

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9443 af 27/04/2021 (Gældende)

Forpagterbolig, beskatning af fri bolig (hovedaktionær)

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1279349

Forpagterbolig, beskatning af fri bolig (hovedaktionær)

Spørgerne (A og B) havde via deres selskab X Camping ApS forpagtet X Camping af ejeren selskabet Y ApS. Ejerandelene i Y ApS var fordelt med 52% til C (der er far til A) og hhv. 24% til A og A's søster. B og A ejede hhv. 49% og 51% af X Camping ApS.

Spørgerne flyttede deres folkeregisteradresse til en forpagterbolig på Campingpladsen, som var en helårsbolig, hvor de ville bo hele året med deres børn, og børnene skulle gå på den nærliggende skole. A var via sin far, C, hovedanpartshaver i Y ApS, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4. A var også hovedanpartshaver i X Camping ApS.

Forpagterboligen blev stillet vederlagsfrit til rådighed for spørgerne.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at forpagterboligen ikke skulle beskattes efter reglerne om fri bolig til en hovedaktionær, jf. ligningslovens § 16, stk. 9, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 5, idet A, som hovedanpartshaver i Y ApS, måtte anses for at få stillet forpagterboligen til privat rådighed af Y ApS, der ejede boligen.

Beregningen af den skattepligtige værdi af den fri bolig for en hovedaktionær skulle ske efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 9.

I nærværende sag havde parterne i købsaftalen af X Camping foretaget en fordeling af købesummen på grund, samtlige bygninger og installationer, men derimod ikke foretaget en fordeling af købesummen på de enkelte bygninger, herunder "forpagterboligen". Fordelingen måtte derfor foretages efter bedste skøn.

Fordelingen var underlagt skattemyndighedernes prøvelse, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6 og afskrivningslovens § 45, stk. 3. Den seneste offentlige ejendomsvurdering forud for overdragelsen kunne være vejledende ved skønnet. Spørgerne mente, at købesummen for forpagterboligen kunne fastsættes ud fra sammensætningen af ejendomsværdien, hvor forpagterboligen indgik med en værdi på 275.200 kr. Købesummen var herefter beregnet som en forholdsmæssig andel af den samlede kontante købesum for ejendommen:

$$10.700.000 \text{ kr.} \times 275.200 \text{ kr.} / 7.300.000 \text{ kr.} = 403.375 \text{ kr.}$$

Skatterådet kunne bekræfte, at beregningsgrundlaget i ligningslovens § 16, stk. 9, 3. pkt., var forpagterboligens kontante købesum, som kunne fastsættes skønsmæssigt til kr. 403.375 opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2.

Skatterådsmøde 27. april 2021 - SKM2021. 301. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at forpagterboligen, beliggende på X Camping, under de givende omstændigheder ikke anses for værende omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9 eller § 16 A, stk. 5, da forpagterboligen ikke ejes af X Camping ApS?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan det da bekræftes, at den skattepligtige værdi af fri bolig, skal fastsættes til markedslejen svarende til DKK 32.000 årligt, jf. hovedreglen i ligningslovens § 16, stk. 3?

3. Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende, kan det så bekræftes, at den skattepligtige værdi af fri bolig, jf. ligningslovens § 16, stk. 9 vil ske på et beregningsgrundlag svarende til en anskaffelsessum på DKK 403.375?

Svar

1. Nej
2. Bortfalder
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Ægteparret A og B er i gang med at etablere en virksomhed med henblik på at forpagte og drive X Camping, beliggende i Y-by.

I forbindelse hermed ønsker de at få afklaret, om der efter skattemyndighedernes opfattelse skal ske beskatning ved anvendelse af den dertilhørende forpagterbolig i henhold til de nærmere beskrevet faktiske oplysninger og dispositioner nedenfor.

Indledningsvist beskrives ejerforholdene i de to involverede selskaber, der henholdsvis ejer- og ønsker at forpagte X Camping. Herefter beskrives forpagterboligen samt ægteparrets påtænkte drift af campingpladsen med dertilhørende anvendelse af forpagterboligen.

Ejer

Selskabet Y ApS erhvervede X Camping den 1. januar 2020. Selskabet er stiftet af C, der er far til A. Selskabet er fordelt med 52 % af ejerandelen til C og henholdsvis 24 % til A og 24 % til A's søster.

Forpagter

Selskabet, der påtænkes at skulle anvendes til forpagtning af X Camping, er X Camping ApS. Selskabet blev stiftet med det formål at drive virksomhed med drift af campingplads samt anden efter direktionens skøn beslægtet virksomhed. Selskabet er stiftet af B og selskabet A Holding ApS.

Selskabet A Holding ApS er 100 % ejet af A.

B og A er direktører og hovedanpartshavere i forpagterselskabet med ejerandele på henholdsvis 49 % og 51 % via holdingselskabet A Holding ApS.

Forpagterboligen

Der er udarbejdet et udkast til en forpagtningsaftale mellem ejeren Y ApS og X Camping ApS - Udkast til forpagtningsaftale. Af aftalen fremgår følgende vedr. forpagterboligen:

"19. Forpagterboligen

19.1. Generelt

Forpagter får af Ejer stillet Boligen fuldt ud til rådighed uden beregning i hele Aftalens løbetid. Forpagter skal fraflytte Boligen senest ved Aftalens udløb.

Ejer anerkender at Boligen og dennes udenoms arealer er af privat karakter for Forpagter i hele Aftalens løbetid.

Ejer forpligtiger sig til at opsætte hegn omkring Boligen i henhold til aftale imellem Parterne.

Forpagter afholder selv forbrugsudgifterne til Boligen indtil Forpagter fraflytter Boligen.

Ved fraflytning af Boligen er Forpagter forpligtiget til at gennemføre total rengøring af Boligen og dennes udenoms arealer."

Ifølge BBR-meddelelsen fremgår forpagterboligen (bygning 2) som en helårsbolig, med et samlet areal, der udgør XXX kvadratmeter.

Forpagterboligen er ved seneste offentlige ejendomsvurderingen vurderet til DKK 275.200. Vurderingen er beregnet på baggrund af en anslået årlig lejeværdi på DKK 32.000, hvilket Skattestyrelsen har ganget med faktor 8,6. X Campings samlede ejendomsvurdering udgør DKK 7.300.000. Opgjort således:

	Anslået årsleje	X	Faktor	
Lejeværdi	154.765 kr.		8,6	1.330.979 kr.

Faktoren er valgt under hensyntagen til bygningernes alder samt ejendommens almindelig gode bygningsmæssige standard og vedligeholdelsesstand

Værdi af servicebygninger er indregnet i værdi af campingenheder

Værdi af grundværdi af overskydende areal	5.998.430 kr.
416.990 kr.	
I alt	7.329.409 kr.
<i>Ejendomsværdi afrundet</i>	<u>7.300.000 kr.</u>

–Ejendomsvurderingen er fremsendt.

