

Udskriftsdato: 31. december 2025

SKR nr 9971 af 04/10/2023 (Gældende)

Bundfradrag i købs- og salgsåret ved udlejning af tofamilieshus ved anvendelse af ligningslovens § 15 Q – fejl i Den juridiske vejledning – genoptagelse – styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0440886

Bundfradrag i købs- og salgsåret ved udlejning af tofamilieshus ved anvendelse af ligningslovens § 15 Q – fejl i Den juridiske vejledning – genoptagelse – styresignal

SKM2023.473.SKTST

1. Baggrund for ændringen

I styresignalet beskrives en fejl i Den juridiske vejledning vedrørende adgangen til bundfradrag efter ligningslovens § 15 Q, for ejere af tofamilieshuse i købs- og salgsåret.

I henhold til ligningslovens § 15 Q, stk. 1, 1. og 2. punktum, kan ejere, der udlejer eller fremlejer en del af værelserne i en helårsbolig til beboelse, eller som udlejer eller fremlejer hele boligen en del af indkomståret til beboelse, foretage et bundfradrag på 10.000 kr. (2010-niveau). Bundfradraget udgør dog 25.550 kr. (2010-niveau), hvis der sker indberetning af lejeindtægten efter skatteindberetningslovens § 43 eller oplysninger om lejeindtægten modtages ved udveksling af oplysninger efter direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011. Ligningslovens § 15 Q er gældende fra og med indkomståret 2018.

For enfamilieshuse gælder det, at hvis enfamilieshuset sælges, kan både køber og sælger få et fuldt bundfradrag i købs- og salgsåret, når der udlejes efter ligningslovens § 15 Q.

Af Den juridiske vejledning 2019-1 - 2022-1 i afsnit C. H. 3.4.1.1.2, og fra version 2022-2 i afsnit C. H. 3.4.3 vedrørende udlejning af tofamilieshuse fremgår det imidlertid, at der i købs- og salgsåret alene kan beregnes et forholdsmæssigt bundfradrag, når der udlejes efter ligningslovens § 15 Q. Dvs. at køber og sælger skal dele bundfradraget forholdsmæssigt i købs- og salgsåret efter ejertid.

Ovenstående beskrivelse i Den juridiske vejledning er en fejl, idet både køber og sælger af tofamilieshuset har adgang til et fuldt bundfradrag i købs- og salgsåret.

I styresignalet fastsættes frister for genoptagelse, reaktionsfrist og krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse.

2. Det retlige grundlag

Ligningslovens § 15 Q, stk. 1 har følgende ordlyd:

"Ejere, andelshavere og lejere, der udlejer eller fremlejer en del af værelserne i en helårsbolig til beboelse, eller som udlejer eller fremlejer hele boligen en del af indkomståret til beboelse, kan ved indkomstopgørelsen foretage et bundfradrag på 10.000 kr. (2010-niveau) i bruttolejeindtægten pr. helårsbolig. Bundfradraget udgør dog 25.550 kr. (2010-niveau), hvis der sker indberetning af lejeindtægten efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 43 eller oplysninger om lejeindtægten er modtaget af told- og skatteforvaltningen ved udveksling af oplysninger efter artikel 8ac, stk. 2, i direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer eller tilsvarende aftale om udveksling af oplysninger. Ved en helårsbolig forstås hele eller en del af en fast ejendom, der tjener til ejerens, andelshaverens eller lejerens helårsbolig. Bundfradraget kan ikke overstige bruttolejeindtægten pr. helårsbolig. Endvidere kan der af den del af lejeindtægten, der overstiger bundfradraget, fradrages 40 pct. Vælger en ejer at foretage fradrag efter 1. og 2. pkt., kan der ikke foretages fradrag og afskrivninger efter stk. 3. Bundfradragene efter 1. og 2. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20. Hvis helårsboligen har flere ejere, andelshavere eller lejere, fordeles bundfradraget i ejerboliger efter ejerandel, i andelsboliger efter den pågældende andelshavers andel af boligafgiften og i lejeboliger efter den pågældende lejers andel af lejeudgiften. For

ejere er det en betingelse, at der er tale om en ejendom, der er omfattet af ejendomsværdiskattelovens § 4. Bundfradragene efter 1. og 2. pkt. finder ikke anvendelse på helårsboliger, der af den skattepligtige anvendes som fritidsbolig"

