

Udskriftsdato: 31. december 2025

**KEN nr 10203 af 04/11/2008 (Gældende)**

## **Landsskatteretskendelse vedr. beskatning af værdi af fri bolig – bindende svar (SKM2007.299.SR)**

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.  
Landsskatteretten, j. nr. 07-02018

# Landsskatteretskendelse vedr. beskatning af værdi af fri bolig – bindende svar (SKM2007.299.SR)

## Resumé

En direktør i et selskab ansås på baggrund af ansættelsesvilkårene ikke for at være omfattet af personkredsen i ligningslovens § 16, stk. 9, om medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform.

Klagen vedrører bindende svar om beskatning af værdi af fri bolig. Klager er anset for at have bestemmende indflydelse på egen aflønning.

## *Landsskatterettens afgørelse*

### Spørgsmål 1.

Vil klager i sin egenskab af direktør for G1 A/S være omfattet af personkredsen i ligningslovens § 16, stk. 9, om medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform?

SKAT har svaret Ja til spørgsmålet.

Landsskatteretten svarer Nej til spørgsmålet.

### Spørgsmål 2

Vil det ændre besvarelsen af spørgsmål 1, såfremt klager kan vælge ikke at få den frie bolig stillet til rådighed og i stedet få et tillæg til sin kontante løn?

SKAT har svaret Nej til spørgsmålet.

Da Landsskatteretten har svaret Nej på spørgsmål 1, anser Retten spørgsmålet for bortfaldet.

### Spørgsmål 3

Såfremt der svares nej til spørgsmål 1, kan klager så anvende reglerne om skematisk markeds-leje i SKAT-meddelelse af 19. december 2005 om personalegoder, hvis han tager imod sin arbejdsgivers tilbud om fri bolig til rådighed?

Landsskatteretten svarer Ja til spørgsmål 3.

## *Sagens oplysninger*

Klager blev den 1. maj 2006 udstationeret fra G2 AB for at tiltræde jobbet som administrerende direktør for G1 A/S (herefter benævnt selskabet).

Selskabet blev etableret i 2006 og er et helejet datterselskab af G3, der er ejet af den norske stat. Klager er ikke medlem af bestyrelsen i selskabet, hverken i Danmark, Sverige eller Norge. Hverken klager eller hans familie ejer aktier i nogle af selskaberne.

Af ansættelseskontrakten fremgår, at klager ansættes som administrerende direktør i Danmark fra 1. maj 2006. Grundlønnen udgør 2.000.000 N.kr., samt bonus, der maksimalt kan udgøre op til 2 måneders løn. Hertil kommer pension på 15% af lønnen. Af ansættelseskontrakten fremgår, at klager kan få stillet bil til rådighed, hvis det ønskes, og at selskabet stiller bolig til rådighed i Y, Danmark.

Ifølge lejekontrakten udgør boligen en 3-værelses møbleret lejlighed. Den månedlige leje udgør 14.500 kr. Lejemålet er indgået pr. 18. april 2006. Klager har oplyst, at han i begyndelsen af sit ansættelsesforhold boede på hotel.

Det er oplyst, at klagers løn, herunder personalegoder, forhandles en gang årligt med bestyrelsen for G1 A/S. Lønforhandlingen foregår på samme måde som for enhver anden funktionær i selskabet. Lønnen fastsættes ud fra G3's retningslinjer.

Forretningsordenen for direktionen i G1 A/S er fremlagt, ligesom dokumentation for strukturen i koncernen. Af det indsendte materiale fremgår, at ledelsesgruppen har fået en løn stigning fra 2006-2007 på ca. 10 %. Klager har oplyst, at han ikke har fået lønstigning de år han har været i Danmark, og i øvrigt ikke i de sidste 4 år.

Før klager kom til Danmark var hans løn delvist bonusbaseret, hvilket ikke er tilfældet i Danmark. En stor del af hans job består af rapportering »op ad« i koncernen. Der afholdes styrelsesmøder, månedlige business review møder, samt rapporteringer til den overordnede bestyrelse i G3, og til koncernledelsen hver måned. Den 21. i måneden afleveres prognoser for den kommende periode. Såfremt der er afvigelser, rapporteres til G5 og G3. På grundlag af ovennævnte rapporteringer udstikkes retningslinjer ned i koncernen.