Af den betingede købsaftale mellem X Ejendomssalg A/S og Y ApS fremgår følgende fordeling af punkt 16. *KØBESUMMEN FORDELING:*

"16.1 Købesummen fordeles således:

Grund:	DKK 3.600.000
Bygningerne:	DKK 5.600.000
Installationer:	DKK 1.500.000
I alt:	DKK 10.700.000"

Købsaftalen er fremsendt:

Herudover kan det oplyses, at der ikke er foretaget forbedringer på forpagterejendommen siden seneste ejendomsvurderingen, eller købsaftalen blev skrevet under.

Ægteparret - forpagterne - driften

I forbindelse med driften af campingpladsen vil B være den primære forpagter i dagligdagen.

B vil blive ansat som lønmodtager i selskabet X Camping ApS, hvor arbejdet blandt andet vil bestå af de daglige driftsopgaver

A vil bibeholde sit primære job, men vil være en del af driften udenfor normal arbejdstid samt i ferier. As del af driften vil blandt andet bestå af tilsyns- og oprydningsopgaver

I det første år påtænker ægteparret at anvende forpagterboligen i forbindelse med driften af campingpladsen. De finder det nødvendigt i forhold til den daglige drift og deres roller heri at være fysisk til stede i alle døgnets timer - overnatte i forpagterboligen.

Herudover fremgår det ligeledes af stjernekravene til Campingreglementet, at der er bopælspligt i perioden 20. juni - 20. august. Hertil skal det nævnes, at ægteparret finder det nødvendigt at arbejde med X Camping hele året, da de trods lukkeperioden fra oktober til ultimo marts, er af den klare overbevisning, at der særligt første år efter overtagelsen vil være rigeligt arbejde af både vedligeholdsmæssig og salgsmæssig fremmende aktivitet.

Hertil skal det nævnes, at de i forbindelse med anvendelse af forpagterboligen vil beholde deres folkeregisteradresse og hus beliggende i V-by.

Børnene er meldt ind i den nærliggende skole.

Såfremt hele familien (A og B, samt hjemmeboende børn) er indforstået med det og trives med at arbejde og drive X Camping, overvejer ægteparret på sigt at sælge deres private bolig og anvende forpagterboligen som helårsbolig. Såfremt dette bliver en realitet, vil de lave en tilbygning eller opførelse af en ny forpagterbolig, da den nuværende bolig ikke er stor nok,

I forbindelse med høringen er det oplyst, at

B og A har flyttet deres folkeregisteradresse til X Camping.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad. 1: (Betingelsen ejerskab til boligen)

Skattestyrelsen bedes be- eller afkræfte, hvorvidt forpagterboligen ejet af selskabet Y ApS og forpagtet af X Camping ApS anses for omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9 eller § 16 A, stk. 5.

Det fremgår blandt andet af cirkulære nr. 1, af. 2. januar 2001, Fri bil og hovedaktionærers med fleres personalegoder og udbytter, at:

"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."

Det fremgår ligeledes af Den juridiske vejledning 2020.2, afsnit C. A. 5.13.1.2.1 Hovedaktionærer og andre med væsentlige indflydelse på egen aflønning, at det er en betingelse, at arbejdsgiveren ejer boligen.

I nærværende tilfælde ejer selskabet X Camping ApS ikke forpagterboligen, men lejer den af selskabet Y ApS. Udkastet til forpagtningsaftalen må anses at bygge på alm. markedsvilkår. Forpagtningsaftalen tilgodeser ikke B og A, trods A's ejerskab på 24 % i selskabet Y ApS.

Så på trods af, at der er et interesseløst forhold mellem selskaberne X Camping ApS og Y ApS, jf. den beskrevne ejerstruktur ovenfor, finder vi ikke, at forpagterboligen kan anses som ejet af selskabet X Camping ApS, hvilket er en betingelse for at blive omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9 eller § 16 A, stk. 5.

Det fremgår ligeledes af Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.13.1.2.2, at der ved vurderingen af, om godet har passeret hovedaktionærens økonomi, indgår en afvejning af, om selskabet har en selvstændig

interesse i at stille godet til rådighed for en virksomhed mv. eller en person med tilknytning til hovedaktionæren.

Under henvisning til udkastet til forpagtningsaftalen må selskabet Y ApS vurderes at have en selvstændig interesse i at bortforpagte campingpladsen, herunder forpagterboligen.

Forpagterboligen er ikke erhvervet med henblik på at stille den til rådighed for B eller A, men derimod på at drive X Campingplads - erhvervsrelateret.

Spørgsmål 1, bør derfor besvares bekræftende.

Ad. 2: (Markedslejen)

Såfremt Skattestyrelsen måtte finde, at B og A skal beskattes af helårsbolig, bør det bekræftes, at Vurderingsstyrelsens specifikationer i den nyeste ejendomsvurdering af den 2. juli 2020 skal anvendes til fastsættelse af markedslejen.

Det fremgår af ejendomsvurderingen, at forpagterboligen er vurderet til en årlig markedsleje på DKK 32.000.

Spørgsmål 2 bør derfor besvares "Ja".

Ad. 3: (Anskaffelsessummen)

Såfremt Skattestyrelsen måtte finde, at B og A skal beskattes som hovedaktionærer af helårsbolig, bør det bekræftes, at den nedenfor beregnede handelsværdi på DKK 403.375 skal anvendes som beregningsgrundlag, jf. ligningslovens § 16, stk. 9.

Det fremgår af specifikationerne i den nyeste ejendomsvurdering, at forpagterboligen er anslået til en årlig husleje på DKK 32.000. Vurderingsstyrelsen har ud fra bygningernes alder og stand fastsat en faktor 8,6 som grundlag for at beregne ejendomsværdien heraf.

Ejendomsværdien af forpagterboligen er herefter DKK 275.200.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser, Til nr. 4 (LL § 16, stk. 9) i lovforslag nr. 237, af 29. marts 2000, at:

"Den faktiske anskaffelsessum skal på samme måde som ejendomsværdien fordeles på den del, som udelukkede anvendes erhvervsmæssigt og den øvrige del af ejendommen. Vurderingsrådenes fordeling af ejendomsværdien, hvis en sådan foreligger, kan være retningsgivende for fordelingen af anskaffelsessummen."

Det fremgår af specifikationerne i ejendomsvurderingen, at Vurderingsstyrelsen ikke har inddraget værdien af servicebygningerne. De har i stedet inddraget dem i værdien af campingenhederne.

Fordelingen af anskaffelsessummen på værdien af bygningerne fastsat i købsaftalen til DKK 5.600.000 er værdiansat i forhold til alle bygningerne.

På baggrund heraf, er det mest korrekt at udregne en fordelingsnøgle af forpagterboligens forholdsmæssige værdi af hele ejendomsvurderingen og herefter anvende denne på den samlede anskaffelsessum.

Forpagterboligens forholdsmæssige værdi af den samlede ejendomsvurdering udgør 3,8 % (DKK 275.200 / DKK 7.300.000).

Anskaffelsessummen af forpagterboligen er herefter fastsat til DKK 403.375.

