

Offentliggjort d 20. januar 2009

Fribolig – udnyttelse af ret til fribolig en skattepligtig løbende ydelse – TfS 39388 ©

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

www.v.dk

Højesteret fandt ved en dom af 3/12 2008, jf. tidligere TfS 2007, 423 ØL, at en uopsigelig ret til fri bolig er en skattepligtig indkomst for modtageren efter statskattelovens § 4. Er en fribolig derimod kun ydet indtil videre, må modtagerens fordel herved efter Højesterets dom anses som en gave ydet i de enkelte indkomstår.

Det forekommer ofte, at forældre sælger en ejendom til deres børn, i hvilken sammenhæng forældrene indrømmes en livsvarig boligret i en del eller på hele ejendommen. I nogle tilfælde aftales den livsvarige boligret som en del af berigtigelsen, og prisen på ejendommen fastsættes derefter. Forholdet vil her være omfattet af Ligningslovens § 12 B med deraf følgende konsekvenser.

I andre tilfælde betales der fuld pris for ejendommen, og den af forældrene erhvervede fribolig er således ikke udtryk for en gensidig bebyrdende handel. Der kan her være tale om en livsvarig boligret eller blot en ad hoc årligt indrømmet ret. I praksis har der været en vis tvivl om, hvorledes beskatning af forældrene skulle ske, når der ikke var tale om en gensidig bebyrdende aftale, d.v.s. om forældrene skulle beskattes efter reglerne om boafgift eller indkomstskat efter statskattelovens regler.

Sagen afgjort ved Højesterets dom af 3/12 2008, jf. tidligere TfS 2007, 423 ØL, drejer sig om den situation, hvor en fribolig ydes som en enkeltstående disposition - og altså ikke som et led i en gensidigt bebyrdende aftale.

Offentliggjort d 20. januar 2009

I den konkrete sag havde en mor solgt sin ejendom til en søn ultimo 1995. Moderen forblev boende i ejendommen, og havde efter en lejekontrakt oprettet samtidig med ejendomsoverdragelsen ret til at bebo ejendommen for en årlig leje på 1 kr.

I en "Erklæring om ydelse af fri bolig" af 31. december 1996 mellem moderen og sønnen erklærede sønnen, at han forpligtede sig til at yde moderen vederlagsfrit ophold i ejendommen fra 1. januar 1996 og fremover, så længe moderen ønskede dette. Sønnen forpligtede sig videre til at afholde alle udgifter i forbindelse med ejendommens drift og vedligeholdelse m.m.

I forbindelse med skattemyndighedernes gennemgang af sagen i relation til skatteansættelserne for 1998, 1999 og 2000 blev markedslejen for ejendommen ansat til 98.000 kr. årligt. Sønnen blev herefter beskattet af differencen mellem den faktiske lejeindtægt og den objektive udlejningsværdi. Moderen blev samtidig anset for skattepligtig af udlejningsværdien efter statsskattelovens § 4, litra c.

Denne skatteansættelse af moderen blev sidenhen opretholdt, først af Landsskatteretten og Østre Landsret og nu af Højesteret med følgende præmisser:

"Et forpligtende tilsagn om en uopsigelig ret til fri bolig indebærer, dels at der foreligger en gave i form af en brugsnydelse, som i sig selv er afgiftsfri efter boafgiftslovens § 24, dels at gavens løbende afkast er indkomstskattepligtigt i medfør af statsskattelovens § 4, litra b om "vederlagsfri benyttelse af andres rørlege eller urørlege gods" eller § 4, litra c om "aftægt og deslige". Har fri bolig derimod alene været stillet til rådighed indtil videre, må de fordele, som er opnået herved, anses som gaver ydet i de enkelte indkomstår, og er den begunstigede omfattet af personkredsen nævnt i boafgiftslovens afsn. II, følger det herefter af statsskattelovens § 5, litra b, at gaverne ikke er undergivet indkomstskattepligt.

(Moderen) har i de omhandlede indkomstår haft fri bolig i ejendommen, som tilhører hendes søn, ... Afgørende for sagens udfald er, om (moderen) herved har udnyttet en gave, som er ydet hende i form af en uopsigelig ret til fri bolig, eller om hun alene har haft fri bolig stillet til rådighed indtil videre.

Offentliggjort d 20. januar 2009

(Sønnen) har i erklæringen om ydelse af fribolig, som er sendt såvel til hans daværende arbejdsgiver som til skattemyndighederne, oplyst, at han har forpligtet sig til at yde (moderen) vederlagsfrit ophold i ejendommen fra 1. januar 1996 og fremover, så længe hun ønsker det, og han har på grundlag af denne erklæring selv opnået fradragsret i henhold til ligningslovens § 12, stk. 4 (nu stk. 5), i de omhandlede indkomstår. Han har endvidere i et brev af 10. april 2002 til skattemyndighederne i (moderens) skattesag fastholdt, at det oprindeligt var aftalt, at hendes fribolig skulle betragtes som en gave. Højesteret finder på denne baggrund godtgjort, at der samtidig med indgåelsen af lejekontrakten den 31. december 1995 blev ydet (moderen) en gave i form af en uopsigelig ret til fri bolig. Dette understøttes også af indholdet af korrespondancen i 1995 og 1996 mellem (sønnen) og hans daværende advokat samt af, at pligten til at betale husleje pr. 1. januar 2002 blev gennemført ved en aftale indgået mellem (sønnen) og moderen.

