

Udskriftsdato: 11. januar 2026

AFG nr 10251 af 28/11/2017 (Gældende)

## Fri bolig - beskatningsgrundlag

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1360611

## Fri bolig - beskatningsgrundlag

Spørger, der er læge, har af sin arbejdsgiver fået delvis fri bolig stillet til rådighed, som spørger betaler en leje for.

Boligen er én ud af flere lejligheder i et ejendomskompleks, som arbejdsgiveren lejer af tredjemand.

Den indberettede værdi for spørger er fremkommet ved, at arbejdsgiverens samlede lejebetaling for lejlighederne i de 3 ejendomme er fordelt ud på hver enkelt lejlighed på baggrund af en kvadratmeterfordeling.

Skatterådet fandt, at den af arbejdsgiveren faktisk gennemsnitligt betalte leje ikke kan anses for at svare til markedslejen for spørgers lejlighed, idet markedslejen må antages at være lavere grundet nogle vurderinger, som er foretaget af andre boliger i ejendommen.

Skatterådet bekræftede på det grundlag, at det vil være i overensstemmelse med ligningslovens § 16, stk. 3, at spørger ved selvangivelsen af sin indkomst for indkomstårene 2013 til 2016 angiver markedsværdien af sin delvise fribolig fratrullet 10 % på grund af fraflytningspligt og fratrullet den leje, han har betalt for at bo i perioden, selvom markedsværdien er lavere end den gennemsnitligt beregnede leje, som arbejdsgiveren har opgjort for spørgers bolig.

Skatterådet kunne ikke udtale sig om, hvad den konkrete markedsleje for spørgers bolig må skønnes at være, da dette forudsætter en konkret vurdering af den omhandlede lejlighed.

*Skatterådsmøde 28. november 2017 - SKM2017. 726. SR*

Afgørelsen er af hensyn til SKATs tavshedspligt offentliggjort i en forkortet og redigeret form.

### Spørgsmål

1. Er det i overensstemmelse med ligningslovens § 16, stk. 3, at spørger ved selvangivelse af sin indkomst for indkomstårene 2013 til 2016 angiver markedsværdien af sin delvise fribolig fratrullet 10 % på grund af fraflytningspligt og fratrullet den leje, han har betalt for at bo i perioden, selvom markedsværdien er lavere end den gennemsnitligt beregnede leje, som arbejdsgiveren har opgjort for spørgers bolig?

### Svar

1. Ja

### Beskrivelse af de faktiske forhold

#### Indledning:

Denne sag udspringer af, at yngre læger, der ansættes ved regionernes hospitaler, som led i deres ansættelsesforhold får stillet en tjenestebolig til rådighed. Hvis der er forskel mellem den husleje, som den yngre læge betaler til regionen, og markedslejen for boligen, skal den yngre læge betale indkomstskat af differencen. De nye regler for fastsættelsen af beskatningsgrundlaget trådte i kraft 1. januar 2013, men regionerne indberettede først i 2015 til SKAT den skattemæssige værdi af personalegodet.

Retten til en tjenestebolig følger af overenskomsten for yngre læger. Regionerne er under nærmere omstændigheder forpligtede til at stille en lægebolig til rådighed for yngre læger, der ansættes i regionerne.

## De konkrete omstændigheder

Spørger er uddannet læge og flyttede ind i boligen i november 2013. Boligen er anvist af region Y som et led i hans ansættelsesforhold. Regionen ejer ikke boligen, men lejer den hos en uafhængig tredjemand.

Regionen var i lighed med de øvrige regioner ikke opmærksom på SKATs praksisændring med virkning for indkomståret 2013 vedrørende fastsættelsen af den skattepligtige værdi af (delvise) friboliger, som er beskrevet nedenfor. Derfor fik regionen ikke indberettet den korrekte skattemæssige værdi af boligen for årene 2013-2014.

Ved brev af 2. juni 2015 til spørger meddelte Region Y, at regionen ville indberette restskat for indkomstårene 2013-2015. Vedlagt brevet var beregninger af de skattepligtige værdier, som regionen ville indberette til SKAT.

Det fremgår af beregningerne, at regionen har fastsat markedsværdien af boligen, så den svarede til den leje, som regionen har betalt til ejeren af ejendommen i perioden 2013-2015. Dermed blev markedsværdien fastsat til 996 kr. pr. kvadratmeter for året 2015, idet lejemålet udgør 104 kvadratmeter i henhold til oplysningerne i BBR-registret.