Ligningslovens § 15 P, stk. 1 har følgende ordlyd:

"Lejere, der fremlejer en del af værelserne i egen lejet lejlighed til beboelse, kan ved indkomstopgørelsen vælge kun at medregne den del af bruttolejeindtægten, der overstiger et bundfradrag på $\frac{2}{3}$ af fremlejers egen årlige leje for hele lejligheden. Andelshavere i private andelsboligforeninger anses i denne forbindelse som lejere, og andelshaveres boligafgift anses som leje. Ejere, der udlejer en del af værelserne i en lejlighed i egen ejendom omfattet af ejendomsværdiskattelovens § 4, til beboelse, kan ved indkomstopgørelsen vælge kun at medregne den del af bruttolejeindtægten, der overstiger et bundfradrag på $1\frac{1}{3}$ pct. af ejendomsværdien, jf. § 4 a, stk. 1, nr. 1, i ejendomsværdiskatteloven, dog altid mindst 24.000 kr., jf. dog 5. pkt. For ejendomme beliggende i udlandet m.v. udgør bundfradraget $1\frac{1}{3}$ pct. af udenlandsk ejendomsvurdering, som kan sidestilles med en dansk, jf. ejendomsværdiskattelovens § 4 b, stk. 1, eller i mangel heraf handelsværdien beregnet efter ejendomsværdiskattelovens § 4 b, stk. 2, nr. 1, dog altid mindst 24.000 kr., jf. dog 5. pkt. For fremlejere, andelshavere og ejere, der kun har lejet eller ejet lejligheden en del af indkomståret, beregnes der kun bundfradrag af denne del af den årlige leje eller ejendomsværdiskat. Bundfradraget dækker samtlige udgifter og afskrivninger, der ellers ville være fradragsberettigede i forbindelse med fremlejningen eller udlejningen. For ejere beregnes ejendomsværdiskat efter ejendomsværdiskatteloven for den udlejede del af boligen." (Skattestyrelsens understregning)

Ligningslovens § 15 Q blev indført ved Lov nr. 1727 af 27. december 2018 (LFF 102 af 14. november 2018)

Af forarbejdernes almindelige bemærkninger afsnit 2.1.2.2 fremgår følgende:

"...

Efter forslaget ændres skattereglerne, der gælder for korttidsudlejning af helårsbolig en del af året eller udlejning af en del af en helårsbolig, således at de i store træk kommer til at ligne det regelsæt, der i dag gælder ved udlejning af fritidsboliger, hvor der er tale om et fast bundfradrag, der varierer alt afhængig af, om der sker indberetning, og hvor kun en del af den overskydende lejeindtægt beskattes.

...

For det første foreslås, at der indføres et skematisk bundfradrag på 28.000 kr. (2018-niveau), der betinges af, at der sker indberetning af lejeindtægten. Indberetning skal foretages af en tredjepart, der kan være et bureau, en platform eller en anden form for formidler af udlejningen, der er uafhængig af udlejeren. For sådanne virksomheder, som er hjemmehørende i Danmark eller driver virksomhed fra et fast driftssted i Danmark, foreslås der indført en indberetningspligt.

...

Endvidere foreslås det at indføre et nyt skematisk bundfradrag på 11.000 kr. (2018-niveau) ved udlejning af helårsboliger, hvor indtægterne ikke indberettes af en tredjepart. Dette svarer til reglerne ved udlejning af fritidsboliger.

Bundfradragene foreslås reguleret efter personskattelovens § 20.

Endelig foreslås, at ved ejerskifte i løbet af indkomståret har både sælger og køber et fuldt bundfradrag. Tilsvarende gælder allerede for fritidsboliger.

For udlejning af helårsbolig kan der efter forslaget ud over bundfradragene efter ligningslovens § 15 Q foretages fradrag på 40 pct. af den reducerede lejeindtægt, således at det kun er 60 pct. af den overskydende indtægt, der beskattes. Dette svarer til den regel, der i dag gælder for beskatning af indtægt ved udlejning af fritidsboliger efter ligningslovens § 15 O. Samtidig vil indkomsten ved brug af den foreslåede § 15 Q for alle udlejere og fremlejere blive beskattet som kapitalindkomst, ligesom det i dag gælder for ejere. I dag beskattes lejere og andelshaveres indtægter ved udlejning som personlig indkomst.