Ifølge § 16, stk. 9, udgør det største beløb af henholdsvis ejendomsvurderingen og anskaffelsessummen beregningsgrundlaget, der i dette tilfælde er den beregnede anskaffelsessum på DKK 403.375.

Spørgsmål 3 bør derfor besvares "Ja".

Høringssvar af den 25. marts 2021

Indledningsvist skal det bemærkes, at spørgerne fastholder deres tidligere fremsendte anmodning med dertilhørende svar og begrundelse.

Til spørgsmål 1 vil spørgerne gerne supplere med, de ikke er enige med Skattestyrelsens begrundelse:

"Hvis der var tale om udlejning af forpagterboligen til en uafhængig tredjemand, ville der normalt blive opkrævet en leje af boligen. Den vederlagsfri udlejning må derfor efter Skattestyrelsens opfattelse anses for at have sammenhæng med, at A er hovedanpartshaver i begge selskaber".

Spørgerne finder ikke, at der er grundlag for at statuere, at den manglende lejeopkrævning anses for at have sammenhæng med A's ejerskab i begge selskaber. Det må anses for at være en almindelig forretningsmæssig disposition, at man ved bortforpagtning af en campingplads stiller forpagterboligen til rådighed som en del af aftalen.

Trods stjernekravene til Campingreglementet ikke er lovfæstet ved lov, bekendtgørelse mv., kan det udledes heraf, at det er en almindelig disposition i forbindelse med at drive en campingplads, at forpagteren bor på campingpladsen, hvorfor det også må anses som værende en almindelig disposition i forbindelse med bortforpagtning af en campingplads, at der ikke opkræves særskilt leje af forpagterboligen.

Spørgerne finder derfor fortsat, at spørgsmål 1 skal besvares bekræftende, da selskabet X Camping ApS skal anses for at leje (forpagte) boligen af tredjemand, hvorved beskatning skal ske på baggrund af den faktiske markedisleje.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at forpagterboligen beliggende på X Camping, under de givne omstændigheder ikke anses for værende omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9 eller § 16 A, stk. 5, da forpagterboligen ikke ejes af selskabet X Camping ApS.

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.

Det følger af Den juridiske vejledning 2021-1, 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 den fri bolig. For begge persongrupper foregår beskatningen på grundlag af en standardsats af et beregningsgrundlag, jf. ligningslovens § 16, stk. 9, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 5.

A ejer 24% af selskabet Y ApS og dennes far, C ejer 52% af selskabet, og søsteren ejer de resterende 24%.

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.

Af Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. A. 5.13.1.2.1, fremgår, at hovedaktionærer mv., der, uden at være ansat, får stillet bolig til rådighed af deres selskab, skal beskattes af udbytte i form af fri bolig efter ligningslovens § 16 A, stk. 5. Et sådant udbytte beskattes som personlig indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1 og § 4a, stk. 2, 2. pkt.

Eftersom A ejer 24% af selskabet Y ApS og dennes far ejer 52% af selskabet, er A at betragte som hovedanpartshaver i Y ApS, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4. Det lægges til grund, at A ikke er ansat i Y ApS.

Y ApS er ejer af X Camping, hvor "forpagterboligen" er beliggende, hvilket betyder, at Y ApS også ejer "forpagterboligen".

Ifølge udkast til forpagterkontraktens punkt 19 om "Forpagterboligen" følger det af punkt 19.1, at "forpagter får af Ejer stillet Boligen fuldt ud til rådighed uden beregning i hele Aftalens løbetid[...]". Y ApS opkræver således ikke leje af forpagterboligen af X Camping ApS.

A er også hovedanpartshaver i X Camping ApS med en ejerandel på 51% af selskabet. Hvis der var tale om udlejning af forpagterboligen til en uafhængig 3. mand, ville der normalt blive opkrævet en leje af boligen. Den vederlagsfri udlejning må derfor efter Skattestyrelsens opfattelse anses for at have sammenhæng med, at A er hovedanpartshaver i begge selskaber.

Som hovedanpartshaver er man underlagt en særskilt skattepligt af rådigheden over en helårsbolig. Det er i den forbindelse ikke den faktiske anvendelse af boligen, der beskattes, men der skal derimod foretages en konkret vurdering af, om hovedanpartshaveren har haft rådighed over boligen, jf. Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. B. 3.5.3.2.

I SKM. 2009.93. ØLR fastslog Østre Landsret, at der ikke var grundlag for at fortolke den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 10 (nu § 16 A, stk. 5), jf. ligningslovens § 16, stk. 9, således, at det var en betingelse for beskatning af hovedaktionæren, at han rent faktisk havde benyttet helårsboligen privat. Det var nok, at helårsboligen havde været stillet til aktionærens rådighed, jf. også SKM. 2010.831. BR.

Selv i de tilfælde hvor hovedaktionæren/-anpartshaveren ikke selv bebor eller anvender godet, kan der ske beskatning af denne, hvis fordelingen tilfalder en person med tilknytning til hovedaktionæren/-anpartshaveren, jf. SKM2015. 309. BR, hvor en hovedaktionær blev beskattet af fri bolig, jf. dagældende ligningslovens § 16 A, stk. 9 (nu ligningslovens § 16 A, stk. 5), jf. ligningslovens § 16, stk. 9, grundet udlejning af selskabets lejlighed til hans børn.

Det oplyses i sagen, at forpagterboligen vil blive benyttet som helårsbolig af A og B samt deres børn, og at børnene er meldt ind i den nærtliggende skole. Forpagterboligen skal således danne rammen om familielivet hele året.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at A har privat rådighed over forpagterboligen, jf. ligningslovens § 16, stk. 9.

Hvis en hovedanpartshaver får stillet en helårsbolig med bopælspligt til rådighed, bliver denne beskattet af den almindelige regel for udbyttebeskatning, det vil sige, udbyttet beskattes som aktieindkomst, jf. ligningslovens § 16, stk. 1, 3 og 9 og ligningslovens § 16 A, stk. 5 og personskattelovens § 4 A, stk. 1, nr. 1. For at være omfattet af denne undtagelse skal to betingelser være opfyldt:

1. Bopælspligten skal være fastsat af lovgivningen og
2. Hovedanpartshaveren skal aktuelt opfylde bopælspligten, det vil sige faktisk bebo helårsboligen, jf. pkt. 3.4.7 i Skatteministeriets cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001, om fri bil og hovedaktionærers med fleres personalegoder og udbytter.

I forhold til betingelse 1 følger det af Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. A. 5.13.1.2.2, at bopælspligten skal være lovbestemt, som fx i landbrugsloven. Hvis bopælspligten er baseret på en aftale, kontrakt eller lignende, er dette ikke tilstrækkelig til, at betingelsen anses for opfyldt.

