



Værdiansættelse fri bolig direktør

Dokumentets dato 27 apr 2010

Dato for offentliggørelse 17 maj 2010 14:31

SKM-nummer SKM2010.328.SR

Myndighed Skatterådet

Sagsnummer 09-204226

Dokumenttype Bindende svar

Overordnede emner Skat

Emneord Direktør, fri bolig, lejet bolig

Resumé Skatterådet kunne bekræfte, at værdiansættelsen af fri bolig for en ansat direktør skal ske efter ligningsloven § 16, stk. 3. Det er Skatterådets opfattelse, at værdien ansættes til arbejdsgivers betaling for boligen + forbrug, uanset om direktøren har væsentlig indflydelse på sin egen aflønningsform eller ikke, da arbejdsgiver lejer boligen af en uafhængig part, og der således foreligger en markedspris.

Reference(r) Ligningsloven § 16, stk. 3.

Henvisning Ligningsvejledningen 2010-1 **A.B.1.9.5**

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Direktøren ikke har væsentlig indflydelse på sin egen aflønningsform, jf. ligningsloven § 16, stk. 7-9, og således skal beskattes efter ligningsloven § 16, stk. 3?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at beskatningen skal ske efter ligningsloven § 16, stk. 3 med SKATs vejledende satser, jf. ligningsvejledningen afsnit A.B.1.9.5, dvs. med udgangspunkt i en årlig beskatning på 34.715 kr.?

SKATs indstilling

1. Ja, se dog begrundelse
2. Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Arbejdsgiver har ansat en direktør. Med henblik på at sikre, at direktøren kan varetage sit arbejde har arbejdsgiver indgået en tidsbegrænset lejekontrakt om leje af bolig til direktøren til brug indtil direktøren har fundet egen bolig. Lejekontrakten var vedlagt anmodningen og vedrører en begrænset periode.

Boligens areal er 112 m². Der er ikke knyttet separat have til boligen. Boligen er registreret som et fritidshus, der kan bebos hele året. Opvarmningen sker ved el.

Lejemålet stilles vederlagsfrit til rådighed for Direktøren, hvilket dog ikke fremgår af

direktørkontrakten, idet arbejdsgiver ikke permanent ønsker at stille en fri bolig til rådighed for direktøren. Den midlertidige fribolig er separat aftalt med virksomhedens bestyrelse, der pr. kulance har tilbudt at stille boligen til rådighed for direktøren for at sikre, at direktøren kan fungere optimalt indtil han finder egen bolig.

Det er bestyrelsen, der har fastsat Direktørens løn, og Direktøren er ikke i stand til at vælge bolig som en del af lønnen.

Bestyrelsen består af 7 personer, heraf 2 medarbejdervalgt. Direktionen består af Direktøren. Det er oplyst, at direktionens løn er sædvanlig i forhold til branchen.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Der er tale om en administrerende direktør, men det er vores opfattelse, at direktøren i den konkrete situation ikke har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, jf. ligningslovens § 16, stk. 9.

Som det fremgår af ligningsvejledningen 2009, A.B. 1.9.5, s. 183, er en direktørtitel ikke i sig selv nok til at være omfattet af personkredsen i ligningslovens § 16, stk. 9.

Direktøren har ingen ejerandel i virksomheden, og direktørens lønforhold er fuldstændig underlagt bestyrelsen, som Direktøren ikke er en del af.

Samtidig har Direktøren pligt til at forelægge alle spørgsmål af usædvanlig art eller af stor betydning for bestyrelsen, hvilket indebærer, at sådanne dispositioner som udgangspunkt ikke kan ske uden bestyrelsens bemyndigelse.

Bestyrelsen har intet ønske om at stille en fri bolig til rådighed for Direktøren ud over midlertidig.

Det skal yderligere bemærkes, at den midlertidige fribolig ikke på nogen måde er luksusbetonet.

Det er således vores opfattelse, at Direktøren i den konkrete situation kan sammenlignes med direktøren i TfS 2009, 213 (**SKM2008.1039.LSR**), hvor direktøren ikke blev anset for at være omfattet af personkredsen i ligningslovens § 16, stk. 9.

Det er rådgiver opfattelse, at der kun kan svares Ja til spørgsmål 1, hvis Direktøren ikke anses for at være omfattet af personkredsen i ligningslovens § 16, stk. 9.

Der henvises til at cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 kun vedrører beskatning

af "hovedaktionærer m.fl.", dvs. den persongruppe, der har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Det fremgår af indledningen til cirkulæret.

Da vi har at gøre med en person, der ikke har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, finder cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 således ikke anvendelse, uanset at boligen er lejet af arbejdsgiver.