Klager har ikke kompetence til at udtale sig om finansielle resultater, da disse først kommunikeres af den øverste ledelse i Norge: Hvis der er behov for kommunikation lokalt, skal informationen forudgående godkendes af G3. Det samme gør sig gældende indenfor PR samt for regulatorisk og politisk arbejde. Store kunder styres fra G3, og klager har ikke selvstændighed indflydelse herpå.

Klager har ikke kompetence til selv at ansætte og afskedige medarbejdere uden forudgående konsultation med bestyrelsen eller bestyrelsesformanden. Klager fastlægger generelt personalets løn og ansættelsesforhold, dog forelægges de formanden i bestyrelsen til godkendelse. Det forhold, at klager ikke selv kan tegne selskabet, giver praktiske problemer i det daglige. Han skal i en lang række forhold have bestyrelsens tilladelse, før en påtænkt disposition foretages.

Til brug for sagens behandling i Landsskatteretten er advokat LJ, af klager, anmodet om en retlig vurdering af klagers ansættelsesvilkår. Efter gennemgang af ansættelseskontrakten har advokaten konkluderet:

»Sammenfattende om ansættelseskontakten kan det siges, at klagers kontrakt mangler »de sædvanlige karakteristika« for en direktørkontrakt. I en sædvanlig direktørkontrakt har direktøren stor indflydelse på sine økonomiske forhold, da direktørkontraktens samlede lønpakke er opdelt på flere poster, f.eks. fast løn, aktieløn, frynsegoder, fritstilling i opsigelsesperiode samt særlige økonomiske fordele i perioden efter opsigelsen i form af fratrædelsesgodtgørelse samt en vis beskyttelse af direktørens efterladte i tilfælde af død. Klagers kontrakt mangler fuldstændigt disse karakteristika, hvilket er meget usædvanligt. I virksomheder med blot 40-50 ansatte vil det også være usædvanligt, hvis virksomhedens direktør ikke har større indflydelse på sammensætning af sine lønforhold. Kontrakten ligner i det hele i højere grad en lederkontrakt.«

Efter gennemgang af selskabets forretningsorden for bestyrelse og direktion, udskrift fra Erhvervs- og selskabsstyrelsen samt oplysninger om selskabets daglige drift, har advokaten konkluderet følgende:

»Det er min vurdering, at klager, efter en samlet vurdering ikke juridisk set kan anses for værende direktør, idet jeg lægger særligt vægt på følgende forhold:

- Ansættelseskontrakten mangler de sædvanlige karakteristika fra en direktørkontrakt, jf. punkt 2.4 ovenfor.
- Klagers almindelige ret til at ansætte og afskedige medarbejdere er indskrænket.
- Klager stort set ikke har indflydelse på egne lønforhold, hverken i det løbende ansættelsesforhold eller i anledning af ansættelsesforholdets ophør.
- Klager tidligere har haft en lønmodtagerbeskyttet stilling i koncernen og hans tiltrædelse som direktør ikke medførte en væsentlig forbedring eller ændring af hans løn- og ansættelsesvilkår.
- Klagers anmeldelse som direktør hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen alene skyldes selskabs-retlige forhold og ikke er udtryk for realiteter i ledelsen af selskabet.

- Der ikke reelt foregår bestyrelsesarbejde i selskabet, da den egentlige rapportering sker op i koncernen.
- Klager månedligt skal foretage omfattende rapportering i koncernen.
- Det danske datterselskab reelt behandles som en afdeling i koncernen, hvorfor klager også betragtes som en afdelingsleder, der ikke har det fornødne selvstændige ansvar og råderum, der karakteriserer en direktør.
- Beslutningerne i selskabet i realiteten er henlagt til klagers overordnede i moderselskabet som følge af det danske selskabs internationale koncerntilknytning
- Klager kan ikke tegne selskabet alene.
- Klager skal have godkendt sine rejsebilag.
- Klager indtager en tjenestestilling og derfor juridisk set ikke er direktør - bortset fra hans formelle anmeldelse hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.«

### *Skatterådets afgørelse*

#### Spørgsmål 1

Klager tilhører den persongruppe, der har bestemmende indflydelse på egen aflønningsform og er dermed omfattet af ligningslovens § 16 stk. 9.

