sat til salg.

Retten lagde herved bl.a. vægt på, at erhvervelsen af sommerhuset skete som led i driften af selskabet, og altså ikke med henblik på at sikre sagsøgerens private brug heraf, samt at sagsøgeren ikke på noget tidspunkt i selskabets ejerperiode havde anvendt sommerhuset til sit eget private formål.

Der kan endvidere henvises til en lignende sag, offentliggjort under SKM2013. 417. BR, Retten i Roskildes dom af 13. marts 2013, hvor et selskab havde købt et sommerhus med henblik på at nedrive det og opføre et helårshus, der efterfølgende skulle videresælges med profit. Hovedaktionæren havde ikke på noget tidspunkt i selskabets ejerperiode anvendt sommerhuset til sit eget private formål. Da sommerhuset

ikke kunne anses at have være stillet til rådighed for hovedaktionærens private brug, havde der ikke været grundlag for at foretage beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 5.

For selskabets vedkommende er formålet med erhvervelsen af ejendommen udelukkende at videresælge denne til interessentskabet. Da selskabet driver virksomhed med handel og investering i fast ejendom, er det vores opfattelse, at erhvervelsen af ejendommen ligger inden for selskabets reelle formål og hovedaktivitet. Erhvervelsen af ejendommen må derfor anses for sket som led i driften af selskabet.

Skattestyrelsen kan lægge til grund, at spørgerne kan dokumentere, at ejendommen ikke bliver anvendt privat i den periode, hvor ejendommen er ejet af selskabet. Der er derfor ikke et grundlag for at formode, at ejendommen bliver erhvervet med henblik på spørgernes private brug heraf.

På baggrund af ovenstående må det konkluderes, at ejendommen ikke kan anses at blive stillet til rådighed for spørgernes private brug, hvorfor der ikke er et grundlag for at foretage beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 5 eller Ligningslovens § 16, stk. 9.

Ad spørgsmål 2)

Der henvises til begrundelsen ovenfor vedrørende spørgsmål 1.

Ejendommen sælges til et interessentskab, hvor spørgerne ejer en andel på 20 %. Spørgerne ejer andelen personligt, og hæfter således personligt, solidarisk og ubegrænset for interessentskabets forpligtelser.

For så vidt angår andelen, der overdrages til spørgerne, vil dette ske på markedsvilkår.

Herefter ejer spørgerne en andel af ejendommen gennem interessentskabet. Skatteretligt betragtes et interessentskab ikke som et selvstændigt skattesubjekt. Spørgerne vil som deltagere eje en ideel andel af interessentskabets aktiver som svarer til interessentskabsandelen. Spørgerne ejer således en andel på 20 % af ejendommen.

Da spørgerne personligt skal anses som ejere af ejendommen, eftersom interessentskabet er skattemæssig transparent, er det vores opfattelse, at spørgerne ikke er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9, men skal beskattes efter ejendomsværdiskatteloven.

**Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgerne ikke vil blive beskattet af værdien af fri helårsbolig efter ligningslovens § 16, stk. 9 eller af værdien af fri sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5, når spørgerne ikke ejer en andel af det interessentskab, der ejer boligen.

*Begrundelse*

Efter statsskattelovens § 4 skal alle indtægter, som udgangspunkt, medregnes ved indkomstopgørelsen uden hensyn til den nærmere karakter af den virksomhed eller de omstændigheder, der har ført til erhvervelsen.

Ligningslovens § 16 præciserer indkomstopgørelsen for personalegoder.

Hovedaktionærer mv. ansat i deres selskab samt andre personer med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der som led i ansættelsesforholdet får stillet helårsbolig til rådighed, skal beskattes af fri bolig. Beskatningen sker på grundlag af en standardsats af et beregningsgrundlag, jf. ligningslovens §

16, stk. 9. Derudover forhøjes den skattepligtige værdi med et tillæg i forhold til ejendomsværdien efter ejendomsskatteloven.

På samme måde skal hovedaktionærer mv. ansat i deres selskab samt andre personer med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der som led i ansættelsesforholdet får stillet sommerbolig til rådighed, beskattes af fri sommerbolig. Beskatningen sker på grundlag af en standardsats af et beregningsgrundlag, jf. ligningslovens § 16, stk. 5. I ugerne 22-34 er den skattepligtige værdi 0,5 pct. pr. uge af ejendomsværdien. For årets øvrige uger sættes værdien til 0,25 pct. af samme beregningsgrundlag.

Hovedaktionærer

Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., at som hovedaktionæraktier anses bl.a. aktier eller anparter, der ejes af skattepligtige, der ejer eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet 25% eller mere af aktiekapitalen. Det følger videre af aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, at der ved afgørelsen af om en skattepligtig ejer eller har ejet 25% eller mere af aktiekapitalen, skal medregnes aktier, der samtidig tilhører eller har tilhørt den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.

Det er oplyst, at spørgerne hver ejer 50 % af H1 ApS. Det fremgår desuden af Virk.dk, at begge spørgere er direktører og eneste ansatte i selskabet. Spørgerne opfylder derfor betingelserne for at være omfattet af reglerne om beskatning af fri helårs- eller sommerbolig for ansatte hovedaktionærer i ligningslovens §§ 16.

H1 ApS vil ved den påtænkte disposition blive stifter og i første omgang eneejer af det interessentskab, som skal anskaffe og eje ejendommen i Spanien.

For ikke ansatte hovedaktionærer gælder det, at hvis en hovedaktionær får stillet en bolig til rådighed af et datterselskab, hvor datterselskabet er ejet af det selskab vedkommende er hovedaktionær i, skal hovedaktionæren beskattes efter ligningslovens § 16 A, stk. 5. Se Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.13.1.2.2. om hovedaktionærer.

I SKM2017. 362. BR fandt retten, at et sommerhus, som var ejet af et datterselskab, som var 100 procent ejet af det selskab, som sagsøger var eneanpartshaver og ansat direktør i, havde været stillet til rådighed for eneanpartshaveren.