Efter forslaget er det fortsat muligt at lave en regnskabsmæssig opgørelse med fradrag for de faktiske, dokumenterede udgifter, der er forbundet med udlejningen. Det foreslås at indføre en bestemmelse i ligningslovens § 15 Q, stk. 3, hvor udlejer har mulighed for at fradrage de faktisk dokumenterede udgifter forbundet med udlejningen. Dette svarer til den tilsvarende bestemmelse, der gælder for fritidsboliger efter ligningslovens § 15 O, stk. 2.

De foreslåede regler kan øge beskatningen af lejeindtægter ved korttidsudleje for visse udlejere af helårsboliger, idet reglerne i ligningslovens § 15 P fra og med indkomståret 2021 alene kan anvendes af langtidsudlejere. Det gælder bl.a. for ejere af dyrere ejendomme, som tidligere har kunnet foretage et bundfradrag baseret på ejendomsværdien. For at give disse udlejere mulighed for at indrette sig på de nye regler, foreslås det, at de nye regler først har virkning fra og med indkomståret 2021. For indkomstårene 2018, 2019 og 2020 har udlejeren derfor mulighed for at vælge mellem at anvende reglerne i ligningslovens § 15 P og de foreslåede nye regler i ligningslovens § 15 Q, uden at det er en betingelse, at der sker indberetning af lejeindtægten.

3. Gældende praksis

Af Den juridiske vejledning afsnit C. H. 3.4.1.1.2 om udlejning af enfamilieshuse fremgår det, at en ejer, der udlejer eller fremlejer sin helårsbolig en del af indkomståret, eller udlejer værelser i boligen, kan vælge at foretage en skematisk opgørelse af resultatet af udlejningen, jf. ligningslovens § 15 Q, stk. 1. Resultatet af udlejningen opgøres ved, at der gives bundfradrag i bruttolejeindtægten.

Bundfradragets størrelse afhænger bl.a. af, om udlejningen af boligen sker gennem et udlejningsbureau eller om ejeren selv forestår udlejningen. Bundfradraget dækker samtlige udgifter og afskrivninger ved udlejningen, herunder ejendomsskat, der ellers ville være fradragsberettiget ved indkomstopgørelsen.

Det fremgår videre af Den juridiske vejledning, afsnit C. H. 3.4.1.1.2, at for enfamilieshuse gælder, at hvis ejendommen sælges, kan både køber og sælger få et bundfradrag i salgsåret. Bundfradraget opgøres for sælger og køber hver for sig efter de angivne regler.

Af Den juridiske vejledning afsnit C. H. 3.4.1.1.2 (2019-1 - 2022-1) og fra 2022-2 i afsnit C. H. 3.4.3 om udlejning af tofamilieshuse fremgår det tilsvarende, at en ejer af et tofamilieshus, der udlejer værelser i helårsboligen, eller udlejer hele boligen en del af indkomståret, kan vælge at foretage en skematisk opgørelse af resultatet af denne del af udlejningen. Opgørelsen foretages ved, at der i den beregnede bruttoindtægt fratrækkes et bundfradrag. Der henvises i den forbindelse til afsnittet om den skematiske opgørelse i afsnit C. H. 3.4.1.1.2 og afsnit C. H. 3.4.1.1.1. Bundfradraget dækker samtlige udgifter og afskrivninger ved udlejningen, herunder ejendomsskatter, der ellers ville være fradragsberettigede ved indkomstopgørelsen.

Det fremgår videre af Den juridiske vejledning afsnit C. H. 3.4.1.1.2 (2019-1 - 2022-1) og fra 2022-2 i afsnit C. H. 3.4.3., at for tofamilieshuse gælder, at hvis lejligheden kun har været ejet en del af indkomståret, beregnes der et forholdsmæssigt bundfradrag. Det forholdsmæssige bundfradrag beregnes ved at gange bundfradraget for hele indkomståret med det antal dage, lejligheden har været ejet, og så dividere med 365.

4. Skattestyrelsens opfattelse

Den praksis, som er angivet i Den juridiske vejledning, afsnit C. H. 3.4.1.1.2 (2019-1 - 2022-1) og fra 2022-2 i afsnit C. H. 3.4.3 om, at der kun indrømmes et forholdsmæssigt fradrag i købs- og salgsåret ved anvendelse af ligningslovens § 15 Q, ved udlejning af den bolig, i et tofamilieshus, som ejeren selv bebor, når ejendommen enten er købt eller solgt i indkomståret, er forkert.