På grund af flere klager fra medlemmer af den faglige organisation X fik Regionen i sommeren 2015 udarbejdet en vurdering af markedsværdien af boligerne i ejendommene (herefter "...gadeejendommene"). Vurderingen er dateret 20. juli 2015 og udarbejdet af en mægler fra et ejendomsmæglerfirma.

Vurderingsmanden foretog ikke en besigtigelse af samtlige lejemål i "...gadeejendommene" og heller ikke af spørgers bolig. Vurderingen blev udarbejdet på grundlag af en række stikprøver af lejemål. Det fremgår af rapporten, at vurderingsmanden vurderede, at markedslejen for de besigtigede lejemål lå i intervallet 723 kr. til 908 kr. pr. kvadratmeter om året alt efter boligernes størrelse, udstyr mv.

Det fremgår nærmere af vurderingsrapporten, at der er foretaget en besigtigelse af en bolig på 121 m<sup>2</sup>, som ligger i samme opgang som spørgers. Denne blev vurderet til 724 kr. pr. m<sup>2</sup>. En anden bolig på 105 m<sup>2</sup>, beliggende i naboopgangen, blev vurderet til 800 kr. pr. m<sup>2</sup>.

Det fremgår af rapporten, at "vurderingen er foretaget som fri markedsleje, hvilket vil sige, at der ikke er taget hensyn til, om lejemålene er omfattet af boligreguleringslovens regler om omkostningsbestemt husleje".

Efter at have fået udarbejdet vurderingen indhentede Region Y et bindende svar, dateret 24. november 2015 fra SKAT. Det fremgår heraf, at SKAT svarede ja til, at regionen skulle indberette den husleje, som regionen betalte, uanset at regionen havde fået udarbejdet en konkret vurdering, der viste, at markedsværdien af lejemålene var lavere, end den husleje, som regionen betalte.

Det bindende svar til regionen anfægtes under denne sag, idet det gøres gældende, at den husleje, som regionen betaler, ikke svarer til den husleje, der kan oppebæres på lejeboligmarkedet, og at indberetningen derfor ikke svarer til den korrekte markedsværdi på boligmarkedet.

Til brug for SKATs behandling af det stillede spørgsmål kan det endvidere oplyses, at boligreguleringslovens regler om lejefastsættelse er gældende i Z Kommune, hvor den omtvistede bolig er beliggende.

Rådgiver har efterfølgende indsendt den lejekontrakt, som vedrører "...gadeejendommene", og som oprindeligt er indgået i 1994.

Lejekontrakten er fortsat gældende, og rådgiver har bemærket følgende til lejekontraktens bestemmelser:

”I § 7 og i efterfølgende tillæg er lejen anført som en samlet leje for hele arealet og lejligheder mv., herunder også at der sker automatisk pristalsregulering.

Det bemærkes, at lejer bekræfter at være afskåret fra at kræve lejen reguleret efter ”det lejedes værdi” med henvisning til reglerne om erhvervslejekontrakter.

Efter § 8 sker der ligeledes regulering af lejen, når der kommer stigninger i skatter og afgifter ”også sådanne, der skyldes ejendommens højere ansættelse til ejendomsværdi” – formentlig efter færdiggørelsen af projektet.

I vedhæftede allonge 1, § 7 ses den forhøjede leje for 2005, men også at det yderligere specificeres, at der er tale om x.xxx kvm boligareal til en samlet pris på 383 kr./kvm samt som noget nyt; x p-pladser til en fast pris. ”

Regionen har ved fremsendelse af lejekontrakten til rådgiver den 22. august 2017 oplyst, at markedslejen for de enkelte lejemål er beregnet på baggrund af en samlet betaling til udlejer for ”...gadeejendommene”. Herefter beregnes den månedlige markedsleje på det enkelte lejemål ud fra den (aktuelle) leje – delt med det samlede antal m2 på alle lejemål i ”...gadeejendommene” – delt med 12 måneder og ganget med antal m2 på det enkelte lejemål.

Organisation Æ har herudover i 2017 på foranledning af X foretaget en vurdering af lejeværdien for lægeboligejendommene, herunder ”...gadeejendommene”.

Æ anfører vedrørende ”...gadeejendommene” i et notat af 31. august 2017:

”Ejendom a, opført i 1999

Den indberettede leje svinger her mellem 1.033 kr./m2 og 1.089 kr./m2. Lejen for disse boliger fastsættes fuldstændigt frit, men ud fra et rent markedsprincip bør værdien år for år være den samme for samtlige boliger. Min vurdering er, at lejen her ligger omkring 1.000 kr./m2.