I SKM2003. 356. LR skulle en hovedanpartshaver i et moderselskab, som også var ansat direktør i det datterselskab, der ejede en sommerbolig i Spanien beskattes af rådigheden over ejendommen.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at hvis det påtænkte I/S således bliver ejer af ejendommen i Spanien og stiller det til rådighed for privat anvendelse for spørgerne, som er ansatte hovedaktionærer i H1 ApS, som ejer I/S'et, vil spørgerne skulle beskattes af fri bolig.

Helårsbolig eller sommerbolig

Hvorvidt der er tale om en fri helårsbolig eller en fri sommerbolig afhænger af den faktiske anvendelse af boligen.

Se SKM2004. 463. LR hvor Ligningsrådet godkendte, at når de ansatte benyttede en erhvervslejlighed til private formål i perioder, hvor den ikke blev benyttet erhvervsmæssigt, skulle den anses som en fritidsbolig og derfor beskattes som personalegode efter ligningslovens § 16, stk. 5.

Se også SKM2010. 536. SR hvor arbejdsgiveren stillede en lejet fritidsbolig til rådighed for en medarbejder i en tidsbegrænset periode. Boligen blev i forhold til anvendelsen sidestillet med en helårsbolig.

Repræsentanten har oplyst, at der er tale om en helårsbolig, da der ikke er begrænsninger af længden på ophold. Ejendommen vil dog efter det oplyste i et vist omfang have karakter af en feriebolig. Det er ikke oplyst, hvad dette indebærer.

Det er desuden oplyst, at hensigten er, at ejendommen på et senere tidspunkt skal være ejet af et I/S som eneste aktiv, som frasælger 5 andele på hver 20 procent. Det er oplyst, at hensigten er, at rådigheden over ejendommen, samt fordelingen af udgifter, skal reguleres af en samejeoverenskomst.

Skattestyrelsen forstår det således, at rådigheden over boligen skal fordeles mellem 5 ejere, og at det således er hensigten, at boligen skal benyttes som sommerbolig, når andelene er solgt.

Skattestyrelsen lægger herefter til grund, at hensigten er anskaffelse af en sommerbolig, og at den faktisk vil blive anvendt i overensstemmelse hermed.

Rådighed

Efter ligningslovens § 16, stk. 5, 2. pkt. gælder en formodningsregel for, at en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der som led i ansættelsesforhold får stillet en sommerbolig til rådighed, anses for at have sommerboligen til rådighed hele året.

For at beskatte en ansat hovedaktionær af fri sommerbolig efter formodningsreglen, skal sommerboligen været stillet til rådighed for privat brug. Det er rådigheden og ikke den faktiske anvendelse af boligen, der beskattes.

Højesteret har i dommen SKM2009. 558. HR stadfæstet landsrettens dom, hvorefter en eneanpartshaver skulle beskattes af rådigheden over en sommerbolig uanset at han og familien ikke havde brugt boligen privat.

Det er således uden betydning for beskatningen af rådigheden, om spørgerne kan dokumentere, at ejendommen rent faktisk ikke bliver anvendt privat i den periode, hvor selskabet ejer I/S'et, som ejer ejendommen.

Afgørelsen af, om sommerboligen kan anses for at være stillet til en ansat hovedaktionærs rådighed til privat brug, beror på en skønsmæssig vurdering. Den omstændighed, at selskabet ejer boligen, er ikke i sig selv tilstrækkelig.

Landsretten henviste i førnævnte SKM2009. 558. HR til, at selskabet, der ikke i øvrigt drev udlejningsvirksomhed, erhvervede hotellejligheden på vilkår, der måtte anses for udformet med henblik på at sikre adgang til en vis privat brug for ejeren. Selskabet tog ikke skridt til anden udnyttelse, og der blev ikke givet afkald på retten til egen brug. Ferielejligheden ansås herefter for at være stillet til eneanpartshaverens rådighed.

I SKM2011. 262. VLR, blev en hovedaktionær beskattet af fri sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5, fordi sommerhuset måtte anses for at have været stillet til hans rådighed under hensyn til, at selskabets formål var handel og ikke udlejning af sommerhuse og til, at hovedaktionæren ikke udtrykkeligt havde givet afkald på retten til at benytte sommerhuset privat.

Som anført af spørger fandt byretten i SKM2017. 508. BR efter en konkret bevisvurdering, at et sommerhus ikke havde stået til rådighed for sagsøgerens private benyttelse. Selskabet havde adgang til at råde over sommerhuset, når dette ikke var udlejet. Der var i perioden blevet afsluttet handler af selskabet for et samlet beløb på 368.633.000 kr. I perioden var selskabet i øvrigt ejer af 3 andre ejendomme. Retten fandt det herefter godtgjort, at selskabet reelt drev virksomhed med handel, formidling og investering i fast ejendom, og at erhvervelsen af sommerhuset, lå inden for selskabets reelle formål og hovedaktivitet.

Som også anført af spørger fandt byretten i SKM2013. 417. BR, at en hovedanpartshaver ikke havde fået stillet et sommerhus til rådighed af sit selskab. Selskabet havde købt sommerhuset med henblik på at nedrive det og opføre et helårshus, der efterfølgende skulle videresælges. Planen var forelagt banken, som på den baggrund havde ydet lån til projektet. Det var desuden oplyst, at hovedanpartshaveren i tidligere indkomstår var blevet beskattet som næringsdrivende i forbindelse med køb og salg af ejendomme. Hovedanpartshaveren ejede derudover i privat regi flere andre helårsboliger og sommerboliger og var i færd med at gennemføre flere andre tilsvarende projekter. Retten fandt, at sommerhuset var erhvervet med henblik på nedrivning og ikke med henblik på hovedanpartshaverens private brug, samt at erhvervelsen af sommerhuset var sket i selskabets interesse. Dette var underbygget af, at sommerhuset var i meget dårlig stand, og at hovedanpartshaveren faktisk ikke havde gjort brug af sommerhuset.