Om en ansat er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9 beror på en konkret skønsmæssig vurdering af samtlige forhold i ansættelsesforholdet. Ved denne vurdering er det ikke nok til at blive omfattet af den pågældende persongruppe, at der er tale om en direktør, idet en direktør-titel dækker over mange forskellige ansættelsesforhold. Klager er ansat som øverste direktør i G1 A/S, hvilket i sig selv giver stor indflydelse. Som udgangspunkt er den øverste direktør altid omfattet af personkredsen. Der er ikke oplysninger om forhold, der tyder på, at dette synspunkt skal fraviges her.

Størrelsen af klagers løn og diverse andre goder tyder også på, at han har stor indflydelse i selskabet. Forspørger har anført at klager ikke har indflydelse på, om han skal have boligen stilet til rådighed eller ej, men det fremgår af spørgsmål 2, at man overvejer at give klager denne mulighed. Det viser, at det ikke er udelukket, at klager kan forhandle sig frem til dette resultat, hvorfor det ligeledes konkret her taler for, at han må anses for at have bestemmende indflydelse på egen aflønningsform.

Det forhold, at klager ikke selv frit kan bestemme løn og ansættelsesforhold, har ikke en afgørende betydning. Her er henvist til Østre Landsrets argumentation herom i afgørelsen af den 10. august 2006, offentliggjort i SKM2006.506.ØLR, nu SKM2007.713.HR. (www.skat.dk).

Det er bemærket, at der ikke findes offentliggjorte afgørelser, hvor den øverste direktør i et selskab ikke er blevet anset for at have en væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der er desuden henvist til Ligningsrådets afgørelse af den 18. september 2001, SKM2001.424.LR, Landsskatterettens afgørelse af den 25. maj 2005, SKM2005.527.LSR, og Ligningsrådets afgørelse af den 19. marts 2002.

#### Spørgsmål 2

Det gør ingen forskel, hvis klager får mulighed for at afstå fra at bo i lejligheden, mod at få en større løn. Det forhold at selskabet har besluttet, at klager skal bo i lejligheden har ikke nogen selvstændig betydning for, hvorvidt han er omfattet af personkredsen i ligningslovens § 16, stk. 9, da han har mulighed for at forhandle dette spørgsmål. Der er henvist til Østre Landsrets afgørelse af den 10. august 2006, SKM2006.506.ØLR, nu SKM2007.713.HR (www.skat.dk).

#### Spørgsmål 3

Spørgsmålet bortfalder, som følge af at der svares ja til spørgsmål 1.

### *Klagerens påstand og argumenter*

#### Spørgsmål 1

Klager fremsætter påstand om, at han ikke har bestemmende indflydelse på egen aflønning og derfor ikke omfattes af ligningslovens § 16, stk. 9.

Til støtte for påstanden gøres gældende, at klager er ansat på samme vilkår som de øvrige funktionærer, og at han ikke har væsentlig indflydelse på sin egen aflønning. Driften af selskabet varetages af klager, imens løn og goder fastsættes af bestyrelsen for selskabet i overensstemmelse med G3's retningslinjer. Lønnen forhandles en gang årligt, som for enhver anden funktionær i selskabet.

Den frie bolig er en del af den samlede udstationeringspakke, som indeholder både løn, goder samt øvrige vilkår i forbindelse med udstationeringen til Danmark. Det er nødvendigt for klager at have en bopæl i Y, hvor han kan opholde sig i forbindelse med udførelse af hans arbejde i Y.