Ejendom b, opført 1975

Denne ejendom ville være omkostningsbestemt på det private marked. Det betyder, at samtlige boliger vil være omfattet af samme budget, hvorfor det kun er de individuelle moderniseringer, der ville betyde forskelle i lejen pr. m2.

Den indberettede leje ligger meget tæt på 1.000 kr./m2, og altså meget tæt på den nye del af ejendommen (ejendom a)

Selv med rimelige forbedringer, vurderer jeg dette niveau til at være for højt. Her er det min vurdering, at lejeniveauet med rimelige forbedringer ikke vil overstige 700 kr./m2.

Ejendom c, opført 1946

Denne del af ejendommen er opført før den øvrige og bygningens vigtigste bestanddele er derfor ældre. Ejendommen ville være omkostningsbestemt og det er min vurdering, at markedslejen her ikke væsentligt vil overstige 500 kr./m2. ”

## **Spørgers opfattelse og begrundelse**

### De generelle regler

Det fremgår af ligningslovens § 16, stk. 3, at den skattepligtige værdi af personalegoder, herunder delvis fribolig, skal fastsættes til den værdi, det må antages at koste ”den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel” fratrukket den betaling, som den skattepligtige yder.

SKAT afskaffede ved meddelelse af 28. august 2012, SKM2012. 474. SKAT, de hidtil gældende skemasatser til brug for fastsættelsen af markedslejen for hel eller delvis frie helårsboliger. Ved samme meddelelse oplyste SKAT, at beskatningen af friboliger fremover skulle ske på baggrund af en konkret vurdering af den enkelte boligs markedsværdi.

Reglerne er nærmere beskrevet i Den juridiske vejledning, punkt C. A. 5.13.1.1.1 Det fremgår heraf, at hvis arbejdsgiveren lejer den bolig, som stilles til rådighed, ”anses den af arbejdsgiveren betalte leje for markedslejen, medmindre arbejdsgiveren ikke har betalt markedslejen, fx fordi den ikke er lejet af en uafhængig part. I givet fald må markedslejen findes på en anden måde, eventuelt ved et skøn”.

Det fremgår endvidere af vejledningen, at

”Ligger boligen i et område, hvor boligreguleringsloven gælder, kan den få virkning på værdiansættelsen, hvis arbejdsgiveren ejer boligen, men ikke hvis arbejdsgiveren lejer boligen, da det i givet fald er arbejdsgiverens konkrete lejeudgift, der skal anvendes”.

### Argumenter

#### Generelle bemærkninger

#### SKATs vejledning er i strid med ordlyden af ligningsloven

Det følger af ordlyden af ligningslovens § 16, stk. 3, at fastsættelsen af den skattepligtige værdi af friboligen skal ske med udgangspunkt i, hvad det må antages at koste den skattepligtige at erhverve boligen.

Som det fremgår, følger det af ordlyden af § 16, stk. 3, at det ikke er afgørende, hvilken pris arbejdsgiveren har betalt for godet. Vejledningens udgangspunkt, hvorefter den skattemæssige værdi af boligen skal fastsættes med udgangspunkt i den leje, som arbejdsgiveren betaler, er derfor i modstrid med ordlyden af ligningsloven.

Dette skyldes, at den leje, som arbejdsgiveren betaler, ikke nødvendigvis er udtryk for, hvad det vil koste den skattepligtige at leje den samme bolig, fordi den skattepligtiges aftale om leje af boligen ville være omfattet af boligreguleringslovens regler om lejefastsættelse.

Arbejdsgiverens lejeaftale med ejeren af ejendommen vil kun i nogle situationer være omfattet af boligreguleringslovens regler, og den kan derfor ikke fungere som målestok for, hvilken leje den skattepligtige ville skulle betale for et tilsvarende lejemål på boligmarkedet.

Beskatningen af spørgers bolig bør derfor i medfør af ordlyden af ligningsloven ske med udgangspunkt i, hvilken leje han skulle betale, hvis han skulle leje en lignende bolig på det regulerede lejeboligmarked i Z Kommune.

#### SKATs praksis er inkonsistent

SKAT anerkender i Den juridiske vejledning, at boligreguleringslovens regler kan få virkning på værdiansættelsen, hvis arbejdsgiveren ejer boligen, men ikke når arbejdsgiveren selv lejer boligen.

Dermed bliver beskatningen af et personalegode, der for den enkelte medarbejder har den samme værdi, afhængig af hvorvidt arbejdsgiveren ejer boligen eller ej.

Det samme medarbejdergode kan derfor beskattes forskelligt, uanset det repræsenterer den samme værdi for medarbejderen på grund af et kriterium, som er uden støtte i lovens ordlyd.