I nærværende sag er moderselskabets selskabets registrerede formål fra 11. januar 2023 at drive konsulentvirksomhed samt drive virksomhed med investering og finansiering, eje aktier og anparter i andre selskaber, ejendomsinvestering og -udleje samt hermed beslægtet virksomhed efter ledelsens skøn. Selskabets aktivitet er konsulentvirksomhed samt investering og finansiering samt besiddelse af kapitalandele i tilknyttede virksomheder i årsregnskabet for 2022. Af R75 oplysninger fremgår det, at selskabets aktiviteter i 2022 og 2023 er handel med værdipapirer, herunder gennem investeringsforeninger- og selskaber samt udbytte fra samme. For 2019-2021 er den væsentligste aktivitet i selskabet at have ejerandele i datterselskabet H2 Aps. Selskabet har således ikke været i besiddelse af fast ejendom eller handlet hermed i de nævnte indkomstår.

Datterselskabet H2 ApS' registrerede formål er at drive finansieringsvirksomhed, herunder låneomlægning o.l. samt anden dermed beslægtet virksomhed. Selskabets aktiviteter består i henhold til regnskabet i finansiel rådgivning.

Det I/S, der påtænkes stiftet, vil efter det oplyste alene have sommerboligen som aktiv med 5 ejere, hvor rådigheden over ejendommen samt fordelingen af udgifter vil blive reguleret via en samejeoverenskomst. Dvs. at I/S'ets formål er at eje og administrere ejendommen som et sameje.

Hverken holdingselskabet eller det eksisterende datterselskab har tidligere eller på nuværende tidspunkt drevet virksomhed med køb og salg af fast ejendom. Sammenholdt med, at spørgerne påtænker eventuelt personligt at erhverve en andel i det påtænkte I/S, samt at moderselskabet, som vil eje I/S'et, indtil ejerandele er frasolgt, udelukkende er ejet af ægtefællerne, finder Skattestyrelsen, at selskabets anskaffelse af ejendommen har baggrund i hovedaktionærernes personlige interesser.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at spørgerne vil få sommerboligen til rådighed for privat benyttelse. Formodningsreglen fører til, at spørgerne vil blive anset for at have ferieboligen til rådighed hele året, bortset fra de perioder, hvor sommerboligen vil blive anvendt af andre, jf. ligningslovens § 16, stk. 5, 4. pkt. I perioder, hvor kun en del af ejerandelene er frasolgt, og spørgernes selskab fortsat ejer andele af I/S'et, vil spørgerne således skulle beskattes af fri sommerbolig, bortset fra de perioder, hvor andre råder over ejendommen.

Formodningen for, at en sommerbolig er til rådighed hele året, kan imidlertid afkræftes. Det er op til spørgerne at godtgøre, at sommerboligen ikke vil stå til rådighed for spørgerne for privat brug. Der foreligger ikke oplysninger, der afkræfter formodningen om, at sommerboligen vil stå til rådighed hele året.

Se SKM2011. 262. VLR, hvor en hovedaktionær blev beskattet af fri sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5, fordi sommerhuset måtte anses for at have været stillet til hans rådighed bl.a. under hensyn til, at hovedaktionæren ikke udtrykkeligt havde givet afkald på retten til at benytte sommerhuset privat. Efter selskabets vedtægter var dets formål at drive byggeri, handel og i forbindelse hermed stående

virksomhed. Ejendomsselskabet drev efter det oplyste ikke i øvrigt virksomhed med udlejning af sommerhuse. Sommerhuset blev udlejet gennem et udlejningsfirma, men ifølge aftalen med udlejningsfirmaet havde ejendomsselskabet - og dermed hovedaktionæren - selv ret til at benytte sommerhuset i et nærmere beskrevet omfang. Ejendomsselskabet tog ikke skridt til anden udnyttelse, og der blev heller ikke givet afkald på retten til egen brug.

Se også SKM2009. 558HR, hvor selskabet ikke tog skridt til anden udnyttelse, og der ikke blev givet afkald på retten til egen brug, og hovedaktionæren derfor skulle beskattes.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at spørgerne vil skulle beskattes af fri sommerbolig efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 5. Formodningsreglen fører til, at spørgerne vil blive anset for at have ferieboligen til rådighed hele året.

Da der er tale om 2 ansatte hovedaktionærer, der råder over samme sommerbolig, fordeles den skattepligtige værdi ligeligt. De skal således hver beskattes af halvdelen af boligens skattepligtige værdi, uanset den indbyrdes fordeling af anvendelsen, jf. ligningslovens § 16, stk. 5, 3. pkt.

*Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

**Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at spørgerne ikke vil blive beskattet af værdien af fri helårsbolig efter ligningslovens § 16, stk. 9, eller af værdien af fri sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5, når spørgerne ejer en andel på 20 % af interessentskabet men i stedet bliver ejendomsværdibeskattet af deres andel af ejendommen.

*Begrundelse*

Spørgernes repræsentant har oplyst, at der vil blive stiftet et I/S til at eje og administrere ejendommen. Det er oplyst, at spørgerne vil hæfte personligt, solidarisk og ubegrænset for interessentskabets forpligtelser, og at spørgerne vil eje en ideel andel af ejendommen gennem interessentskabet, samt at der vil være tale om et skattemæssigt transparent selskab. Det lægges ved besvarelsen herefter til grund, at I/S'et vil opfylde betingelserne for at være et skattemæssigt transparent selskab og derfor ikke vil være et selvstændigt skattesubjekt.

Rådighed over sommerbolig

Hvorvidt der er tale om en fri helårsbolig eller en fri sommerbolig afhænger af den faktiske anvendelse af boligen, og som redegjort for under besvarelsen af spørgsmål 1, lægger Skattestyrelsen herefter til grund, at hensigten er anskaffelse af en sommerbolig, og at den faktisk vil blive anvendt i overensstemmelse hermed.

Hvis denne forudsætning er opfyldt, finder reglerne om beskatning af fri helårsbolig i ligningslovens § 16, stk. 9, derfor ikke anvendelse.

Reglerne om beskatning af fri sommerbolig i ligningslovens § 16, stk. 5, omfatter 2 persongrupper:
1. ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform og
2. hovedaktionærer, der er ansatte.

