

Offentliggjort d. 11. oktober 2016

Værdi af fri rådighed over lejlighed i udstykket udlejningsejendom efter hovedaktionærreglerne (direktørreglen) - Landsskatterettens kendelser af 16/8 2016, jr. nr. 11-0303568, 11-0303569, 11-0303570 og 11-0303571. ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Landsskatteretten traf ved 4 kendelser af 16/8 2016 afgørelse om opgørelse af beregningsgrundlaget for værdi af fri bolig efter hovedaktionærreglen i ligningslovens § 16, stk. 9 i tilfælde, hvor hovedaktionæren bebor én af flere lejelejligheder i en udstykket udlejningsejendom. Kendelserne ligger på linie med Landsskatterettens tidligere kendelser af henholdsvis 2/3 2015, jr. nr. 13-3043318, og 16/6 2015, jr. nr. 13-3041258.

Med lov nr. 459 af 31/5 2000 blev i ligningslovens § 16 fastsat særlige, skærpede regler om værdiansættelsen af bl.a. en helårsbolig, som en arbejdsgiver stiller til rådighed for direktører og andre medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, jf. § 16, stk. 9. Værdiansættelsesreglerne finder tilsvarende anvendelse ved værdiansættelsen af fri bolig, som et selskab stiller til rådighed for en hovedaktionær, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 5. Formålet med reglerne var at sikre en mere ensartet og rimelig beskatning af denne persongruppe samt at etablere en ordening, hvor udmålingen af den skattepligtige værdi af fri bolig tog udgangspunkt i de omkostninger, der ville foreligge, hvis modtageren selv ejede den pågældende bolig.

Landsskatterettens kendelser af 16/8 2016 drejer sig om den - for så vidt enkle problemstilling - om opgørelse af den skattepligtige værdi efter ligningslovens § 16, stk. 9, i et tilfælde, hvor et selskab stiller en bolig til rådighed for hovedaktionæren i form af en lejlighed i en udstykket udlejningsejendom, og hvor der ikke foreligger en særskilt

Offentliggjort d. 11. oktober 2016

offentlig vurdering eller handelsværdi af den lejlighed, som hovedaktionæren bebor - således som beregningsreglen i ligningslovens § 16, stk. 9 ellers er baseret på.

Retsgrundlag

Efter ligningslovens § 16, stk. 9 og ligningslovens § 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 9, ansættes værdi af fri bolig for direktører og andre medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform samt hovedaktionærer efter de særlige skematiske regler i § 16, stk. 9, 2. pkt. For denne persongruppe sættes den skattepligtige værdi til 5 pct. af beregningsgrundlaget angivet i § 16, stk. 9, 3. pkt., jf. nedenfor.

Efter § 16, stk. 9, 3. pkt. er beregningsgrundlaget 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.

Den herved fremkomne værdi forhøjes efter § 16, stk. 9, 10. pkt. 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.

Landsskatterettens kendelse af 2/3 2015, jr. nr. 13-3043318.

Landsskatteretten har tidligere behandlet spørgsmålet om opgørelse af beregningsgrundlaget i et tilfælde, hvor et selskab stiller en bolig til rådighed for hovedaktionæren i form af en lejlighed i en udstykket udlejningsejendom, og hvor der ikke foreligger en særskilt vurdering af den lejlighed, som hovedaktionæren bebor, jf. Landsskatterettens kendelse af 2/3 2015, jr. nr. 13-3043318, samt Landsskatterettens kendelse af 16/6 2015, jr. nr. 13-3041258. Begge kendelser vedrører øjensynligt familiemedlemmers rådighed over en bolig i samme udlejningsejendom.

Offentliggjort d. 11. oktober 2016

I kendelsen af 2/3 2015 udtalte Landsskatteretten for det første, at der ikke var grundlag for at fortolke ligningslovens § 16 A, stk. 5 eller ligningslovens § 16, stk. 9 således, at der ikke kan foretages beskatning af værdi af fri bolig i de tilfælde, hvor selskabet ejer en større udlejningsejendom, hvor en af lejlighederne bebos af hovedanpartshaveren, der ikke betaler markedslejen herfor. Der var således efter Landsskatterettens opfattelse hjemmel til at beskatte hovedaktionæren efter disse regler i en situation som den foreliggende.

Landsskatteretten bemærkede i denne forbindelse bl.a., at den omstændighed, at ligningslovens § 16, stk. 9, der fastslår beregningsmodellen for opgørelsen af værdi af fri bolig, henviser til ejendomsværdiskatteloven, som ikke finder anvendelse på større udlejningsejendomme, ikke udelukkede, at skatteyderen kunne beskattes af værdi af delvis fri helårsbolig. Landsskatteretten fandt således ikke grundlag for at anse ejendomme, der ikke er omfattet af ejendomsværdiskatteloven, for undtaget som følge af ligningslovens § 16, stk. 9's ordlyd.