Beskatningen af friboliger bliver dermed inkonsistent og kommer til at hvile på et arbitrært kriterium.

Denne inkonsistens understøtter også, at udgangspunktet for beskatningen af friboliger må være den værdi, som godet repræsenterer for medarbejderen, forstået som den pris, medarbejderen ville skulle betale, hvis godet skulle erhverves på markedet.

Der er ikke nogen reale hensyn, der taler for at fravige lovens ordlyd, og den fravigelse som SKAT har angivet i Den juridiske vejledning, fører til, at sammenlignelige situationer behandles ulige.

#### SKATs praksis er i modstrid med gældende lejeret

Det fremgår af SKATs juridiske vejledning, at hvis ”arbejdsgiveren er et selskab, som lejer en bolig, er den ikke omfattet af boligreguleringsloven”, jf. punkt C. A. 5.13.1.1.1.

Ved ændring af lejeloven med virkning fra 13. juni 2010, jf. ændringslov nr. 632 af 11. juni 2010 om stråmandsudlejning mv., blev lejemål, som er udlejet til juridiske personer også omfattet af lejeloven. Dermed vil lejemål, der er lejet til selskaber eller andre juridiske personer med henblik på videreudlejning til beboelse også være omfattet af boligreguleringslovens regler om lejeregulering, jf. lovens kapitel I-IV. Anvendelsesområdet for boligreguleringsloven er sammenfaldende med lejelovens anvendelsesområde, jf. boligreguleringslovens § 4. Det fremgår heraf, at lejemål, der anvendes til beboelse og er omfattet af lejeloven, også er omfattet af boligreguleringslovens regler om lejeregulering.

Endvidere fremgår det af de generelle bemærkninger til ændringsloven, at formålet med ændringsloven var at gøre op med den hidtidige praksis, hvorefter en ejers udlejning af beboelseslokaler til en juridisk person alene med henblik på videreudlejning til beboelse blev anset for omfattet af erhvervslejeloven. Hvorimod forholdet mellem den juridiske person (fremlejegiveren) og beboeren (fremlejetageren) var omfattet af boliglejelovgivningen.

Det er derfor ikke korrekt, når det fremgår af SKATs juridiske vejledning, at boliger, som ikke er ejet af arbejdsgiveren ikke er omfattet af boligreguleringslovens regler. Hvis lejekontrakten mellem arbejdsgiveren og ejeren af ejendommen er indgået efter 13. juni 2010, så vil forholdet mellem arbejdsgiveren og ejeren også være omfattet af boligreguleringslovens regler.

Der er derfor heller ikke støtte i de lejeretlige regler for at have forskellige principper for fastsættelsen af den skattepligtige værdi af boliger, som er ejet af arbejdsgiveren og boliger, som er lejet af arbejdsgiveren.

Fastsættelsen af markedsværdien bør derfor basere sig på ligningslovens ordlyd og dermed med udgangspunkt i, hvad den skattepligtige skulle betale for at leje en tilsvarende bolig på det regulerede lejemarked.

Det skal endvidere bemærkes, at lejemål, som er et led i et ansættelsesforhold under en region, under alle omstændigheder, hverken er omfattet af lejeloven eller boligreguleringsloven, jf. lejelovens § 2, stk. 2. Det forekommer også af denne grund arbitrært at lægge afgørende vægt på en teoretisk skelnen mellem boliger, som er lejet af regionen, over for boliger, som er ejet af regionen, når faktum er, at lejeforholdet mellem lægen og regionen ikke vil være omfattet af lejeloven/boligreguleringsloven, uanset om regionen ejer lægeboligen eller ej.

#### Bemærkninger vedrørende den konkrete sag

Den af regionen foretagne vurdering dokumenterer, at gældende lejeniveau i praksis er lavere end den leje, regionen betaler.

Det skal særligt fremhæves, at vurderingsrapporten indeholder konkrete henvisninger til lejemål, som er udlejet på markedsvilkår. Referencelejemål som vurderingsmanden har brugt ved fastsættelsen af markedsværdien af lægeboligerne i "...gadeejendommene".

Der foreligger ingen oplysninger, der på nogen måde godtgør, at lejen for spørgers lejemål skal overstige den generelle markedsleje.

Besvarelsen af det stillede spørgsmål bør derfor være bekræftende.