Retten til at benytte sommerboligen vil følge af medejerskabet af I/S'et og den tilhørende samejeoverenskomst og ikke af et ansættelsesforhold. Spørgernes råden over sommerboligen vil således ikke være omfattet af ligningslovens § 16, stk. 5, og de vil derfor ikke skulle beskattes af fri sommerbolig efter denne bestemmelse.

Hvis moderselskabet imidlertid i perioder samtidig ejer andele af I/S'et, fordi kun en del af ejerandelene er frasolgt, vil spørgerne således som hovedaktionærer og ansatte i moderselskabet skulle beskattes af fri sommerbolig for hele året efter ligningslovens § 16, stk. 5, bortset fra de perioder, hvor andre råder over ejendommen, herunder den periode, hvor de selv råder over ejendomme i kraft af deres personlige ejerandel i I/S'et, jf. ligningslovens 1§ 16, stk. 5, 4. pkt.

Ejendomsværdiskat

Ved lov nr. 678 af 3. juni 2023 er der vedtaget en ny ejendomskattelov. Loven trådte i kraft den 1. juli 2023 med virkning fra og med den 1. januar 2024.

Ifølge ejendomsskattelovens § 2 påhviler ejendomsværdiskatten fysiske personer, som ejer fast ejendom som er omfattet af § 3, stk. 1, beliggende i Danmark. For fuldt skattepligtige personer omfatter skattepligten endvidere fysiske personer, som ejer ejendom beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, jf. ejendomsskattelovens § 3, stk. 2.

Ejendomsværdiskatten påhviler således alene fysiske personer. Der betales som udgangspunkt ikke ejendomsværdiskat af en ejendom, ejet af et selskab.

For skattemæssigt transparente selskaber, såsom I/S'er eller P/S'er, som er noteret som ejer af en ejendom, vil det dog være de fysiske ejere af det transparente selskab, der pålægges ejendomsværdiskat.

Følgende fremgår af ejendomsskattelovens § 16, stk. 1, hvis flere ejer en ejendom i sameje:

"For ejendomme, der er ejet af to eller flere fysiske personer, og for ejendomme omfattet af § 3, stk. 1, nr. 2, påhviler ejendomsværdiskat ejerne efter de ejerandele, der er registreret i et autoritativt register"

Ejendommen i nærværende sag påtænkes ejet af et I/S. Det lægges til grund, at det påtænkte I/S i skattemæssig henseende vil være et transparent selskab, og ejendommen derfor vil være ejet af de respektive ejere af de 5 ejerandele, der påtænkes udbudt. Efter ejendomsskattelovens § 16, stk. 1, skal spørgerne således alene ejendomsværdibeskattes af den del af ejendommen, som anses for at være deres ejerandel af I/S'et. Se SKM2023. 318. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at spørger var personlig medejer af et x-landsk sommerhus erhvervet gennem en forening, og spørger skulle derfor betale ejendomsværdiskat efter sin ejerandel.

I SKM2019. 198. SR bekræftede Skatterådet, at den påtænkte P/S-konstruktion kunne anses for skattemæssigt transparent og, at de enkelte P/S-deltagere løbende skulle betale ejendomsværdiskat på baggrund af ejerskabet og benyttelse af de gennem P/S'et ejede ejendomme svarende til den ejerandel, de havde i selskabet.

Se også SKM2007. 491. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at ejerforholdet fastlagt ved samejeoverenskomst oprettet i Danmark, vedrørende fast ejendom i Tyrkiet, kunne lægges til grund af de danske skattemyndigheder ved beregning af bl.a. ejendomsværdiskat. Spørgere ejede en 1/6-del af ejendommen og skulle derfor betale en 1/6-del af ejendomsværdiskatten.

Repræsentanten har oplyst, at de øvrige ejere af I/S'et kan være personer eller selskaber. Ejendomsskattelovens § 16, stk. 1, gælder hvis I/S'et ejes i sameje med fysiske personer. Bestemmelsen regulerer

imidlertid ikke direkte, hvordan ejendomsværdibeskatningen skal ske, hvis en eller flere af de øvrige ejere ikke er fysiske personer.

Af forarbejderne til ejendomsskattelovens § 16, stk. 1, fremgår følgende:

"Til § 16

(…)

Det foreslås i stk. 1, at for ejendomme, der er ejet af to eller flere fysiske personer, og for ejendomme omfattet af § 3, stk. 1, nr. 2, påhviler ejendomsværdiskat ejerne efter de ejerandele, der er registreret i et autoritativt register.

(…)

Lovforslagets § 16 er en videreførelse af ejendomsværdiskattelovens § 13 med sproglige ændringer og med den præcisering, at der vil skulle tages udgangspunkt i de ejerandele, der fremgår af et autoritativt register. " (Vurderingsstyrelsens understregning)

Ejendomsskattelovens § 16, stk. 1, er således en videreførelse af den tidligere gældende bestemmelse i ejendomsværdiskattelovens § 13, 1. pkt.

Den tidligere gældende § 13, 1. pkt., i ejendomsværdiskatteloven havde følgende ordlyd:

"Ejer den skattepligtige ejendommen i sameje med andre, betales kun ejendomsværdiskat af den del af ejendommen, som svarer til den skattepligtiges andel af ejendommen."

På årsopgørelsen er ejendomsværdiskatten efter denne bestemmelse systemteknisk blevet beregnet for hele ejendommen med evt. nedslag. Herefter er den opgjorte ejendomsværdiskat for hele ejendommen ganget med den registreret ejerandel. Beregningen er således sket udelukkende på baggrund af, hvilken ejerandel der er registreret på ejeren, og er ikke holdt op imod evt. andre ejere eller ejertyper.

Efter den tidligere gældende § 13, 1. pkt., i ejendomsværdiskatteloven ville ejeren således alene betale ejendomsværdiskat af sin ejerandel, når ejendommen var ejet i sameje, uanset om det var sameje med en fysisk person eller et selskab mv.