Det følger af det anførte, at (moderens) udnyttelse af boligretten i de omhandlede indkomstår er indkomstskattepligtig i medfør af statskattelovens § 4.”

Herefter blev indkomstbeskatningen af moderen opretholdt.

Der er næppe tvivl om, at Højesterets dom vil forekomme overraskende for nogle set i lyset af Skatteministeriets udmelding i TfS 1996, 245,

Skatteministeriets har i TfS 1996, 245, hvor der vedrørende de skattemæssige konsekvenser for forældre af en fribolig, der stilles til rådighed for forældrene, anført følgende:

”For så vidt angår de skattemæssige konsekvenser for forældrene/svigerforældrene, gælder følgende:

Efter § 22 i lov nr. 426 af 14/6 1995 om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven) kan forældre for et kalenderår modtage gaver til en samlet værdi af 41.100 kr. af deres børn. Kan værdien af den fri bolig indeholdes i dette beløb, vil forældre således ikke skulle svare gaveafgift af at bo i en bolig stillet til rådighed af deres børn.

Offentliggjort d 20. januar 2009

Er der ikke tale om, at modtageren af den fri bolig er forældre til boligejeren, vil værdien af den fri bolig være skattepligtig efter statskattelovens § 4, medmindre der er tale om boligejerens afkom, bedsteforældre m.v.

Hvis forældrene ikke flytter ind i en selvstændig bolig, men flytter ind hos børnene, finder § 24 i boafgiftsloven anvendelse. Efter denne bestemmelse er underhold i give-rens hjem eller underhold på hospital, plejehjem eller lignende afgiftsfrit for modta-geren, når der f.eks. er tale om underhold af forældre. Det er uden betydning, hvilken værdi underholdet har. Forældre skal således ikke svare afgift af værdien af at flytte ind hos deres børn."

Også motiverne til ligningslovens § 12 A, jf. lov nr. 490 af 24/6 1992, om lempelige regler for fastsættelse af udlejningsværdien af visse boliger, der stilles til rådighed for forældre, peger i retning af, at friboliger hidtil har været anset som en afgiftspligtig be- gunstigelse af modtageren. I motiverne til denne bestemmelse anføres således, at:

Baggrunden for forslaget er, at der er børn, som ønsker at tage sig af deres ældre - og måske plejkrævende - forældre, stedforældre eller bedsteforældre, bl.a. ved at stille en gratis bolig til rådighed for dem.

...

1. Efter de gældende regler er der mulighed for at indgå aftaler om løbende ydelser, f.eks. i form af en fri bolig efter ligningslovens § 12, stk. 5. Disse ydelser er fradrags-berettigede for yderen, og der gælder ingen beløbsgrænser, når det drejer sig om dis- se friboliger, ligesom der ikke stilles krav om, at modtageren er fyldt 67 år.

Det er imidlertid efter praksis en betingelse for at opnå fradrag, at boligens ejer eller lejer har afgivet en skriftlig erklæring om underholdsforpligtelsen, som modtageren bevisligt er bekendt med. Forpligtelsen skal som udgangspunkt være af ubestemt va- righed, men kan dog begrænses til en forud fastsat periode, der normalt ikke må være kortere end 10 år. Der er til gengæld ingen begrænsning med hensyn til friboligens placering og hvem, den kan stilles til rådighed for.

Offentliggjort d 20. januar 2009

...

Mellem nært beslægtede, der bl.a. omfatter forældre, stedforældre og bedsteforældre, kan der årligt ydes gaver til en værdi af indtil 8.000 kr., uden at modtageren skal betale gaveafgift. Er den årlige værdi af en fribolig større end 8.000 kr. er modtageren afgiftspligtig af det overskydende beløb. Ophold i yderens eget hjem, på hospital eller lignende er dog afgiftsfrit.

Som det ses af disse tilkendegivelser, har der ikke hidtil været opereret med en skatte- og afgiftsmæssig sondring mellem på den ene side friboliger ydet ”indtil videre”, og på den anden side uopsigelige friboliger.

Højesterets dom rejser endvidere det i praksis vigtige spørgsmål om afgrænsningen af de tilfælde, hvor en fribolig kun skal anses for ydet ”indtil videre”. Højesterets dom indeholder ingen klare indikationer på, hvordan denne grænsedragning skal foretages.

Endvidere kan rejses spørgsmål om, hvorvidt dommen får konsekvenser for tilfælde, hvor forældre har købt en lejlighed, og stillet denne til rådighed for et barn, herunder om der må sondres mellem tilfælde, hvor lejligheden stilles til rådighed for en længere årrække, uden der dog er tale om uopsigelighed – eller blot ”indtil videre”.

— o —