#### Efterfølgende bemærkninger vedrørende lejekontrakten

Flere af disse principper kendt fra erhvervslejeretten ville efter reguleringen af boliglejemål af lejer kunne begæres tilsidesat som ugyldige, herunder klausulen om, at lejer ikke kan kræve lejen reguleret til det lejedes værdi, samt at der sker automatisk pristalsregulering af lejen. Forholdene understreger det princip, som X både konkret vedrørende dette lejemål – men også generelt vedrørende andre tredjemandslejemål – gør gældende, hvorefter lejeniveauet i kontrakter indgået mellem regionerne og tredjemand ikke kan lægges til grund for den "markedsleje", som en yngre læge med lejekontrakt direkte med udlejer ville skulle betale.

Region Y har oplyst, at den af regionen indberettede markedsleje for de enkelte lejemål beregnes på baggrund af den samlede betaling til udlejer for alle lejemålene. På baggrund heraf beregnes den månedlige leje på hvert enkelt lejemål ud fra denne leje – delt med det samlede antal kvm på alle lejemål i "...gadeejendommene" – delt med 12 måneder – gange antal kvm for det enkelte lejemål.

Det kan på baggrund heraf med sikkerhed lægges til grund, at Regionen ikke foretager en individuel fastsættelse af markedslejen for hver enkelt lejer, hvilket ordlyden af ligningslovens § 16 foreskriver.

Jeg fremsender endvidere det notat som Æ har udarbejdet vedrørende markedslejen for "...gadeejendommene", og jeg henviser særligt til vurderingerne for lejlighederne i ejendom b, hvor den af spørger lejede lejlighed er beliggende. Markedslejen vurderes således til at udgøre 700 kr./kvm. På vegne af spørger indstilles, at markedslejen fastsættes i overensstemmelse hermed.

#### Efterfølgende bemærkninger vedrørende værdien og en opsummering.

Selvom den konkrete bolig ikke dengang blev vurderet, kan den godt placeres i spændet (SKAT: Spændet på ejendomsmæglerens vurdering mellem 723 kr. pr. kvm. og 908 kr. pr. kvm.). "...gadeejendommene" er opdelt i 3 ejendomme: ejendom a er én ejendom, ejendom b er én ejendom og ejendom c er én ejendom. Af vurderingsrapporten ses det, at lejlighederne med den højst vurderede markedsleje ligger i ejendom a og ejendom c. Den konkrete lejlighed skal derfor ikke placeres i den øvre del af spændet. Lejligheden i naboopgangen, som er samme størrelse som det konkrete lejemål er vurderet til 800 kr. pr. kvm. Dette svarer til en årlig leje på kr. 84.000 (kr. 800 x 105 kvm). De 996 kr. pr. kvm., som regionen selv betaler, svarer til en årlig leje på kr. 104.580. Det er en forskel på mere end kr. 20.000 om året, hvilket ikke kan siges at være bagatelagtigt.

Jeg henviser i øvrigt til, at der nu foreligger en konkret vurdering af lejligheden udarbejdet af Æ.

Om baggrunden for vurderingerne af ejendommene har Æ anført:

"Ejendom b, opført 1975

Denne ejendom ville være omkostningsbestemt på det private marked. Det betyder, at samtlige boliger vil være omfattet af samme budget, hvorfor det kun er de individuelle moderniseringer, der ville betyde forskelle i lejen pr. m<sup>2</sup>.

Den indberettede leje ligger meget tæt på 1.000 kr./m<sup>2</sup>, og altså meget tæt på den nye del af ejendommen (ejendom a)

Selv med rimelige forbedringer, vurderer jeg dette niveau til at være for højt. Her er det min vurdering, at lejeniveauet med rimelige forbedringer ikke vil overstige 700 kr./m<sup>2</sup>. ”

### Opsummering

X bestrider ikke, at den leje, som en arbejdsgiver betaler til 3.mand, kan være retningsgivende og relevant for at vurdere en lejligheds markedsværdi. Men skatteretligt kan der ikke opereres med en automatisk konklusion herom, da det dels er skøn under regel, men mere afgørende fordi der kun er hjemmel til at beskatte skatteyderen af den markedsværdi, boligen har for skatteyderen. Derfor er det afgørende at sondre mellem den juridiske ramme (hjemmel) og den konkrete værdi (skøn).

Markedsværdien for en lejlighed, som arbejdsgiveren lejer hos 3.mand er skatteretligt den samme, som gælder for boliger, som arbejdsgiveren selv ejer. Det er en konsekvens af, at det er værdien for skatteyderen, der er afgørende. Om der er et kontraktforhold på et andet niveau, ændrer ikke boligens markedsværdi for den yngre læge.