At klager får stillet fri bolig til rådighed er en del af den samlede udstationeringspakke. Alternativet ville være at selskabet skulle betale for hotelophold. En udgift der ville være væsentlig større for selskabet. Selskabet er i henhold til ansættelseskontrakten forpligtet til at stille overnatningsmulighed til rådighed for klager i forbindelse med hans arbejde i Y.

Størrelsen af lønnen og goderne kan ikke tillægges betydning for, om klager har væsentlig indflydelse eller ej. Størrelsen på lønnen, ca. 2 mio. kr. og goderne, herunder fri bolig, 174.000 kr., er ikke ualmindelig for en administrerende direktør i et selskab med ca. 420-430 ansatte. Virksomheden er vokset eksplosivt siden opstarten i foråret 2006. Ambitionen er at vokse yderligere, således at der inden for en overskuelig fremtid er et par tusinde ansatte i selskabet i Danmark. At en høj løn skulle indikere en væsentlig indflydelse i selskabet vil kun være tilfældet, såfremt lønnen ikke står i et rimeligt forhold til ansvaret for driften, samt den ydede arbejdsindsats. Dette er på ingen måde tilfældet i denne sag. Det er ikke korrekt, at en administrerende direktør altid er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9.

At dette skulle være tilfældet fremgår hverken af lovens ordlyd eller cirkulæret. Dette beror på en konkret vurdering.

Til støtte for påstanden har repræsentanten henvist til 2 ikke-offentliggjorte kendelser fra Landsskatteretten. Dette er i afgørelse af den 16. april 2004, PB (2-1-1905-0374) og i afgørelse af den 6. november 2007, AM (2-7-1905-0492). Begge sager er anset for sammenlignelige med klagers sag. I den førstnævnte sag, var PB direktørbeføjelser indskrænket. Selskabet var familieejet og alle væsentlige beslutninger blev truffet på generalforsamlingen. Direktøren havde en funktionærmæssig stilling.

I sagen vedrørende AM er bl.a. følgende forhold sammenlignelige med klagers sag,

- Direktøren har indskrænket rådighed i forholdet til den administrerende direktør i koncernen og bestyrelsen.
- Titlen er hovedsageligt begrundet i de selskabsretslige regler i Danmark.
- Klager kan ikke tegne selskabet alene, men kun sammen med bestyrelsesformanden.
- Klagers kompetence er detailstyret.
- Klagers løn fastsættes på samme måde som andre funktionærer i virksomheden
- Eventuelle tilbud om personalegoder, herunder fri bolig, kan ikke konverteres til kontanter.

Klager kan ikke ansætte og afskedige medarbejdere uden bestyrelsens bemyndigelse. Han har ingen kompetencer til at godkende udgiftsbilag mv., og er underlagt en streng rapporterings-pligt. Klagers job har karakter af et afdelingslederjob, hvilket også var tilfældet med AM. I øvrigt er bemærket, at et Skattecenter også har afgjort en sag, der ligner klagers. I øvrigt er henvist til redegørelse udarbejdet af advokat LJ, der i det hele støtter klagerens påstand.

## Spørgsmål 2

I henhold til cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001 om fri bil og hovedaktionærer med fleres personalegoder og udbytte er det alene »en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform«, der er omfattet af de skærpede regler i ligningslovens § 16, stk. 9.

Med henvisning til pkt. 3.1. i cirkulære nr. 1. af 2. januar 2001 er anført, at en direktørtitel i sig selv ikke er nok til, at medarbejderen er at anse for omfattet af personkredsen i ligningslovens § 16, stk. 9.

Væsentlig betyder ifølge DanskOrdbogen, 1. udgave: Betydelig, betydningsfuld, central, epokegørende, essentiel, fundamental, substantiel, vigtig, vital. I denne forbindelse bemærkes det, at de faktiske forhold i nærværende sag er, at klager, som led i udstationeringen til Danmark, fik tilbudt en fri bolig i Y for at bo i nærheden af arbejdspladsen. Klager kan efter udstationeringsaftalens ordlyd ikke vælge at konvertere fribolig til kontanter i stedet. SKAT nævner i indstillingen, at man overvejer at give klager denne mulighed for konvertering til løn. I denne forbindelse fastholdes, at det ikke er muligt at konvertere friboligen til kontanter, og SKAT ikke kan ændre de faktiske forhold på grund af det stillede spørgsmål 2.