Det fremgår af det indsendte materiale, at *"det fremgår af stjernekravene til Campingreglementet, at der er bopælspligt i perioden 20. juni - 20. august"*. Ifølge Bekendtgørelse nr. 319 af 28.3.2019 om Campingreglementet fremgår der ikke en bopælspligt for forpagter eller ejer af en campingplads i Danmark og ej heller i Vejledningen til Campingreglementet. Stjernekravene var i sin tid opstillet af Campingrådet, men er ikke lovfæstet i lov, bekendtgørelse mv. og kan derfor ikke anses for at opfylde kravet om at være fastsat i lovgivningen, jf. betingelse 1.

Endvidere kan Y ApS' krav i udkast til Forpagtningskontrakten om, at forpagter skal bo og overnatte i Forpagterboligen heller ikke anses for at opfylde betingelse 1.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at A som hovedanpartshaver i Y ApS må anses at få stillet forpagterboligen, til privat rådighed af Y ApS, der ejer boligen.

Forpagterboligen må derfor på ovennævnte grundlag anses for omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 9 i forhold til A.

B er gift med A. B's rådighed over forpagterboligen vil være afledt af, at A som hovedanpartshaver får stillet boligen til rådighed, jf. ovenfor. Bs afledte formuefordel i den forbindelse vil derfor ikke udløse en selvstændig beskatning hos B.

Skattestyrelsen har i indstillingen alene forholdt sig til den skattemæssige behandling af spørgerne.

Skattestyrelsens bemærkninger til høringssvar af den 25. marts 2021

Det er fortsat Skattestyrelsen opfattelse, at forpagterboligen skal udlejes på sædvanlige og markedsbestemte vilkår, hvilket vil sige, at der skal opkræves en særskilt leje for forpagterboligen.

Selskabet Y ApS vælger imidlertid at stille forpagterboligen vederlagsfrit til rådighed. Det er derfor fortsat Skattestyrelsen opfattelse, at A som hovedanpartshaver i selskabet Y ApS får stillet forpagterboligen til privat rådighed af ejeren Y ApS.

Skattestyrelsen fastholder derfor indstillingen og begrundelsen.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Såfremt der kan svares bekræftende på spørgsmål 1, kan det da bekræftes, at den skattepligtige værdi af fri bolig, skal fastsættes til markedslejen svarende til DKK 32.000 årligt, jf. hovedreglen i ligningsloven § 16, stk. 3?

Indstilling

Bortfalder, som følge af svaret på spørgsmål 1.

Spørgsmål 3

Såfremt der ikke kan svares bekræftende på spørgsmål 1, kan det da bekræftes, at den skattepligtige værdi af fri bolig, jf. ligningslovens § 16, stk. 9, vil ske på et beregningsgrundlag svarende til en anskaffelsessum på DKK 403.375?

Begrundelse

Det følger af ligningslovens § 16 A, stk. 5, at når en hovedaktionær modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en helårsbolig til rådighed, skal godets værdi ansættes efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 9.

Beregningsgrundlaget for en hovedaktionærs fri bolig er det største beløb af enten ejendomsværdien pr. 1. oktober året før indkomståret, eller i tilfælde hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. 1. oktober året før indkomståret, eller anskaffelsessummen opgjort i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 eller 3, med tillæg af forbedringer foretaget efter anskaffelsen, dog kun forbedringer foretaget inden den 1. januar i indkomståret, jf. ligningslovens § 16, stk. 9, 3. pkt.

Til den skattepligtige værdi skal der ske tillæg efter ligningslovens § 16, stk. 9, 10. pkt. jf. stk. 9, 2. pkt., dvs., værdien skal forhøjes med et beløb svarende til den ejendomsværdiskat, der kunne beregnes for ejerboligen, hvis den var beboet af en fysisk ejer. Ejerboligværdierne til brug for beregning af dette beløb skal ansættes af Vurderingsstyrelsen efter den tidligere vurderingslovs § 33, stk. 5, 3. pkt., som er gældende, indtil der skal foretages vurdering af ejendommen efter ejendomsvurderingslovens § 5 og ejerboligfordelinger efter ejendomsvurderingslovens § 35.

Vurderingsstyrelsen har vurderet ejendommen på XX-vej i Y-by med ejendomsnummer XX, første gang pr. 1. oktober 2019, idet ejendommen er en nyopstået ejendom ved udstykning fra en større ejendom tilhørende Naturstyrelsen.

Ved vurderingen pr. 1. oktober 2019 indgår forpagterboligen med en bygningsværdi på 275.200 kr. beregnet som en skønnet årsleje på 32.000 kr. x faktor 8,6.

Ejendomsværdien af ejendommen pr. 1. oktober 2019 er ansat til 7.300.000 kr., jf. Vurderingsstyrelsens afgørelse af 12. august 2020, som svarer til det fremsendte forslag.

Selskabet Y ApS køber ejendommen af X Ejendomssalg A/S ved skøde af 9. januar 2020 med overtagelse 1. januar 2020.

Parterne har i købsaftalen foretaget en fordeling af købesummen på grund, samtlige bygninger og installationer, men har derimod ikke foretaget en fordeling af købesummen på de enkelte bygninger, herunder "forpagterboligen".

Når parterne ikke har foretaget en fordeling, må den foretages efter bedste skøn. Fordelingen er underlagt skattemyndighedernes prøvelse, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6 og afskrivningslovens § 45, stk. 3.

Den seneste offentlige ejendomsvurdering forud for overdragelsen kan være vejledende ved skønnet.

Spørger mener, at købesummen for forpagterboligen kan fastsættes ud fra sammensætningen af ejendomsværdien, hvor forpagterboligen indgår med en værdi på 275.200 kr. Købesummen er herefter beregnet som en forholdsmæssig andel af den samlede kontante købesum for ejendommen:

$10.700.000 \text{ kr.} \times 275.200 \text{ kr.} / 7.300.000 \text{ kr.} = 403.375 \text{ kr.}$

Ejerboligværdien efter vurderingslovens § 33, stk. 5 er angivet til 275.200 kr. Denne ejerboligværdi fremgår ikke af den vurderingsmeddelelse, der er sendt til ejer, men det tyder på, at ejerboligværdien efter vurderingslovens § 33, stk. 5 vil blive ansat til denne værdi.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at beregningsgrundlaget i ligningslovens § 16, stk. 9, 3. pkt., er forpagterboligens kontante købesum, som ud fra de foreliggende oplysninger kan fastsættes skønsmæssigt til 403.375 kr. opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "JA".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4

§ 4. Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f. Eks. :

[....]

Ligningslovens § 16, stk. 1 og stk. 3

§ 16. 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.