Der er ikke hjemmel i ligningslovens § 15 Q til at reducere bundfradraget forholdsmæssigt ved udlejning i købs- og salgsåret. Det fremgår af forarbejderne til Lov nr. 1727 af 27. december 2018, der indførte ligningslovens § 15 Q, pkt. 2.1.2.2 at

"Efter forslaget ændres skattereglerne, der gælder for korttidsudlejning af helårsbolig en del af året eller udlejning af en del af en helårsbolig, således at de i store træk kommer til at ligne det regelsæt, der i dag gælder ved udlejning af fritidsboliger, hvor der er tale om et fast bundfradrag, der varierer alt afhængig af, om der sker indberetning, og hvor kun en del af den overskydende lejeindtægt beskattes."

...

"Endelig foreslås, at ved ejerskifte i løbet af indkomståret har både sælger og køber et fuldt bundfradrag. Tilsvarende gælder allerede for fritidsboliger."

...

"De foreslåede regler kan øge beskatningen af lejeindtægter ved korttidsudleje for visse udlejere af helårsboliger, idet reglerne i ligningslovens § 15 P fra og med indkomståret 2021 alene kan anvendes af langtidsudlejere."

Ligningslovens § 15 Q omhandler således samme boligtyper, som ligningslovens § 15 P. Ligningslovens § 15 P kan anvendes på boliger, der er omfattet af ejendomsværdiskattelovens § 4, dvs. også tofamilieshuse.

Bestemmelsen gælder derfor også i de tilfælde, hvor en ejer af et tofamilieshus udlejer den del af et tofamilieshus, som ejeren selv normalt bebor.

Ved en fejl, er teksten vedrørende bundfradrag for ejere af tofamilieshuse blevet skrevet med udgangspunkt i teksten vedrørende ligningslovens § 15 P, da ligningslovens § 15 Q vedrører de samme typer ejendomme. Som det fremgår af forarbejderne gives der fuldt bundfradrag til både sælger og køber, når der er tale om korttidsudlejning efter reglerne i ligningslovens § 15 Q.

Teksten i Den juridiske vejledning vil derfor blive rettet.

Det vil fremover fremgå af Den juridiske vejledning, at der gives et fuld bundfradrag til køber og sælger ved udlejning efter ligningslovens § 15 Q i det indkomstår, hvor tofamiliehuset er købt eller solgt, når ejeren har udlejet den bolig, som ejeren selv bebor.

5. Genoptagelse

Fejlen i Den juridiske vejledning indebærer, at der kan være adgang til genoptagelse efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår, såfremt der fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Der vil således på baggrund af dette styresignal kunne ske genoptagelse af skatteansættelser fra og med indkomståret 2020, hvis der fremsættes anmodning herom senest den 1. maj 2024. Det betyder, at såfremt anmodningen om genoptagelse først fremsættes efter den 1. maj 2024, vil fristen for genoptagelse af indkomståret 2020 være udløbet.

Ekstraordinær genoptagelse

Er fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse, såfremt der foreligger særlige omstændigheder. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at særlige omstændigheder, som omhandlet i bestemmelsen, kan foreligge som følge af, at Skattestyrelsen har beskrevet reglen fejlagtig i Den juridiske vejledning.

Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige ikke vidste eller burde vide, at reglen var beskrevet fejlagtigt i Den juridiske vejledning.

Forældelse

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse er begrænset af den absolutte forældelsesfrist på 10 år, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4.

Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på SKAT.dk.

En anmodning om genoptagelse indgives til Skattestyrelsen via TastSelv eller fremsendes som fysisk post til adressen:

Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse, CPR-nr. eller CVR-nr.

Dokumentation

Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Den skattepligtige skal kunne dokumentere, at ejendommen er et tofamilieshus, og at den del af ejendommen, som ejeren selv bebor har været udlejet efter reglerne i Ligningslovens § 15 Q, samt at bundfradraget er blevet reduceret som følge af, at ejendommen var blevet købt eller solgt i indkomståret.

6. Gyldighed

Praksisændringen har virkning fra offentliggørelse af styresignalet på www.skat.dk.

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, afsnit C. H. 3.4.3. Udlejning af tofamilieshuse

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2024-1 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 4. oktober 2023

JEPPE BRUUS