Personer, der ikke har væsentlig indflydelse på egen aflønning, er derimod omfattet af SKATs vejledende satser. Dette fremgår direkte af Ligningsvejledningen 2009 A.B.1.9.5, hvorfra følgende skal citeres:

"Ansatte skal kun beskattes, hvis der betales en leje, der ligger under de anviste satser, jf. nedenstående skema. Efter anvisningen skal beskatning ske af differencen mellem den således fastsatte værdi og den faktisk betalte husleje".

"Enhver - bortset fra direktører og andre med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform - kan støtte ret på anvisningens skematiserede satser".

Det er intet steds i ligningsvejledningen anført, at de skematiserede satser ikke skulle finde anvendelse på en bolig, der er lejet af arbejdsgiveren.

Der henvises til TfS 2000, 386H, hvor Højesteret nåede til den konklusion, at en skatteyder var berettiget til at anvende statens satser, selvom dette indebar et skattepligtigt beløb, der var lavere end den leje, som arbejdsgiveren betalte for friboligen.

Vi skal ligeledes henvise til TfS 2001, 657, hvoraf det fremgår, at en beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 3 automatisk er ensbetydende med beskatning efter de skematiserede regler. Told- og Skattestyrelsens indstilling, som blev fulgt af Ligningsrådet, var formuleret således: "Det indstilles, at spørger efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse er ansat i selskabet på almindelige vilkår, og derfor skal beskattes efter den almindelige regel i ligningslovens § 16, stk. 3, som er udmøntet i skematisk leje i TSS-cirkulære 2000-41".

De vejledende satser for beskatning af fri bolig fremgår af Ligningsvejledningen 2009, A.B.1.9.5.

Under satser for beskatning af helårsbolig er det vores opfattelse, at beskatningen bør ske efter reglerne om "anden bolig", da ferieboligen uden separat have næppe kan kategoriseres som et enfamilieshus.

Da boligen er beliggende i en kategori c) kommune, og bruttoarealet for boligen er 112 m², udgør den årlige beskatning 34.715 kr. med tillæg for forbrugsafgifter betalt af arbejdsgiver.

SKATs indstilling og begrundelse

Lovgrundlag

Ifølge statsskatteloven § 4 (nr. 149 af 10. april 1922) udgøres den skattepligtige indkomst af den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, ..

Af ligningsloven (lovbekendtgørelse nr. 176 af 11. marts 2009) § 16, stk. 3 fremgår, at den skattepligtige værdi af (personale)goder ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-13, skal fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve godet i almindelig fri handel...

Af stk. 7 om helårsbolig stillet til rådighed fremgår, at hvis det af hensyn til udførelsen af arbejdet skønnes nødvendigt at den ansatte har pligt til at bo i boligen under ansættelsen og til at fraflytte ved ansættelsens ophør, herunder i forbindelse med forflyttelse (tjenestebolig) vil den skattepligtige værdi nedsættes.

Ligeledes vil der ske nedsættelse af værdien, hvis den ansatte har pligt til at fraflytte ved ansættelsens ophør, men ikke pligt til at bo under ansættelsen (lejebolig), jf. stk. 8.

Ifølge stk. 9 gælder stk. 7 og 8 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 boliger ejet af virksomheden vil beskatning ske ud fra ejendommens værdi.

Praksis

Ansatte, der har hel eller delvis fri helårsbolig til rådighed, beskattes af værdien efter ligningsloven § 16. Værdiansættelse sker, jf. stk. 3, ud fra boligens markedsleje, dog således at der ved værdiansættelsen tages hensyn til en eventuel bopæls- og/eller fraflytningspligt, jf.

ligningsloven § 16, stk. 7-8. Hovedaktionærer/-anpartshavere, direktører og andre ansatte med bestemmende indflydelse på egen aflønningsform beskattes efter særlige regler jf. ligningsloven § 16, stk. 9. Reglerne finder anvendelse på helårsboliger, uanset om boligerne er beliggende her i landet eller i udlandet.

Det er den faktiske anvendelse af boligen, der er afgørende for, om beskatningen sker efter reglerne om helårs-/sommerbolig.

I **SKM2008.958.SKAT** har SKAT vedtaget en anvisning om, hvad told- og skatteforvaltningen skal forstå ved markedslejen for 2009, for 2010 fremgår satserne af **SKM2009.771.SKAT**.

Af begge fremgår i pkt. 1, at "Personalegoder, der er skattepligtige i henhold til ligningslovens § 16, værdiansættes skattemæssigt som udgangspunkt til markedsværdien."