Stk. 3. Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-16, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel. Rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren m.v. udbyder til salg som led i sin virksomhed, skal dog alene beskattes, i det omfang rabatten overstiger avancen hos den pågældende arbejdsgiver m.v. Goder, herunder julegaver i form af naturalier, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere m.v. overstiger et

grundbeløb på 1.000 kr. (2010-niveau). Julegaver i form af naturalier fra en arbejdsgiver m.v. beskattes dog ikke, hvis værdien af julegaven ikke overstiger et grundbeløb på 700 kr. (2010-niveau). Værdien af arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger m.v., beskattes uden hensyn til grundbeløbet i 3. pkt., og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbet er overskredet. Goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til den ansattes arbejde, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere m.v. overstiger et grundbeløb på 5.500 kr. (2010-niveau). Grundbeløbene i 3., 4. og 6. pkt. reguleres efter personskatteovens § 20. For både 3. og 6. pkt. gælder, at hvis godernes samlede værdi overstiger grundbeløbet, beskattes hele den samlede værdi. Værdien af følgende goder beskattes uden hensyn til grundbeløbene i 3., 4. og 6. pkt., og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbene er overskredet:

1) Fri bil, fri sommerbolig og fri lystbåd, jf. stk. 4-6. -2) Fri kost og logi, når værdiansættelsen kan foretages efter de af Skatterådet fastsatte normalværdier. -3) Fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, og fri computer med tilbehør, jf. stk. 12 og 13. -4) Fri helårsbolig, personalelån og tv- og radiolicens.

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. oktober året før indkomståret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. 1. oktober året før indkomståret eller anskaffelsessummen opgjort i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 eller 3, med tillæg af forbedringer foretaget efter anskaffelsen, dog kun forbedringer foretaget inden den 1. januar i indkomståret. Såfremt anskaffelsessummen er opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, 1. eller 2. pkt., medregnes kun forbedringer foretaget efter den 19. maj 1993. Forbedringsudgifter på bygninger, der er undergivet fredning i henhold til bygningsfredningsloven eller forbedringsudgifter, som modsvares af tilskud mv., der er skattefrie, skal ikke tillægges. Når anskaffelsessummen opgøres efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, er selskabets valg af anskaffelsessum bindende i forhold til senere opgørelser efter denne bestemmelse. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for boliger, for hvilke ejendomsværdien fordeles efter ejendomsvurderingslovens § 30, stk. 1, eller § 35, stk. 3, skal kun den del, der tjener til bolig for den ansatte, medregnes. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for andre boliger skal den del, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, ikke medregnes. Hvis arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, sælger helårsboligen til en ny arbejdsgiver mv., jf. stk. 1, hvor den ansatte direktør mv., jf. 1. pkt., også har væsentlig indflydelse på egen aflønning, anvendes anskaffelsessummen fra ansættelsesforholdet hos den sælgende arbejdsgiver mv., såfremt den er højest. Den skattepligtige værdi forhøjes med 1 pct. af den del af beregningsgrundlaget efter ejendomsværdiskattelovens § 4 a, der ikke overstiger 3.040.000 kr., og 3 pct. af resten, svarende til det beregningsgrundlag for ejendommen, der skulle have været anvendt, hvis ejendommen havde været omfattet af ejendomsværdiskatteloven. Herudover medregnes udgifter til ejendomsskatter, som afholdes af arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, til den skattepligtige indkomst. Den skattepligtige værdi efter 2.-11. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten. 2.-11. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt en ansat direktør eller en medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform ifølge anden lovgivning opfylder eller har opfyldt en bopælspligt i relation til helårsboligen og er lovgivningsmæssigt forhindret i at overtage helårsboligen til sin personlige ejendom.

Ligningslovens § 16 A, stk. 5

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

Aktieavancebeskatningsloven § 4, stk. 1 og 2

§ 4. Som hovedaktionæraktier anses aktier eller anparter, der ejes af skattepligtige, der ejer eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller som råder eller i den ovennævnte periode har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien. Hvis aktierne er erhvervet i forbindelse med omdannelsen af en personligt ejet virksomhed efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse, anses aktierne for hovedaktionæraktier, såfremt den skattepligtige på noget tidspunkt inden for de seneste 10 år har ejet aktier svarende til 25 pct. eller mere af aktiekapitalen ved omdannelsen eller rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien. Ved opgørelsen af aktiekapitalen i et selskab bortses fra selskabets beholdning af egne aktier.

Stk. 2. Ved afgørelsen af, om den skattepligtige eller dødsboet efter den skattepligtige ejer eller har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi, 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. Stedbarns og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Aktier tilhørende en tidligere ægtefælle til den i 1. pkt. nævnte personkreds og aktier, som en ægtefælle til den i 1. pkt. nævnte personkreds har afstået før ægteskabets indgåelse, medregnes dog ikke. Endvidere medregnes aktier, som tilhører eller har tilhørt selskaber, fonde m.v., hvorover den nævnte personkreds på grund af aktiebesiddelse, vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har eller har haft en bestemmende indflydelse. Bestemmende indflydelse på grund af aktiebesiddelse foreligger, såfremt en eller flere personer i den i 1. pkt. nævnte personkreds på grund af ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i selskabet. Hvis aktierne er optaget til handel på et reguleret marked, kan bestemmende indflydelse efter en konkret vurdering foreligge ved en ejerandel på mindre end 50 pct.

Personbeskatningslovens § 3, stk. 1

§ 3. Personlig indkomst omfatter alle de indkomster, der indgår i den skattepligtige indkomst, og som ikke er kapitalindkomst.

Personbeskatningslovens § 4, stk. 2, 2. pkt.

Stk. 2. Stk. 1, nr. 1-4, omfatter ikke udbytter og fortjenester vedrørende aktier som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 19 C. Stk. 1 omfatter heller ikke udbytte efter ligningslovens § 16 A, stk. 5, og udbetalinger og fortjenester vedrørende andele i medarbejderinvesteringsselskaber, jf. ligningslovens § 7 N, stk. 1, og andele i medarbejderinvesteringsselskabslignende selskaber, jf. ligningslovens § 7 N, stk. 3.

Skatteministeriets Cirkulære om fri bil og hovedaktionærers med fleres personalegoder og udbytter, CIR nr. 1 af 2. januar 2001, pkt. 3.4.7.

3.4.7. Undtagelse ved lovgivningsmæssig bopælspligt

Den nye skematiske regel finder ikke anvendelse, såfremt den ansatte hovedaktionær m.fl. ifølge anden lovgivning er omfattet af og opfylder en pligt til at bebo helårsboligen, jf. ligningslovens § 16, stk. 9, sidste pkt.

Der er to persongrupper, som begge er omfattet af landbrugsloven, og som har en sådan lovgivningsmæssig bopælspligt. Det kan dog ikke udelukkes, at der findes tilsvarende persongrupper ifølge anden lovgivning eller, at der i fremtiden vil blive fastsat lignende betingelser for andre persongrupper. Opfylder disse persongrupper de nedenfor angivne betingelser, vil de også blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen.

Landbrugsejendomme kan ejes i selskabsform enten ved opfyldelse af bestemmelserne i landbrugslovens § 20 eller med dispensation fra visse af disse bestemmelser, eller efter en generel dispensation i medfør af landbrugslovens § 21.