Desuden fremgår det af ejendomsskattelovens § 31, stk. 1, at ejendomsværdiskat af ejendomme som nævnt i lovens § 3, opkræves af told- og skatteforvaltningen via forskuds- og årsopgørelsen hos den eller de fysiske personer, *der ejer ejendommen i henhold til et autoritativt register*. Af de særlige bemærkninger til bestemmelsen står der:

"I et eksempel, hvor en fysisk person er ejendomsværdiskattepligtig af en ejendom, og den fysiske person ejer ejendommen i sameje med en juridisk person, vil det betyde, at den fysiske person vil få opkrævet ejendomsværdiskat via forskuds- og årsopgørelsen (…). "

Det anerkendes i bemærkningerne til bestemmelsen at, såfremt en ejendom ejes i sameje mellem en fysisk og juridisk person, vil den fysiske person stadig skulle betale ejendomsværdiskat over forskuds- og slutopgørelsen. Sammenholdes dette med ordlyden af ejendomsskattelovens § 31, stk. 1, må bestemmelsen forstås som, at en fysisk person betaler ejendomsværdiskat i henhold til ejerandele i henhold til autoritativt register.

Efter forarbejderne til ejendomsskattelovens § 16, stk. 1, hvorefter bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere bestemmelse, er der ikke tiltænkt en ændring af dette. Dette ville i modsat fald medføre en uhensigtsmæssig beskatning af den fysiske ejer ved, at denne skulle ejendomsværdibeskattes af

selskabets andel af ejendommen i samejet. En sådan forskelsbehandling for en fysisk person i ejendomsværdibeskatningen på at eje en ejendom i sameje med et selskab og eje den i sameje med en anden fysisk person ses ikke at være begrundet, ligesom der ikke er holdepunkter for dette i forarbejderne til ejendomsskattelovens § 16, stk. 1.

På den baggrund er det Vurderingsstyrelsens opfattelse, at en ejer, der ejer en ejendom i sameje med et selskab mv. på samme måde som, hvis vedkommende ejede ejendommen i sameje med en fysisk person, alene skal beskattes af sin ejerandel i henhold til ejendomsskattelovens § 16, stk. 1.

Da der er tale om en sommerbolig beliggende i Spanien, og spørgerne er fuldt skattepligtige til Danmark, vil den ejendom, som spørgerne ejer en del af, være omfattet af ejendomsskattelovens § 3, stk. 2. Spørgerne skal derfor betale ejendomsværdiskat af deres ejerandel af ejendommen, uanset om de ejer ejendommen i sameje med en eller flere fysiske personer eller selskaber mv.

Hvis moderselskabet imidlertid i en periode samtidig ejer andele af I/S'et, hvor spørgerne er hovedaktionærer og ansatte, fordi kun en del af ejerandelene er frasolgt, vil spørgerne, som redegjort for under besvarelsen på spørgsmål 1, også skulle beskattes af fri sommerbolig for hele året efter ligningslovens § 16, stk. 5, bortset fra de perioder, hvor andre råder over ejendommen, herunder den periode, hvor de selv råder over ejendomme i kraft af deres personlige ejerandel i I/S'et, jf. ligningslovens § 16, stk. 5, 4. pkt.

*Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse."

**Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

**Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

Spørgsmål 1

*Lovgrundlag*

Statsskattelovens § 4

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtige samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi,

(…)

Ligningslovens § 16, stk. 1

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

(…)

Ligningslovens § 16, stk. 5

(…)

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. januar 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. januar 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. personer. (…) Den skattepligtige værdi efter 1. og 2. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten.

(…)

Ligningslovens § 16, stk. 9

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. januar året før indkomståret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. 1. januar 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.

(…)

*Praksis*

SKM2001. 331. LR

En direktør med bestemmende indflydelse på egen aflønningsform blev anset for omfattet af formodningsreglen i LL § 16, stk. 5, 2. pkt. Han havde rådighed over ejendommen, og skulle derfor beskattes af udlejningsværdien for hele året, bortset fra de perioder, hvor den var lejet ud til anden side.

SKM2003. 356. LR

En af 2 hovedanpartshavere i et moderselskab, som også var ansat direktør i det datterselskab, der ejede en sommerbolig i Spanien skulle beskattes af rådigheden over ejendommen sammen med den anden hovedanpartshaver. Det gjaldt, selvom han fraskrev sig retten til generelt at disponere over ejendommen og alene ville benytte ejendommen i perioder, hvor ejendommen ikke udlejedes til anden side, og selvom han betalte selskabet en af et udlejningsbureau fastsat udlejningspris.

SKM2009. 459. LSR

To sommerboliger ansås for omfattet af et selskabs driftsaktiver. Selskabet havde som aktivitet at opføre og udleje sommerhuse og ejede i perioden 3 sommerboliger, hvoraf den ene var under ombygning og

de to i sagen omhandlede var delvis udlejet. Hovedanpartshaveren skulle herefter ikke beskattes af rådigheden over boligerne i ledige perioder.

SKM2009. 558. HR

Højesteret statuerede ligesom landsretten, at en hotellejlighed i 2001 og 2002 var stillet til rådighed for appellanten, A, af det selskab, hvori han var eneanpartshaver, således at han skulle beskattes af værdien heraf.

Højesteret henviste til landsrettens begrundelse. Landsretten havde i sin dom henvist til, at selskabet, der ikke i øvrigt drev udlejningsvirksomhed, erhvervede hotellejligheden på vilkår, der måtte anses for udformet med henblik på at sikre adgang til en vis privat brug for ejeren. Selskabets forpligtelse til udlejning var ved de indgåede udlejningsaftaler begrænset af bestemmelserne om forbehold af en ret for ejeren af den enkelte ejerlejlighed til selv at benytte ferielejligheden i et nærmere beskrevet omfang.

Appellanten måtte som eneanpartshaver sidestilles med selskabet, og der var i selskabet ikke andre end A, der faktisk kunne udnytte retten til egen brug. Selskabet tog ikke skridt til anden udnyttelse, og der blev ikke givet afkald på retten til egen brug. Under disse omstændigheder måtte ferielejligheden herefter anses for at være stillet til As rådighed.