Og om værdi af fri helårsbolig i pkt. 4: "Ansatte, der har hel eller delvis fri helårsbolig til rådighed, beskattes, såfremt der betales en leje, der ligger under den faktiske markedsleje eller under den skematiske markedsleje for 2009, som fremgår af bilag 1 og 2.

Ansatte skal kun beskattes, hvis der betales en leje, der ligger under de anviste satser. Efter anvisningen skal beskatning ske af differencen mellem den således fastsatte værdi og den faktisk betalte husleje... Hvis arbejdsgiveren mv. udover den fri bolig også betaler for udgifter, der normalt afholdes af lejer, fx el, varme mv., skal betalingen herfor beskattes."

Ved lov nr. 459 af 31. maj 2000 blev der med virkning fra og med 2001 indført ændringer beskatningen af direktører eller andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform (herefter benævnt hovedaktionær m.fl.), der modtager personalegoder eller udbytte i form af bl.a. fri helårsbolig.

De ændrede regler for beskatningen af fri helårsbolig finder kun anvendelse på en bestemt personkreds nemlig "en ansat direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform".

Ved afgrænsningen af den omfattede personkreds er valgt samme afgrænsning som i den hidtil gældende bestemmelse i ligningsloven § 16, stk. 9. Afgørelsen af hvilke personer, der er omfattet af udtrykket "en ansat, der er direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønning" beror på en konkret skønsmæssig vurdering af samtlige forhold i ansættelsesforholdet.

Ud over at der skal være tale om en ansat hovedaktionær m.fl., der får stillet en helårsbolig til rådighed, forudsætter anvendelsen af den skematiske værdiansættelsesregel, at arbejdsgiveren ejer den bolig, som stilles til rådighed for den ansatte hovedaktionær m.fl. I de tilfælde, hvor arbejdsgiveren lejer en bolig af en tredjemand og stiller den til rådighed for en ansat hovedaktionær m.fl., er der en markedsleje at beskatte den ansatte ud fra. Størrelsen af lejen skal svare til, hvad der kunne være opnået, hvis lejen var fastsat mellem uafhængige parter - en »armslængde pris« for lejemålet. Er udlejer en uafhængig tredjemand, anses lejemålet som udgangspunkt at være fastsat til markedslejen. I disse tilfælde finder hovedreglen i ligningsloven § 16, stk. 3, anvendelse - dvs. den ansatte hovedaktionær beskattes af markedslejen, dette var eksempelvis tilfældet i **SKM2006.506.ØLR**.

Det fremgår af cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 pkt. 3.4.1 om anvendelsesområdet:

"Ud over at der skal være tale om en ansat hovedaktionær m.fl., der får stillet en helårsbolig til rådighed, forudsætter anvendelsen af den skematiske værdiansættelsesregel, at arbejdsgiveren ejer den bolig, som stilles til rådighed for den ansatte hovedaktionær m.fl.

I de tilfælde, hvor arbejdsgiveren lejer en bolig af en tredjemand og stiller den til rådighed for en ansat hovedaktionær m.fl., er der en markedsleje at beskatte den ansatte ud fra. Størrelsen af lejen skal svare til, hvad der kunne være opnået, hvis lejen var fastsat mellem uafhængige

parter - en »armslængde pris« for lejemålet. Er udlejer en uafhængig tredjemand, anses lejemålet som udgangspunkt at være fastsat til markedslejen. I disse tilfælde finder hovedreglen i ligningslovens § 16, stk. 3, anvendelse - dvs. den ansatte hovedaktionær beskattes af markedslejen.

Ligningsloven § 16, stk. 3 blev indsat ved lov nr. 483 af 30. juni 1993. Af bemærkninger til lovforslaget fremgår at "Lovforslaget har til formål dels at skærpe beskatningen af personalegoder, dels at styrke den skattemæssige kontrol med beskatningen heraf.

I overensstemmelse med Personskatteudvalgets anbefaling stilles der forslag om, at personalegoder skattemæssigt værdiansættes til markedsværdien af godet modsat i dag, hvor værdiansættelsen i praksis ofte foretages på grundlag af en bedømmelse af godets værdi for netop den pågældende modtager."

Ved lov nr. 216 af 29. marts 1995 blev bestemmelsen ændret for så vidt angår ansattes tjenesteboliger (bopælspligt) og lejeboliger (ikke bopælspligt men kun fraflytningspligt ved ansættelsesophør). Af de almindelige bemærkninger fremgår, at ved indsættelsen af ligningslovens § 16 var en ny bestemmelse, hvorefter personalegoder skulle ansættes til markedsværdi. Om helårsboliger er anført, at "For så vidt angår helårsboliger, der stilles til rådighed for ansatte blev der ikke indført særlige regler. Rådigheden over disse helårsboliger værdiansættes således efter den generelle bestemmelse for personalegoder, dvs. ud fra boligernes markedsleje."