§ 20-landbrugsselskaber skal bl.a. opfylde følgende betingelser: Der skal være en »landmand« i selskabet, som skal være indehaver af stemmeflertallet, eje min. 10 pct. af aktiekapitalen og opfylde landbrugslovens almindelige erhvervsbetingelser, herunder bopælskravet. Bopælspligten gælder i 8 år - herefter kan den ansatte hovedaktionær, medmindre vedkommende fortsat driver landbruget, vælge at flytte, hvis jorden bortforpagtes.

Øvrige selskaber kan søge tilladelse efter landbrugslovens § 21 til både jordbrugsmæssige og ikke-jordbrugsmæssige formål. Er der tale om tilladelse til erhvervelse til jordbrugsmæssige formål, vil der ofte være stillet vilkår om en selskabsdeltagers opfyldelse af bopælspligten, men ikke om en bestemmende kapitalpost.

Landmænd, der driver landbrug ejet af et § 20-selskab, er omfattet af personkredsen i ligningslovens § 16, stk. 9, »en ansat direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform«, idet de pågældende landmænd er ansat i landbruget og falder ind under definitionen af en hovedaktionær, da de råder over 50 pct. af stemmевærdien i selskabet. For selskaber, der har købt en landbrugsejendom med tilladelse efter landbrugslovens § 21, kan der i få tilfælde være tale om en hovedaktionær, der har en bopælspligt.

Undtagelsesbestemmelsen finder anvendelse under følgende betingelser:

Der skal for det første være tale om en ansat direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der er omfattet af en bopælspligt. Bopælspligten skal være fastsat ifølge lovgivning - dvs. lov, bekendtgørelse m.v. En bopælspligt, der er baseret på en aftale, kontrakt eller lignende, er således ikke nok til at undtagelsesbestemmelsen finder anvendelse.

For det andet skal den pågældende ansatte hovedaktionær m.fl. aktuelt opfylde bopælspligten. Det er altså ikke nok, at vedkommende er omfattet af en lovgivningsmæssig bopælspligt - den pågældende skal på grund af en bopælspligt fastsat ifølge anden lovgivning faktisk bebo helårsboligen.

Undtagelsesbestemmelsen indebærer, at ansatte hovedaktionærer m.fl. som f.eks. landmænd, der driver deres landbrug i selskabsform, og som er undergivet en bopælspligt ifølge anden lovgivning, vil blive beskattet i overensstemmelse med hovedreglen i ligningslovens § 16, stk. 3. Den skattepligtige værdi af en fri helårsbolig er i disse situationer markedsløjen. Der kan som hidtil ikke opnås nedslag efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 7 og 8, vedr. bopæls- og fraflytningspligt for tjeneste- og lejeboliger.

Som hidtil kan der opnås nedslag i beskatningen som følge af den ansatte hovedaktionærs m.fl. egenbetaling.

Praksis

SKM2009. 93. ØLR

Sagen vedrørte, om en hovedaktionær havde fået stillet en lejlighed til rådighed fra selskabet, der fungerede som holdingselskab for et driftsselskab. Holdingselskabet havde i forvejen stillet en lejlighed til rådighed for hovedaktionæren beliggende ved selskabets erhvervsejendom. Holdingselskabet havde lejet lejligheden ud til driftsselskab til repræsentative formål til en leje væsentligt under markedslejen.

Landsskatteretten havde fundet, at beskatning i henhold til den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 10, forudsatte, at hovedaktionæren faktisk benyttede helårsboligen privat. Derfor kunne hovedaktionæren ikke beskattes, og der kunne ikke foretages lejefiksering af selskabet. Skatteministeriet indbragte kendelserne for domstolene, hvor sagerne i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, blev henvist til Østre Landsret.

Østre Landsret fastslog, at der ikke var grundlag for at fortolke den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 10, jf. § 16, stk. 9, således, at det var en betingelse for beskatning af hovedaktionæren, at han rent faktisk havde benyttet helårsboligen privat. Det var nok, at helårsboligen havde været stillet til hovedaktionærens private rådighed.

Efter en gennemgang af sagens beviser fandt landsretten, at lejligheden var stillet til rådighed for hovedaktionæren. Han skulle derfor beskattes, ligesom der også var grundlag for at lejefiksere selskabet efter ligningslovens § 2.

SKM2010. 831. BR

Sagen vedrører, om sagsøgeren i indkomstårene 2001-2003 havde fået en ejendom stillet til rådighed af sit selskab.

Sagsøgeren solgte ejendommen, som han hidtil havde beboet, til selskabet i 1999, hvorpå han blev tilmeldt en anden adresse i folkeregisteret, og i 2004 købte sagsøgeren ejendommen tilbage fra selskabet og fik igen folkeregisteradresse på ejendommen.

Retten fandt, at ejendommen i de 3 år reelt havde været til sagsøgerens private rådighed. Det blev lagt til grund, at ejendommen havde været beboet af forskellige personer i 2002-2003, men at selskabet ikke havde modtaget lejeindtægter, og at der var tale om sagsøgerens venner. Retten fandt det heller ikke godtgjort, at ejendommen havde været anvendt erhvervsmæssigt. Ministeriet blev derfor frifundet.

SKM2015. 309. BR

Sagens andet spørgsmål var, om skatteyderen skulle beskattes af fri bolig, fordi en lejlighed tilhørende samme selskab blev udlejet til skatteyderens børn til en leje under den skattemæssige værdi opgjort efter ligningslovens dagældende § 16 A, stk. 9, jf. § 16, stk. 9.

Skatteyderen gjorde bl.a. gældende, at han ikke havde haft rådighed over lejligheden, samt at den var erhvervet og anvendt til mødeafholdelse mv. i selskabets interesse.

Retten fandt det ikke godtgjort, at lejligheden var blevet anvendt til mødeafholdelse som forklaret af skatteyderen. Retten fandt endvidere, at udlejningen af lejligheden til skatteyderens børn var sket som følge af skatteyderens bestemmende indflydelse i selskabet, hvorfor godet måtte anses for at have passeret skatteyderens økonomi. Skatteyderen skulle derfor beskattes af fri bolig som maskeret udbytte.

Skatteministeriet blev herefter frifundet.

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. A. 5.13.1.2.1

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. For begge persongrupper foregår beskatningen på grundlag af en standardsats af et beregningsgrundlag. Værdien beskattes som personlig indkomst.

[...]

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. A. 5.13.1.2.2

Undtagelse

Reglen i LL § 16, stk. 9 gælder ikke for en hovedaktionær, ansat direktør eller medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der ifølge anden lovgivning har pligt til at bo i helårsboligen. Se LL § 16 A, stk. 5, sidste punktum.

Undtagelsen gælder hvis:

- der er tale om en ansat direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der er omfattet af en bopælspligt
- bopælspligten er fastsat i henhold til lovgivning, dvs. lov, bekendtgørelse mv.
- hovedaktionæren faktisk opfylder bopælspligten og bor i helårsboligen.

Bopælspligt, der er baseret på en aftale, kontrakt eller lignende, er ikke nok til at undtagelsen gælder. En lokalplan, der opstiller begrænsninger for hvem, der kan bo på en ejendom, medfører ikke, at brugeren af ejendommen er omfattet af en bopælspligt. Se SKM2004. 245. LSR.