SKM2011. 262. VLR

Hovedaktionær beskattet af fri sommerbolig efter ligningslovens § 16, stk. 5, fordi sommerhuset måtte anses for at have været stillet til hans rådighed under hensyn til, at selskabets formål var handel og ikke udlejning af sommerhuse, og til at hovedaktionæren ikke udtrykkeligt havde givet afkald på retten til at benytte sommerhuset privat. Hovedaktionæren var eneejer af ejendomsselskabet gennem sit holdingselskab, og han var direktør i ejendomsselskabet, der ikke havde nogen ansatte. Efter ejendomsselskabet vedtægter var dets formål at drive byggeri, handel og i forbindelse hermed stående virksomhed. I de indkomstår, som sagen vedrørte, drev ejendomsselskabet efter det oplyste ikke i øvrigt virksomhed med udlejning af sommerhuse. Ejendomsselskabet erhvervede sommerhuset i 2000, og sommerhuset blev først solgt i 2009, efter at Landsskatteretten havde truffet afgørelse i sagen. Sommerhuset blev udlejet gennem G1, men ifølge aftalen med G1 havde ejendomsselskabet - og dermed hovedaktionæren - selv ret til at benytte sommerhuset i et nærmere beskrevet omfang. Det bemærkes herved, at hovedaktionæren efter det anførte måtte sidestilles med ejendomsselskabet, og der var ikke andre i selskabet end ham, der faktisk kunne udnytte retten til egen brug. Ejendomsselskabet tog ikke skridt til anden udnyttelse, og der blev heller ikke givet afkald på retten til egen brug. Der skulle ikke ske nedsættelse for perioder, hvor sommerhuset havde været lukket pga. reparationer.

SKM2013. 417. BR

Sagen vedrørte, om en hovedanpartshaver havde fået stillet et sommerhus til rådighed fra hans selskab. Selskabet havde købt sommerhuset med henblik på at nedrive det og opføre et helårshus, der efterfølgende skulle videresælges med profit. Projektet blev aldrig sat i værk, og selskabet havde i tre år ikke disponeret på anden vis over sommerhuset.

Landsskatteretten havde fundet, at sommerhuset havde været stillet til rådighed for hovedanpartshaveren, hvorfor han skulle beskattes af værdien heraf, jf. den dagældende ligningslov § 16 A, stk. 9. Landsskatteretten havde lagt vægt på, at selskabet ikke havde ejet andre ejendomme og ikke på anden vis havde disponeret over sommerhuset. Hermed skulle selskabet også lejefikseres.

Byretten fandt, at det efter den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 10, jf. § 16, stk. 5, ikke var en forudsætning for beskatning, at hovedanpartshaveren faktisk havde benyttet sommerhuset. Der skulle

foretages en vurdering af sagens omstændigheder for at afgøre, hvorvidt sommerhuset havde været stillet til rådighed for hovedanpartshaverens private brug. Det var i den forbindelse ikke tilstrækkeligt, at selskabet ejede ejendommen.

På baggrund af sagens konkrete omstændigheder fandt retten, at sommerhuset ikke havde været stillet til rådighed for hovedanpartshaverens private brug. Retten lagde vægt på, at sommerhuset var erhvervet med henblik på nedrivning og ikke med henblik på hovedanpartshaverens private brug, samt at erhvervelsen af sommerhuset var sket i selskabets interesse som investeringsobjekt. Dette var underbygget af, at sommerhuset var i meget dårlig stand, og at hovedanpartshaveren faktisk ikke havde gjort brug af sommerhuset.

I SKM2017. 362. BR

Et datterselskab, som var 100 procent ejet af det selskab, som sagsøger var eneanpartshaver og ansat direktør i, ejede et sommerhus. Sommerhuset blev udlejet via et udlejningsbureau, og udlejningsaftalen var underskrevet af eneanpartshaveren personligt. Det fremgik af udlejningsaftalen, at sommerhuset var stillet til disposition for bureauet, og at det var en forudsætning for udlejning, at ejeren også benyttede sommerhuset privat.

Retten fandt, at sommerhuset havde været stillet til rådighed for eneanpartshaveren.

Eneanpartshaver havde ikke afkræftet formodningen for rådighed over et sommerhus tilhørende anpartsselskabet, da en fraskrivelseserklæring i overdragelsesaftalen til ham selv ikke kunne tillægges betydning.

SKM2017. 508. BR

Sagen drejede sig om, hvorvidt et sommerhus tilhørende et anpartsselskab havde stået til rådighed for selskabets eneanpartshaver (sagsøgeren) i indkomstårene 2011-2012.

Selskabet, der drev virksomhed med handel, formidling og investering i fast ejendom, købte sommerhuset i 2011 fra en sparekasse, der lå inde med en pulje af nødlidende ejendomme. Sommerhuset blev overtaget med en udlejningskontrakt for 2011. I umiddelbar forlængelse af købet af sommerhuset, blev sommerhuset sat til salg, og der blev indgået en aftale om udlejning for 2012.

I henhold til udlejningsaftalen for både 2011 og 2012, havde selskabet adgang til at råde over sommerhuset, når dette ikke var udlejet, og i tillæg hertil var der perioder i 2011 og 2012, hvor sommerhuset faktisk var spærret for formidling, og dermed ikke var udlejet.

Retten fandt efter en konkret bevisvurdering, at sommerhuset ikke havde stået til rådighed for eneanpartshaverens private benyttelse i de to indkomstår. Retten lagde herved bl.a. vægt på, at erhvervelsen af sommerhuset skete som led i driften af selskabet, og altså ikke med henblik på at sikre sagsøgerens private brug heraf, samt at sagsøgeren ikke på noget tidspunkt i selskabets ejerperiode havde anvendt sommerhuset til sit eget private formål. Der skulle som følge heraf, ikke ske rådighedsbeskatning i de to indkomstår.