Både den uafhængige ejendomsmægler, hvis vurdering oprindeligt blev lagt til grund for denne anmodning og Æ's vurdering, der medsendes dette indlæg, tilsidesætter den husleje, som regionen betaler til 3.mand. Det understøtter både den juridiske nødvendighed af, at markedsværdien skal fastsættes uafhængigt af aftalen mellem arbejdsgiver og udlejer, og understøtter det konkrete skøn for rette markedsleje.

Konkret bør markedslejen i overensstemmelse med Æ's vurdering i denne sag fastsættes til 700 kr. pr. m<sup>2</sup>.

### Spørgers høringsvar af 25. oktober 2017

Spørger har ikke yderligere bemærkninger, da selve hovedspørgsmålet indstilles besvaret bekræftende.

### **SKATs indstilling og begrundelse**

#### Spørgsmål

Det ønskes bekræftet, at det er i overensstemmelse med ligningslovens § 16, stk. 3, at spørger ved selvangivelsen af sin indkomst for indkomstårene 2013 til 2016 angiver markedsværdien af sin delvise fribolig fratrukket 10 % på grund af fraflytningspligt og fratrukket den leje, han har betalt for at bo i perioden, selvom markedsværdien er lavere end den gennemsnitligt beregnede leje, som arbejdsgiveren har opgjort for spørgers bolig.

#### *Begrundelse*

Spørger har i perioden 2013 til 2016 delvis fri bolig til rådighed. Boligen, der er på 104 kvadratmeter, er beliggende i ”...gadeejendommene”, og er pålagt fraflytningspligt.

Det er oplyst, at boligen er stillet til rådighed af spørgers arbejdsgiver, som har lejet boligen af en uafhængig tredjemand.

Region Y har ved indberetningen af værdien af boligen for spørger taget udgangspunkt i den betalte leje til udlejer, svarende til 996 kr. pr. kvadratmeter. Regionen har i juli 2015 fået foretaget en stikprøvevis

vurdering af markedsværdien af nogle lejemål i "...gadeejendommene", og denne angiver en markedsværdi på 723 – 908 kr. pr. kvadratmeter afhængig af boligens størrelse, udstyr mv. Spørgers lejlighed er ikke blandt de i den forbindelse vurderede lejligheder.

Det er oplyst, at Æ i 2017 har foretaget en konkret vurdering af samtlige boliger, herunder spørgers. Æ har i den forbindelse vurderet markedslejen for ejendom b til 700 kr. pr. kvadratmeter for indkomstårene 2013 og 2014.

Spørger er skattepligtig af den delvis frie bolig, jf. ligningslovens § 16, stk. 1, og den skattepligtige værdi skal efter ligningslovens § 16, stk. 3, fastsættes til den værdi, som det må antages, at det koster spørger at erhverve godet i almindelig fri handel, dvs. markedslejen.

Den skattepligtige værdi efter ligningslovens § 16, stk. 3, skal nedsættes med 10 %, da spørger har pligt til at fraflytte boligen ved ansættelsens ophør og med spørgers betaling til Regionen for boligen, jf. ligningslovens § 16, stk. 8.

Det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.13.1.1.1, at hvis arbejdsgiveren har lejet den bolig, som stilles til rådighed, anses den af arbejdsgiveren betalte leje for markedslejen også i forhold til den, der får boligen stillet til rådighed.

Tilsvarende fremgår af SKM2012. 474. SKAT vedrørende afskaffelsen af de skematiske satser for værdiansættelse af fri helårsbolig, idet det her anføres, at "Hvis arbejdsgiveren selv er lejer af boligen, der stilles til rådighed for den ansatte, anvendes denne leje, forudsat at der er tale om et lejeforhold mellem uafhængige parter (reel markedsleje)."

Den leje, som arbejdsgiveren betaler til en uafhængig udlejer, må således anses for at være markedsværdien og kan derfor anvendes som udgangspunkt for beskattning af fri bolig til rådighed, jf. ligningslovens § 16, stk. 1, jf. stk. 3.

Region Y har imidlertid ikke indgået en lejeaftale med udlejer, der alene vedrører den konkret omhandlede lejlighed men en lejeaftale, der omfatter lejligheder i tre forskellige ejendomme.

Af de vurderinger der er indhentet i sagen fremgår, at den ene ejendom er opført i 1999 (ejendom a), den anden ejendom er opført i 1975 (ejendom b), mens den sidste ejendom er opført i 1946 (ejendom c), ligesom det på baggrund af det oplyste kan konstateres, at der er stor forskel på såvel stand som beliggenhed af de tre ejendomme og lejlighederne, der ligger heri.