Med henvisning til cirkulæret skal igen påpeges, at en ansat ikke bliver omfattet af bestemmelsen alene ved, at den ansatte kan vælge at få en del af sin løn udbetalt i naturalier. Der er ikke tale om, at der er en væsentlig indflydelse, når et gode kan konverteres til en forud fastsat kontantløn.

Idet den samlede lønpakke består af flere elementer, vil væsentlig indflydelse først indtræffe, når lønmodtageren selv kan vælge sammensætningen af lønpakken, herunder hvilke elementer der skal indgå. For at være omfattet af personkredsen kræves det, at medarbejderen har væsentlig indflydelse, herunder har en vis indflydelsesrig position i selskabet samt væsentlig indflydelse på ledelsen af selskabet. Det kan derfor konkluderes, at der ikke er tale om væsentlig indflydelse, såfremt en fri bolig kan konverteres til en forud fastsat kontantløn.

### Spørgsmål 3

Under hensyntagen til at klager ikke er at anse for omfattet af personkredsen i ligningslovens § 16, stk. 9, må klager være at anse for en almindelig ansat. Som følge heraf skal den skatte-pligtige værdi af den fri bolig fastsættes med udgangspunkt i SKAT-meddelelse af 19. december 2005 om personalegoder.

### *Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse*

Værdi af helt eller delvis fri bolig er skattepligtig. Dette fremgår af statsskattelovens § 4, litra b, 1. punktum. Værdien af boligen ansættes til markedsværdien. Dette fremgår af ligningslovens § 16, stk. 3.

Med hensyn til ansatte der er direktører eller andre medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, gælder dog, at den skattepligtige værdi fastsættes i overensstemmelse med reglerne i ligningslovens § 16, stk. 9.

Ifølge bestemmelsens ordlyd er klager som udgangspunkt anset for at være omfattet af bestemmelsen. Men efter en konkret vurdering anser Retten ikke klager for at have bestemmelse på egen aflønning og dermed ikke for omfattet af reglen i ligningslovens § 16, stk. 9.

Ved afgørelsen er lagt vægt på de foreliggende oplysninger om klagers ansættelsesforhold og ledelsesbeføjelser, herunder de konklusioner, der er fremkommet i notat fra advokat, hvoraf det bl.a. fremgår, at klager er anset for at have indskrænket rådighed i forhold til en almindelig direktørkontrakt, at hans ledelsesbeføjelser som følge heraf er begrænset, og at ansættelsesforholdet ses at have karakter af en almindelig lederstilling. Desuden er der lagt vægt på at den lejlighed, der er stillet til rådighed, er en 3-værelses lejlighed der ikke er specielt luksus-præget.

### Spørgsmål 2

Da der er svaret Nej på spørgsmål 1, anser Retten spørgsmål 2 for bortfaldet.

### Spørgsmål 3

For medarbejdere uden bestemmende indflydelse har SKAT i medfør af ligningslovens § 16, vedtaget en anvisning med skematisk markedsleje. For indkomståret 2006 er værdien af fri bolig fastsat i SKAT meddelelse af 19. december 2005.

Efter anvisningen skal ansatte alene beskattes, såfremt der betales en leje, der ligger under den faktiske markedsleje, eller under den skematiske leje. Der sker beskatning af differencen mellem den faktisk

betalte leje og den værdi, der fastsættes som markedsleje. For ansatte, til hvis helårsbolig, der er knyttet bopæls- og/eller fraflytningspligt, gives nedslag i værdien efter ligningsrådets satser eller markedslejen. Klager anses for skattepligtig af værdi af fri bolig, jf. ligningslovens § 16, stk. 3. Den skattepligtige værdi fastsættes på grundlag af den skematisk leje, fastsat i meddelelse fra SKAT af 19. december 2005. Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse og svarer Ja på spørgsmål 3.