SKM2004. 463. LR

En erhvervslejlighed blev i den konkrete sammenhænge brugt som fritidsbolig. Lejligheden blev normalt brugt erhvervsmæssigt i forbindelse med møder og andre erhvervsmæssige aktiviteter i hovedstadsområdet. Ejeren tilbød medarbejderne i virksomheden at bruge lejligheden til private formål i perioder, hvor den ikke blev benyttet erhvervsmæssigt. Ligningsrådet godkendte, at når de ansatte benyttede lejligheden, skulle den anses som en fritidsbolig og derfor beskattes som personalegode efter LL § 16, stk. 5.

SKM2010. 536. SR

Arbejdsgiveren stillede en lejet fritidsbolig til rådighed for en medarbejder i en tidsbegrænset periode. Boligen blev i forhold til anvendelsen sidestillet med en helårsbolig.

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 5.13.1.1.1 Boliger i almindeligt ansættelsesforhold undtagen tjenesteboliger:

(…)

Boligens faktiske anvendelse

Det er boligens faktiske anvendelse, der afgør, om boligen skal beskattes efter LL § 16, stk. 3, som en helårsbolig eller beskattes som personalegode i form af fritidsbolig efter LL § 16, stk. 5.

I sagen SKM2004. 463. LR blev en erhvervslejlighed i konkrete sammenhænge brugt som fritidsbolig. Lejligheden blev normalt brugt erhvervsmæssigt i forbindelse med møder og andre erhvervsmæssige aktiviteter i hovedstadsområdet. Ejeren tilbød medarbejderne i virksomheden at bruge lejligheden til private formål i perioder, hvor den ikke blev benyttet erhvervsmæssigt. Ligningsrådet godkendte, at når de ansatte benyttede lejligheden, skulle den anses som en fritidsbolig og derfor beskattes som personalegode efter LL § 16, stk. 5.

I SKM2010. 536. SR stillede arbejdsgiveren en lejet fritidsbolig til rådighed for en medarbejder i en tidsbegrænset periode. Boligen blev i forhold til anvendelsen sidestillet med en helårsbolig.

(…)

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 5.16.2.2 Hovedaktionærer mv. og ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform:

(…)

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.

Se også SKM2021. 408. BR, hvor et selskab, som ultimativt var ejet af tre søskende og deres mor (hovedaktionærerne), i 2005 erhvervede en skovejendom og året efter en bygning beliggende på skovejendommen. Bygningen måtte ifølge planlovgivningen alene anvendes som spejderhytte eller til andre formål, der tilgodeser børn og unges friluftsliv. Det var ubestridt, at det derfor ville være ulovligt at anvende ejendommen privat som almindelig fritidsbolig. Retten fandt ikke, at det forhold, at de fire

personer alene lovligt kunne anvende ejendommen som spejderhytte eller til andre formål, der tilgodeser børn og unges friluftsliv, havde den virkning, at de fire personer ikke skulle beskattes af at have fået stillet ejendommen til rådighed.

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.

I SKM2017. 362. BR tillagde byretten ikke en fraskrivelseserklæring betydning, som eneanpartshaveren havde indgået med sig selv, og hvori han havde anført, at sommerhuset skulle udlejes, og at det ikke kunne benyttes af anpartshavere eller disses familiemedlemmer. Af udlejningsaftalens standardbetingelser fremgik det, at det var en forudsætning for udlejning, at ejeren også benyttede sommerhuset privat.

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. 6 (nu § 16 A, 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 - nu LL § 16 A, stk. 5). 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. I SKM2013. 417. BR fandt retten tilsvarende i en konkret sag, at et sommerhus ikke havde været stillet til rådighed for hovedanpartshaverens private brug. Retten lagde vægt på, at sommerhuset var erhvervet med henblik på nedrivning og ikke med henblik på hovedanpartshaverens private brug, samt at erhvervelsen af sommerhuset var sket i selskabets interesse som investeringsobjekt.

Se også SKM2017. 508. BR, hvor retten efter en konkret bevisvurdering fandt, at et sommerhus ikke havde stået til rådighed for en hovedanpartshavers private benyttelse i de to år, hvor selskabet ejede sommerhuset. Retten lagde bl.a. vægt på, at erhvervelsen af sommerhuset skete som led i driften af selskabet og ikke med henblik på at sikre hovedanpartshaverens private brug heraf, samt at hovedanpartshaveren ikke på noget tidspunkt i selskabets ejerperiode havde anvendt sommerhuset til sit eget private formål.

Nedslag ved formodningsreglen

Hvis en hovedaktionær m.fl. bliver beskattet efter formodningsreglen i LL § 16, stk. 5, 2. pkt., har han eller hun mulighed for at få et nedslag i beskatningen, hvis andre råder over sommerhuset i perioder eller hovedaktionæren mv. betaler arbejdsgiveren for rådighed over sommerhuset.

Hvis der er flere ansatte hovedaktionærer m.fl., der råder over samme sommerbolig, kan de få nedslag i beskatningen, hvis andre personer (ansatte og ikke-ansatte) råder over sommerboligen. Det er et krav, at disse personer ikke er nærtstående. Se hertil SKM2017. 205. BR.

Udlejes sommerboligen til andre, eller er den stillet til rådighed for andre ansatte, nedsættes den skattepligtige værdi 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. Nedslaget gives ikke i situationer, hvor flere ansatte hovedaktionærer m.fl. råder over den samme sommerbolig. Det vil sige, at nedslagsreglerne ikke kan benyttes af hovedaktionærer mellem hinanden.

(…)

Spørgsmål 2

*Lovgrundlag*

Ligningslovens § 16, stk. 1

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

(…)

Ligningslovens § 16, stk. 5

(…)

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. januar 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. januar 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. personer. (…) Den skattepligtige værdi efter 1. og 2. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten.

(…)

Ligningslovens § 16, stk. 9

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. januar året før indkomståret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. 1. januar 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.

(…)

Ejendomsskattelovens § 2

§ 2. Ejendomsværdiskat påhviler fysiske personer, der ejer fast ejendom omfattet af § 3, stk. 1, beliggende i Danmark. Ejeren er den, der ejer den faste ejendom i henhold til et autoritativt register.

Stk. 2. Ejendomsværdiskat påhviler endvidere fysiske personer, der er omfattet af kildeskattelovens § 1, og som ejer fast ejendom omfattet af § 3, stk. 2, beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland. Er personen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, omfatter skattepligten kun fast ejendom beliggende i Danmark.