Landsskatteretten konstaterede dernæst, at da værdien ved den skematiske beregningsmetode førte frem til et højere beløb end markedslejen, skulle skatteyderen beskattes efter den skematiske beregningsmetode i henhold til ligningslovens § 16, stk. 9. Landsskatteretten bemærkede i den forbindelse, at § 16, stk. 9 tager udgangspunkt i den offentlige vurdering.

Landsskatteretten beregnede herefter værdien af fri bolig på baggrund af et beregningsgrundlag opgjort som en forholdsmæssig andel af vurderingen for den samlede udlejningsejendom, og hvor den forholdsmæssige andel blev opgjort som arealet af den bolig, som hovedaktionæren havde fået stillet til rådighed, set i forhold til udlejningsejendommens samlede areal. På dette grundlag blev værdien af fri bolig, i overensstemmelse med skatteyderens subsidiære påstand, opgjort til ca. 75.000 kr. på årsbasis for hvert af årene 2010, 2011 og 2012.

Med de anvendte præmisser forkastede Landsskatteretten skatteyderens principale påstand om nedsættelse af forhøjelsen til 0 kr. og det til grund for påstanden anførte syns-

Offentliggjort d. 11. oktober 2016

punkt om, at ligningslovens § 16, stk. 9 ikke indeholdte hjemmel til at opgøre den skattepligtige værdi af fri bolig efter de skematiske regler i et tilfælde som det foreliggende.

Landsskatteretten forkastede endvidere SKAT's synspunkt om, at beregningsgrundlaget kunne fastsættes som SKAT/Ejendomsvurdering's vurdering af den pågældende lejlighed, svarende til den vurdering, der skulle have været foretaget, hvis lejligheden skulle have været vurderet og registreret som en selvstændig lejlighed. SKAT havde ved anvendelse af dette beregningsgrundlag opgjort værdi af fri bolig til ca. 143.000 kr. for hvert af årene 2010 og 2011, og til godt 165.000 kr. for 2012.

Et tilsvarende udfald fik sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 16/6 2015, jr. nr. 13-3041258, der som indledningsvist nævnt øjensynligt vedrører samme familie.

Landsskatterettens kendelser af 16/8 2016

I Landsskatterettens kendelser af 16/8 2016, jr. nr. 11-0303568, 11-0303569, 11-0303570 og 11-0303571, nåede Landsskatteretten frem til et tilsvarende resultat.

Sagen vedrørte på lignende vis som ovenfor opgørelse af værdi af fri bolig for hovedaktionærer vedrørende lejligheder i en større udlejningsejendom ejet af hovedaktionærskabet.

Hovedaktionærerne gjorde i disse sager tillige gældende, at præmisserne for de ovennævnte kendelser fra 2015 førte frem til, at værdi af fri bolig alene kunne opgøres efter de skematiske regler i ligningslovens § 16, stk. 9, hvis hovedaktionærerne ikke havde betalt markedslejen for de omhandlede boliger. Da hovedaktionærerne i disse sager fra SKAT's side ubestridt havde betalt markedslejen, var der således efter hovedaktionærernes opfattelse ikke grundlag for at opgøre værdi af fri bolig efter de skematiske regler.

Ikke overraskende blev dette synspunkt afvist af Landsskatteretten, da det er uden betydning for beskatningen efter hovedaktionærreglen, hvorvidt der er betalt en markedsleje.

Offentliggjort d. 11. oktober 2016

Herefter blev værdi af fri bolig beregnet efter de skematiske regler i ligningslovens § 16, stk. 9 med udgangspunkt i et beregningsgrundlag opgjort som i sagerne afgjort ved kendelserne fra 2015.

Bemærkninger

Med Landsskatterettens kendelser af 2/3 2015, af 16/6 2015 og nu de 4 kendelser af 16/8 2016 synes at være dannet en administrativ praksis for opgørelse af beregningsgrundlaget for udstykkede lejligheder i større udlejningsejendomme i relation til ligningslovens § 16, stk. 9.

Den beskrevne praksis ses endnu ikke at have fundet vej til Juridisk Vejledning, afsn. C.A.5.13.1.2.3 og C.B.3.5.3.2.

Kendelserne fører frem til en relativt gunstig lejefastsættelse efter de skematiske regler for tilfælde som det foreliggende, hvor værdien af beboelseslokaliteten opgjort som en relativ andel af udlejningsejendommens samlede areal typisk vil være mindre, end hvad en særskilt vurdering af de samme beboelseslokaliteter vil andrage under forudsætning af, at beboelseslokaliteterne var en ejerlejlighed.

— o —