Personer omfattet af undtagelsen

Der er i forbindelse med lovgivningen om de særlige beskatningsregler i LL § 16, stk. 9 fundet to persongrupper, der er omfattet af en lovmæssig bopælspligt. Disse to persongrupper er:

- Landmænd der driver landbrug ejet af et selskab omfattet af landbrugslovens § 20.
- Hovedaktionær i et selskab, der driver jordbrugsvirksomhed efter en særlig dispensationsbestemmelse i landbrugslovens § 21.

Landbrugsejendomme kan ejes i selskabsform enten ved at opfylde landbrugslovens § 20 ved dispensation fra visse bestemmelser i landbrugslovens § 20 eller efter en generel dispensation efter landbrugslovens § 21.

Ud over bopælspligten gælder der også en lovmæssig pligt til at holde landbrugsejendommen forsynet med en passende beboelsesejendom efter landbrugslovens § 9. Det betyder, at landmænd eller jordbrugere, der driver deres virksomhed i selskabsform, ikke har mulighed for at udtage beboelsesejendommen af selskabet og overtage den til personlig ejendom.

Bopælspligten efter landbrugslovens § 8 gælder i 8 år, hvis der er indgået en bindende købsaftale før 1. april 2010. Herefter kan den ansatte hovedaktionær vælge at flytte, hvis jorden bortforpagtes, medmindre vedkommende fortsat driver landbruget. Pligten til at bebo ejendomme erhvervet efter den 1. april 2010 er forlænget til 10 år. Samtidig er der åbnet mulighed for, at bopælspligten kan opfyldes af en anden person, end den der har købt ejendommen. Det har derfor været nødvendigt at justere undtagelsesbestemmelsen for at sikre, at ændringer i landbrugslovgivningens regler om bopælspligt ikke utilsigtet medfører en ændret beskatning af den hidtil omfattede persongruppe. Se LL § 16, stk. 9, 13. punktum og SKM2011. 436. SR.

Selskaber kan søge tilladelse efter landbrugslovens § 21 til både jordbrugsmæssige og ikke-jordbrugsmæssige formål. Er der tale om tilladelse til erhvervelse til jordbrugsmæssige formål, vil der ofte være stillet vilkår om, at en selskabsdeltager opfylder bopælspligten, men ikke krav om en bestemmende kapitalpost. For selskaber, der har købt en landbrugsejendom med tilladelse efter landbrugslovens § 21, kan der derfor i få tilfælde være tale om en hovedaktionær, der har bopælspligt og dermed er undtaget fra beskatning efter LL § 16, stk.9.

Det kan ikke udelukkes, at der findes andre persongrupper, der efter anden lovgivning opfylder betingelserne for at være omfattet af undtagelsen, eller at der i fremtiden vil blive fastsat lignende betingelser for andre persongrupper. Hvis disse persongrupper opfylder betingelserne for undtagelsen, gælder den også for dem.

Beskatning

Undtagelsen indebærer, at ansatte hovedaktionærer m.fl. som fx landmænd, der driver deres landbrug i selskabsform, og som ifølge anden lovgivning har bopælspligt, skal beskattes efter hovedreglen i LL § 16, stk. 3. Den skattepligtige værdi af en fri helårsbolig er i disse situationer markedslejen. Se SKM2002. 539. LR, hvor en direktør og eneanpartshaver ikke var omfattet af LL § 16, stk. 9, fordi der efter landbrugslovens regler var bopælspligt på ejendommen. Vedkommende kunne ikke bruge Ligningsrådets skematiske anvisningsregler, men der skulle foretages en konkret værdifastsættelse.

Se også SKM2017. 483. BR, samt SKM2016. 32. LSR, hvor en hovedanpartshaver havde bopælspligt på en landbrugsejendom og var lovgivningsmæssigt forhindret i at overtage boligen som personlig ejendom. Hovedanpartshaveren skulle beskattes af markedslejen, jf., LL § 16, stk. 9, 13. punktum.

[....]

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. B. 3.5.3.2:

Rådighedsvurdering

Særreglen for hovedaktionærer medfører, at det ikke er den faktiske anvendelse af de nævnte aktiver, der beskattes. Der skal derfor ikke foretages en konkret vurdering af den faktiske anvendelse, men til gengæld skal der foretages en konkret vurdering af, om hovedaktionæren har haft rådighed over de nævnte aktiver. Se SKM2009. 93. ØLR og SKM2010. 831. BR.

En ansat hovedaktionær er omfattet af formodningsreglen for rådighed over sommerbolig og lystbåd. Hvis en ansat hovedaktionær får stillet en sommerbolig eller lystbåd til rådighed formodes den ansatte hovedaktionær som udgangspunkt at have haft rådighed over aktivet hele året. Det er derfor hovedaktionæren, der skal afkræfte en formodning for rådighed. Reglen finder også anvendelse for andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønning. Se LL § 16 stk. 5 og 6.

Hvis en hovedaktionær efter en konkret vurdering ikke anses for at have haft rådighed over selskabets bil, hus, sommerbolig eller lystbåd, er han ikke omfattet af særreglen. Han er i stedet omfattet af hovedreglen og brug af selskabets aktiver skal beskattes som udbytte. Se ovenfor.

Hovedaktionæren kan også blive beskattet, selvom fordelene ikke tilfalder denne personligt, men en person, med tilknytning til hovedaktionæren. Det betyder, at det ikke er et krav, at det er hovedaktionæren selv, der bebor eller bruger det gode, selskabet stiller til rådighed. Se SKM2009. 247. VLR.

[....]

Spørgsmål 3

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. oktober året før indkomståret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. 1. oktober året før indkomståret eller anskaffelsessummen opgjort i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 eller 3, med tillæg af forbedringer foretaget efter anskaffelsen, dog kun forbedringer foretaget inden den 1. januar i indkomståret. Såfremt anskaffelsessummen er opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, 1. eller 2. pkt., medregnes kun forbedringer foretaget efter den 19. maj 1993. Forbedringsudgifter på bygninger, der er undergivet fredning i henhold til bygningsfredningsloven eller forbedringsudgifter, som modsvares af tilskud mv., der er skattefrie, skal ikke tillægges. Når anskaffelsessummen opgøres efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, er selskabets valg af anskaffelsessum bindende i forhold til senere opgørelser efter denne bestemmelse. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for boliger, for hvilke ejendomsværdien fordeles efter ejendomsvurderingslovens § 30, stk. 1, eller § 35, stk. 3, skal kun den del, der tjener til bolig for den ansatte, medregnes. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for andre boliger skal den del, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, ikke medregnes. Hvis arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, sælger helårsboligen til en ny arbejdsgiver mv., jf. stk. 1, hvor den ansatte direktør mv., jf. 1. pkt., også har væsentlig indflydelse på egen aflønning, anvendes anskaffelsessummen fra ansættelsesforholdet hos den sælgende arbejdsgiver mv., såfremt den er højest. Den skattepligtige værdi forhøjes med 1 pct. af den del af beregningsgrundlaget efter ejendomsværdiskattelovens § 4 a, der ikke overstiger 3.040.000 kr., og 3 pct. af resten, svarende til det beregningsgrundlag for ejendommen, der skulle have været anvendt, hvis ejendommen havde været omfattet af ejendomsværdiskatteloven. Herudover medregnes udgifter til ejendomsskatter, som afholdes af arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, til den skattepligtige indkomst. Den skattepligtige værdi efter 2.-11. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten. 2.-11. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt en ansat direktør eller en medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform ifølge anden lovgivning opfylder eller har opfyldt en bopælspligt i relation til helårsboligen og er lovgivningsmæssigt forhindret i at overtage helårsboligen til sin personlige ejendom.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 1-6:

§ 4. Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen omregnet efter stk. 4 og på den anden side anskaffelsessummen opgjort efter stk. 2 eller stk. 3 og reguleret efter § 5 eller § 5 A, jf. dog stk. 8.

Stk. 2. Anskaffelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af anskaffelsessummen lægges sammen med kursværdien af ejendommens gældsposter på anskaffelsestidspunktet.

Stk. 3. Er den afståede ejendom erhvervet før den 19. maj 1993, opgøres den skattepligtiges anskaffelsessum som enten:

- 1) ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med et tillæg på 10 pct. eller
- 2) ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med et tillæg på 10 pct. og med tillæg af et beløb opgjort som halvdelen af forskellen mellem denne værdi og ejendomsværdien pr. 1. januar 1996.

Den skattepligtige kan i stedet for opgørelse af anskaffelsessummen efter 1. pkt. vælge at anvende en ansættelse af værdien af den faste ejendom pr. 19. maj 1993, der er foretaget efter den dagældende bestemmelse i vurderingslovens § 4 B. Uanset 1. og 2. pkt. kan den skattepligtige, hvis den faktiske anskaffelsessum omregnet til kontantværdi efter stk. 2 og reguleret efter § 4 A samt tillagt vedligeholdelses- og forbedringsudgifter afholdt inden den 1. januar 1993 er højere end værdien efter 1. og 2. pkt., i stedet vælge at benytte denne anskaffelsessum. Udgifter, som nævnt i § 5, stk. 2, 4.-7. pkt., medregnes ikke. Anskaffelsessummen for ejendomme, der er beliggende i udlandet, er værdien i handel og vandel den 19. maj 1993. Den i 3. og 4. pkt. nævnte faktiske anskaffelsessum kan dog anvendes, hvis denne er højere end værdien i handel og vandel den 19. maj 1993. For ejendomme, der er eller har været omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9, eller § 16 A, stk. 5, skal den skattepligtige ved opgørelse af fortjenesten efter denne lov benytte den anskaffelsessum, som anvendes eller har været anvendt ved opgørelsen af beregningsgrundlaget efter ligningslovens § 16, stk. 9.

Stk. 4. Afståelsessummen omregnes til kontantværdi, der beregnes ved, at den kontante del af afståelsessummen lægges sammen med kursværdien af de overdragne gældsposter på afståelsestidspunktet. Medmindre kursen på afståelsestidspunktet er under 100, omregnes inkonverterbare lån, der af sælger er stiftet eller overtaget før den 19. maj 1993, til kurs 100, såfremt lånet er stiftet eller overtaget til en kurs på 100 eller derunder.

Stk. 5. Ved afståelse af fast ejendom skal sælger og køber i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede afståelsessum på grund, bygninger, ejerbolig, herunder stuehus samt mælkekvoter omfattet af denne lov. En mælkekvote som nævnt i 1. pkt., der er udløbet, anses for afstået på tidspunktet for kvotens udløb med en afståelsessum på nul.

Stk. 6. Såvel den samlede kontantomregnede afståelsessum som den fordeling på aktiver efter stk. 5, som parterne har aftalt, er undergivet told- og skatteforvaltningens prøvelse. Afgørelsen er bindende for både sælger og køber.

Vurderingslovens § 33, stk. 5

Stk. 5. For ejendomme, som indeholder en eller to selvstændige lejligheder, og som, uden at være omfattet af stk. 4, både tjener til bolig for ejeren og benyttes erhvervsmæssigt i væsentligt omfang, foretages fordeling af ejendomsværdien på den del, der tjener til bolig for ejeren, og på den øvrige ejendom. Hvis der for en ejendom som nævnt i 1. pkt., der fraflyttes eller afstås, og som tidligere har tjent til bolig for ejeren, ikke er foretaget en fordeling af ejendomsværdien på den del af ejendommen, der har tjent til bolig for ejeren, og på den øvrige ejendom, foretager told- og skatteforvaltningen en sådan fordeling i fraflytnings- og afståelsesåret. For ejendomme omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9, eller § 16 A, stk. 10, hvor en væsentlig del af ejendommen anvendes erhvervsmæssigt, foretages ligeledes en fordeling af ejendomsværdien på den del, der tjener til bolig for den ansatte eller hovedaktionæren og på den øvrige ejendom.

Ejendomsvurderingslovens § 5

§ 5. Der foretages almindelig vurdering af fast ejendom, jf. dog § 9, hvert andet år. Vurderingerne foretages pr. 1. januar i vurderingsåret, jf. dog §§ 87 og 88.

Stk. 2. Ejerboliger vurderes i lige år. Dog vurderes ejerboliger i ulige år, hvis ejendommens grundareal udgør 2 ha eller mere, hvis der på ejendommen er registreret bygningsarealer til erhvervsmæssig anvendelse, eller hvis der på ejendommen er opført eller er ret til at opføre en eller flere produktionsvindmøller eller et eller flere erhvervsmæssige solenergianlæg. Andre ejendomme end ejerboliger vurderes i ulige år.

Stk. 3. Ejendommene vurderes på grundlag af ejendommenes størrelse og forholdene i øvrigt på vurderingstidspunktet. Vurderingen sker efter prisforholdene på dette tidspunkt.

Ejendomsvurderingslovens § 35

§ 35. Anvendes en ejendom bortset fra en landbrugsejendom eller en skovejendom til såvel boligformål som erhvervsmæssige formål, og bebos ejendommen af ejeren eller ejerne, fordeles ejendomsværdien på boligdelen og den del, der anvendes erhvervsmæssigt. Fordelingen foretages som en værdimæssig fordeling mellem de to dele af ejendommen.

Stk. 2. For ejerboliger, som indeholder to selvstændige boligenheder, fordeles ejendomsværdien på de to selvstændige enheder. Fordelingen foretages som en værdimæssig fordeling mellem de to dele af ejendommen.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 gælder også for ejendomme, som er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 9, eller ligningslovens § 16 A, stk. 5.

Stk. 4. Der foretages ikke fordeling efter stk. 1-3, hvis boligdelen ikke anses for færdigbygget og beboelig, jf. § 52, stk. 1.