Stk. 3. Skattepligt efter § 1, stk. 1, forudsætter, at ejeren, jf. stk. 1 og 2, har rådighed over ejendommen til beboelse.

Ejendomsskattelovens § 3, stk. 1 og 2

§ 3. Der betales ejendomsværdiskat, jf. § 1, stk. 1, af følgende ejendomme:

1) Ejendomme, der kun indeholder én selvstændig boligenhed.

2) (…)

Stk. 2. Der betales endvidere ejendomsværdiskat af ejendomme som nævnt i stk. 1, nr. 1-5, 9 og 10, der er beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

(…)

Ejendomsskattelovens § 16, stk. 1

§ 16. For ejendomme, der er ejet af to eller flere fysiske personer, og for ejendomme omfattet af § 3, stk. 1, nr. 2, påhviler ejendomsværdiskat ejerne efter de ejerandele, der er registreret i et autoritativt register.

Ejendomsskattelovens § 31, stk. 1

§ 31. Ejendomsværdiskat af ejendomme nævnt i § 3 og grundskyld af ejendomme nævnt i § 3, stk. 1, nr. 3 og 4, og ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 1, der alene er ejet af fysiske personer, opkræves af told- og skatteforvaltningen via forskuds- og årsopgørelsen hos den eller de fysiske personer, der ejer ejendommen i henhold til et autoritativt register.

*Forarbejder*

LFF 2023-04-26 nr. 113 Forslag til Ejendomsskattelov, specielle bemærkninger til § 16:

"(…)Det er i ejendomsværdiskattelovens § 13, 1. pkt., fastsat, at ejer den skattepligtige ejendommen i sameje med andre, betales kun ejendomsværdiskat af den del af ejendommen, som svarer til den skattepligtiges andel af ejendommen. (…)

Det foreslås i stk. 1, at for ejendomme, der er ejet af to eller flere fysiske personer, og for ejendomme omfattet af § 3, stk. 1, nr. 2, påhviler ejendomsværdiskat ejerne efter de ejerandele, der er registreret i et autoritativt register.

Med forslaget vil ejendomsværdiskatten for ejendomme ejet af to eller flere fysiske personer og for ejendomme omfattet af lovforslagets § 3, stk. 1, nr. 2, skulle opgøres, som om hver ejer var eneejer af ejendommen, hvorefter der vil skulle pålægges ejendomsværdiskat af den andel, den pågældende ejer i henhold til et autoritativt register.

(…)

Lovforslagets § 16 er en videreførelse af ejendomsværdiskattelovens § 13 med sproglige ændringer og med den præcisering, at der vil skulle tages udgangspunkt i de ejerandele, der fremgår af et autoritativt register. (...)."

LFF 2023-04-26 nr. 113 Forslag til Ejendomsskattelov, specielle bemærkninger til § 31, stk. 1:

"(…) I et eksempel, hvor en fysisk person er ejendomsværdiskattepligtig af en ejendom, og den fysiske person ejer ejendommen i sameje med en juridisk person, vil det betyde, at den fysiske person vil få opkrævet ejendomsværdiskat via forskuds- og årsopgørelsen og vil få opkrævet grundskyld via skattekontoen (…)"

*Praksis*

SKM2023. 318. SR

En forenings medlemskreds bestod af en række familiemedlemmer, der sammen havde erhvervet et sommerhus i X-land. Skatterådet kunne bekræfte, at spørger var personlig medejer af det x-landske sommerhus. Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at han skal betale ejendomsværdiskat efter sin ejerandel og at han kan fratrække en procentvis andel af renteudgifter til et x-landsk realkreditlån.

SKM2019. 198. SR

Skatterådet bekræftede, at den påtænkte P/S-konstruktion kunne anses for skattemæssigt transparent således, at de enkelte P/S-deltagere løbende skulle betale ejendomsværdiskat på baggrund af ejerskabet og benyttelse af de gennem P/S'et ejede ejendomme svarende til den ejerandel, de har i partnerselskabet.

SKM2007. 491. SR

Skatterådet bekræftede, at ejerforholdet fastlagt ved samejeoverenskomst oprettet i Danmark mellem parterne, vedrørende fast ejendom i Tyrkiet, kan lægges til grund af de danske skattemyndigheder ved beregning af ejendomsværdiskat og indkomstskat i forbindelse med salg af ejendommen. Spørgere ejede en 1/6-del af ejendommen og skulle derfor beskattet af en 1/6-del af ejendomsværdiskatten.

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. H. 4.2.2 om hvem der skal betale ejendomsværdiskat:

(…)

Hovedregel

Ejere af ejendomme, hvor ejeren har egen bolig, skal betale ejendomsværdiskat.

Ved ejeren forstås den fysiske person, der ejer ejendommen i henhold til et autoritativt register.

Ved et autoritativt register forstås den datakilde, som Skatteforvaltningen til enhver tid anvender til at identificere ejerskifter m.v. Autoritative registre er administreret af en offentlig myndighed eller på vegne af den offentlige myndighed. Det kan bl.a. være CPR, CVR og Ejerfortegnelsen.

Ejerfortegnelsen opdateres af kommunerne og indeholder oplysninger om de faktiske ejere, dvs. primært tinglyste ejere, men også andre, hvis ejerforholdet ikke er tinglyst.

For transparente selskaber, såsom I/S'er eller P/S'er, som er noteret som ejer af en ejendom, vil det være de fysiske ejere af det transparente selskab, der pålægges ejendomsværdiskat.

Ejendomskatteloven forudsætter, at ejeren selv bor i ejendommen, eller at ejeren har rådighed over ejendommen. Derfor er det kun fysiske personer, der betaler ejendomsværdiskat.

Er ejendommen ejet i sameje, påhviler ejendomsværdiskatten ejerne af ejendommen efter de ejerandele, der er registreret i et autoritativt register. Se dog afsnit C. H. 4.2.5.3 om ejendomme med særlige forhold.

(…)