Den af Region Y indberettede leje er fremkommet ved, at Region Ys samlede lejebetaling for lejlighederne i de 3 ejendomme er fordelt ud på alle lejlighederne på baggrund af en kvadratmeterfordeling.

Den indberettede leje for den enkelte lejlighed er således fremkommet ved, at der er beregnet en gennemsnitlig kvadratmeterleje på baggrund af den samlede lejebetaling for de tre ejendomme, hvorefter den beregnede gennemsnitlige kvadratmeterleje er ganget med antallet af kvadratmeter i den enkelte lejlighed.

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at den af Region Y indberettede leje, ikke nødvendigvis kan lægges til grund ved fastsættelsen af markedslejen for spørgers konkrete lejlighed.

Region Y har indhentet en vurdering af huslejeniveauet i de tre ejendomme fra en lokal ejendomsmægler. Ejendomsmægleren har ikke vurderet lejen i forhold til spørgers konkrete lejlighed, men har vurderet to lejligheder i samme ejendom.

Kvadratmeterlejen for en lejlighed, der ligger i naboopgangen er således vurderet til 800 kr., mens kvadratmeterlejen for lejligheden, der ligger i samme opgang som spørgers lejlighed, er vurderet til 724 kr.

Der er fra spørgers side endvidere indhentet en vurdering fra Æ.

Rådgiver har i den forbindelse anført, at markedslejen bør fastsættes i overensstemmelse med vurderingen fra Æ, svarende til 700 kr. pr. m2. Rådgiver har anført, at denne vurdering er fremkommet ved en konkret vurdering af spørgers bolig.

SKAT skal hertil bemærke, at det af materialet fremgår, at Æ har vurderet markedslejen for hver af de tre ejendomme. Det synes dog ikke at fremgå, at spørgers bolig er vurderet særskilt.

Som ovenfor nævnt, er det udgangspunktet, at den leje, som arbejdsgiveren betaler til en uafhængig udlejer, må anses for at være markedsværdien.

På det foreliggende grundlag er det dog SKATs opfattelse, at den af Regionen faktisk gennemsnitligt opgjorte leje på 996 kr. pr. kvadratmeter ikke kan anses for at svare til markedslejen for spørgers lejlighed, idet markedslejen må antages at være lavere grundet de vurderinger, som er foretaget af andre boliger i ejendommen.

Det kan derfor efter SKATs opfattelse bekræftes, at det vil være i overensstemmelse med ligningslovens § 16, stk. 3, at spørger ved selvangivelsen af sin indkomst for indkomstårene 2013 til 2016 angiver markedsværdien af sin delvise fribolig fratrullet 10 % på grund af fraflytningspligt og fratrullet den leje, han har betalt for at bo i perioden, selvom markedsværdien er lavere end den gennemsnitligt beregnede leje, som arbejdsgiveren har opgjort for spørgers bolig.

SKAT kan på det foreliggende grundlag dog ikke udtale sig om, hvad den konkrete markedsleje for spørgers bolig må skønnes at være, da dette forudsætter en konkret, uvildig vurdering af den omhandlede lejlighed, og en sådan ses ikke at foreligge.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmålet besvares med ”Ja”.

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

### **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

#### Spørgsmål

#### *Lovgrundlag*

#### Ligningslovens § 16, stk. 1

”Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. (...)”

#### Ligningslovens § 16, 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. (...)”

#### Ligningslovens § 16, stk. 8

”Den skattepligtige værdi efter stk. 3 af en helårsbolig, der er stillet til rådighed af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, og som den ansatte har pligt til at fraflytte ved ansættelsens ophør, men ikke pligt til at bebo under ansættelsen (lejebolig), nedsættes med 10 pct. Den skattepligtige værdi efter 1. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten. (...)”

#### Lejelovens § 1, stk. 1

”Loven gælder for leje – herunder fremleje – af hus eller husrum, uanset om lejerens er en person eller en virksomhed m.v. (juridisk person). ”

#### Boligreguleringslovens § 4, stk. 1

”Reglerne i kapitel II-IV gælder for lejeforhold, der omfattes af lov om leje, når det lejede helt eller delvis anvendes til beboelse, jf. dog stk. 2-5. ”

#### *Praksis*

#### Cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 12.7

#### Tjeneste- og lejeboliger, jf. § 16, stk. 7-9

Ved lov nr. 482 af 30. juni 1993 (telefonudgifter og personalegoder) blev det ved indførelsen af ligningslovens § 16 fastsat, at personalegoder, herunder boliger, der stilles til rådighed for ansatte, medlemmer af bestyrelser m.v. skattemæssigt skal værdiansættes til markedsværdien, jf. ligningslovens § 16, stk. 3.