I Højesterets dom, gengivet i TfS 2000.386H (U200.1385H) bemærker Højesteret: "For indkomståret 1992, som denne sag vedrører, var den skattemæssige behandling af værdien af fri bolig reguleret af statsskattelovens § 4 og den i tilknytning hertil udviklede praksis, jf. Ligningsvejledningen 1992. Efter denne praksis kunne også privat ansatte, herunder privat ansatte overordnede funktionærer, som udgangspunkt anvende statens satser for brug af tjeneste- eller lejeboliger som vejledende for skønnet over værdien af fri bolig. I ganske særlige tilfælde - hvor den privat ansattes ansættelsesvilkår ikke kunne ligestilles med ansættelsesvilkår for ansatte i den offentlige sektor - havde de pågældende imidlertid efter den dagældende praksis ikke krav på at få værdien af boligen fastsat på grundlag af statens satser."

Ligningsrådet har i afgørelse gengivet i TfS 2001.657LR (**SKM2001.219.LR**) bekræftet af en lønmodtager kunne anvende reglerne om skematisk markedsleje i TSS-cirkulære 2000-41, jf. ligningslovens § 16, stk. 3, hvis han tog imod sin arbejdsgivers tilbud om at stille hel eller delvis fribolig til rådighed. Af de faktiske forhold fremgår, at spørgeren sad i bestyrelsen og ejede 10 % af aktiekapitalen. Der er ikke oplysninger om boligen ejes eller lejes af arbejdsgiver.

Begrundelse

Ad. spørgsmål 1.

Der spørges om det kan bekræftes, at Direktøren ikke har væsentlig indflydelse på sin egen aflønningsform, jf. ligningsloven § 16, stk. 7-9 og at han således skal beskattes efter ligningsloven § 16, stk. 3.

Ud fra det oplyste om boligen er det SKATs vurdering, at den i forhold til anvendelsen må sidestilles med en helårsbolig.

Som det fremgår af cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 pkt. 3.4.1, at hvis udlejer er en uafhængig tredjemand, anses lejemålet som udgangspunkt at være fastsat til markedslejen. I disse tilfælde finder hovedreglen i ligningslovens § 16, stk. 3, anvendelse - dvs. den ansatte hovedaktionær beskattes af markedslejen.

Værdiansættelsen af den frie bolig vil derfor skulle ske efter ligningsloven § 16, stk. 3 uanset om Direktøren har indflydelse på egen aflønning eller ej, da arbejdsgiver lejer boligen af tredjemand.

Det er SKATs opfattelse, at **SKM2008.958.SKAT** og **SKM2009.771.SKAT** skal forstås således, at de skematiske regler alene finder anvendelse, når der ikke er en markedsleje, dvs. hvis arbejdsgiveren ejer boligen eller lejer den af interesseforbundne parter. I nærværende sag, er der ikke tvivl om, at boligen lejes til markedsprisen, da lejemålet er mellem uafhængige parter. Denne værdiansættelse finder SKAT også er i overensstemmelse med bemærkninger til hhv. lov nr. 483 af 30. juni 1993, der indførte ligningsloven § 16 og bemærkninger til lov nr. 216 af 29. marts 1995, der indførte nedslag for tjeneste- og lejeboliger.

Vedrørende Højesterets dom, gengivet i TfS 2000.386H skal SKAT bemærke, at som det fremgår af Højesterets bemærkninger, vedrører den praksis, der var gældende inden indførelsen af ligningsloven § 16, og vedrørende Ligningsrådets afgørelse gengivet i TfS 2001.657LR, er der ingen oplysninger om, hvorvidt arbejdsgiver ejer eller lejer boligen.

SKAT indstiller derfor at spørgsmål 1 besvares Ja, men uden at have taget stilling til, om Direktøren har bestemmende indflydelse på egen aflønning.

Ad. spørgsmål 2.

Der spørges om værdiansættelsen af den fri bolig skal ske efter de skematiske regler, jf. ligningsloven § 16, stk. 7 og 8.

Fri bolig indgår ikke i ansættelsen, jf. ansættelseskontrakten og det oplyste.

Arbejdsgiver lejer boligen til Direktøren af tredjemand, og værdiansættelsen vil derfor ske ud fra den faktiske betalte leje, jf. ligningsloven § 16, stk. 3 og cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 pkt. 3.4.1. Ud over lejen vil der også ske beskatning af forbrugsafgifter betalt af arbejdsgiver.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmål 2 besvares Nej.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.