Markedsværdien udgør det lejeløb, som boligen kunne indbringe ved udlejning til en udenforstående”.

#### Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.13.1.1.1, (uddrag):

#### ”Værdiansættelse af fri bolig, el, varme og lignende

Den ansatte skal beskattes af markedslejen. Se LL § 16, stk. 3. Ansatte skal beskattes af differencen, hvis de betaler leje, der ligger under markedslejen.

Arbejdsgiveren har indberetningspligt for ovennævnte difference. Se indberetningsbekendtgørelsen § 14, stk. 2, nr. 2. Betaler arbejdsgiveren derudover el, varme og andre udgifter, der normalt påhviler lejerens, skal disse beløb indberettes med de faktiske udgifter. Se samme bekendtgørelse § 14, stk. 2, nr. 3.

Skatteministeriet har efter forudgående varsler afskaffet skemalejesatserne med virkning fra 2013, således at beskatningen fra 1. januar 2013 skal ske på baggrund af boligens markedsværdi og dermed en individuel vurdering af den enkelte boligs udlejningsværdi. Se SKM2012. 474. SKAT.

#### Eksempel 1

Hvis arbejdsgiveren har lejet den bolig, som stilles til rådighed, anses den af arbejdsgiveren betalte leje for markedslejen også i forhold til den, der får boligen stillet til rådighed, medmindre arbejdsgiveren ikke har betalt markedslejen, fx fordi den ikke er lejet af en uafhængig part. I givet fald må markedslejen findes på anden måde eventuelt via et skøn.

(...)

### Eksempel 3

Ligger boligen i et område, hvor boligreguleringsloven gælder, kan den få virkning på værdiansættelsen, hvis arbejdsgiveren ejer boligen, men ikke hvis arbejdsgiveren lejer boligen, da det i givet fald er arbejdsgiverens konkrete lejeudgift, der skal anvendes.

### Eksempel 4

Hvis arbejdsgiveren er et selskab, som lejer en bolig, er den ikke omfattet af boligreguleringsloven, og den værdi, som boligen har for den ansatte, som får boligen til rådighed, antages at være det, som arbejdsgiveren har lejet den til af en uafhængig part, eller til det arbejdsgiveren skulle have givet for at leje den af en uafhængig part. Markedslejen kan i den situation være højere, end hvis den ansatte selv havde mulighed for at leje, fordi boligen så ville have været omfattet af boligreguleringslovens regler.”

### SKM2012. 474. SKAT

Afskaffelse af Skatteministeriets skematiske satser for værdiansættelse af fri helårsbolig

”Skatteministeriet afskaffer skemalejesatserne til brug for værdiansættelse af markedslejen for hel eller delvis fri helårsbolig. Afskaffelsen af satserne sker med virkning fra 1. januar 2013.

De skematiske satser har igennem mange år været brugt ved fastlæggelsen af en lejeværdi for en helårsbolig, som ansatte af deres arbejdsgiver har fået stillet helt eller delvist frit til rådighed. Den ansatte har skullet beskattes af forskellen mellem den betalte leje og boligens markedsleje/lejen efter skemasatserne.

Baggrunden for afskaffelsen af satserne er, at de i mange tilfælde ikke, som ellers tilsigtet, afspejler den reelle markedsleje. Ligningslovens § 16 forudsætter, at den ansatte skal beskattes af den økonomiske fordel, som den ansatte opnår i forhold til markedslejen, men da de årlige skemalejesatser i praksis har udviklet sig i en retning, der i mange tilfælde har gjort dem uegnet til at afspejle markedslejen, har Skatteministeriet nu besluttet at afskaffe satserne.

(...)

Hvis arbejdsgiveren selv er lejer af boligen, der stilles til rådighed for den ansatte, anvendes denne leje, forudsat at der er tale om et lejeforhold mellem uafhængige parter (reel markedsleje). Hvis den ansatte selv betaler en andel af lejen, reducerer dette beskatningsgrundlaget.

Hvis arbejdsgiveren ikke selv afholder en lejeudgift, skal markedslejen findes, fx ved at se på lejen i lignende boliger i det pågældende område. Arbejdsgiveren skal således til brug for beskatningen af den ansatte foretage en individuel vurdering af den enkelte boligs udlejningsværdi. Den ansatte skal beskattes, hvis den ansatte betaler en leje, der ligger under markedslejen. Den ansatte skal i så fald beskattes af forskellen mellem boligens udlejningsværdi (markedslejen) og den fastsatte leje.

(...)”