Offentliggjort d. 7. februar 2017

Fastsættelse af leje ved udlejning af bolig til forældre, SKM2016.629.LSR ©

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

Landsskatterettens kendelse af 11/11 2016 belyser afstandskriteriet "i tilknytning til" i ligningslovens § 12 A vedrørende fastsættelse af leje ved udlejning af en bolig til forældre i tilknytning til skatteyderens bolig.

I ligningslovens § 12 A er fastsat særregler om de skattemæssige konsekvenser ved udlejning af en bolig til forældre, svigerforældre m.v.

Af § 12 A, stk. 1, 1. og 2. pkt. fremgår således nærmere, at i tilfælde, hvor en bolig, som ville være omfattet af ejendomsværdiskatteloven, såfremt ejeren selv benyttede boligen, stilles til rådighed for ejerens eller dennes ægtefælles forældre, stedforældre eller bedsteforældre, betales der ejendomsværdiskat svarende til, hvad der skulle være betalt i ejendomsværdiskat, såfremt ejeren selv beboede boligen. Til den skattepligtige indkomst medregnes kun den del af en eventuel lejebetaling, der overstiger 250 pct. af ejendomsværdiskatten.

Videre fremgår af § 12 A, stk. 1, 3. og 4. pkt., at det er en betingelse, at boligen, der stilles til rådighed, findes i tilknytning til en bolig, som den skattepligtige eller dennes ægtefælle bebor, og at en af forældrene, stedforældrene eller bedsteforældrene er førtidspensionist, efterlønsmodtager, fleksydelsesmodtager eller har nået folkepensionsalderen, jf. § 1 a i lov om social pension.

Offentliggjort d. 7. februar 2017

Baggrunden for bestemmelsen var - som det siges i lovforslaget, jf. nærmere FT 1991/92, till. A, sp. 4937 - det synspunkt *"…at der er børn, som ønsker at tage sig af deres ældre - og måske plejekrævende - forældre, stedforældre eller bedsteforældre, bl.a. ved at stille en gratis bolig til rådighed for dem."*

På denne baggrund var formålet med bestemmelsen *"…at fjerne den urimelighed, der ligger i, at børnene i disse situationer beskattes af den del af friboligen, som de ikke modtager betaling for."*

Kravet om tilknytning mellem på den ene side "boligen, der stilles til rådighed" og på den anden side den "bolig, som den skattepligtige eller dennes ægtefælle bebor" er kun sporadisk omtalt i motiverne til § 12 A, jf. FT 1991/92, till. A, sp. 4938. Men det anføres bl.a., at *"Den bolig, som stilles til rådighed, skal enten være en del af den skattepligtiges egen bolig eller en bolig, der ligger i tilknytning til den skattepligtiges egen bolig. Der kan være tale om enten en ejerbolig eller en lejebolig. Er friboligen en bolig i tilknytning til den skattepligtiges egen bolig, vil der oftest være tale om en lejlighed i et tofamilieshus."*

Mere deskriptiv er for så vidt cirkulære nr. 72 af 17/4 1996 om ligningsloven, pkt. 2.15, hvor det om tilknytningskravet anføres, at:

> *"Ved bedømmelsen af, om giverens bolig og friboligen ligger i tilknytning til hinanden, må der lægges vægt på den fysiske afstand. Således er lejligheder i samme opgang eller i naboopgange i en etageejendom i tilknytning til hinanden. Det samme vil være tilfældet med naborækkehuse eller et tofamilieshus. To naboparcelhuse må ligeledes siges at være i tilknytning til hinanden, og det samme gælder også, hvis der på en parcelhusgrund er opført to selvstændige boliger.*
>
> *Uden for disse tilfælde må der foretages en konkret bedømmelse i hver enkelt sag, hvorved der især lægges vægt på den ældres situation. Det vil f.eks. således kunne statueres, at boligerne har den fornødne tilknytning, når de er således beliggende, at dette findes rimeligt af hensyn til varetagelsen af det bag bestemmelsen liggende hensyn - opfyldelsen af et plejebehov hos den ældre."*

Som det fremgår, skal formålet med reglerne - opfyldelse af et plejebehov - således tillægges betydelig vægt i tilfælde, hvor de to boliger ikke ligger i umiddelbar forbindelse

med eller i nærhed af hinanden, og kan efter cirkulæret føre til en anvendelse af reglerne, hvor den fysiske afstand ikke tilsiger, at tilknytningskravet er opfyldt.

For så vidt på linie hermed anføres i Den Juridiske Vejledning, senest 2017-1, afsn. C.H.3.5.4., om tilknytningskravet, at:

> *"Tilknytning*
> *Ved bedømmelsen af, om ejerens bolig og friboligen ligger i tilknytning til hinanden, lægges der vægt på den fysiske og geografiske afstand.*
>
> *Lejligheder i samme opgang eller i naboopgange i etageejendomme anses for at være i tilknytning til hinanden. Det samme gør naborækkehuse og tofamilieshus. To naboparcelhuse er også i tilknytning til hinanden, og det samme gælder også, hvis der er opført to selvstændige boliger på én parcelhusgrund. Se TfS 1997, 923 LSR og TfS 2000, 709 LSR, som begge handler om fribolig og tilknytning.*
>
> *Uden for disse tilfælde skal hver enkelt sag bedømmes konkret, hvor der især lægges vægt på den ældres situation. Fx vil boligerne kunne anses for at have den tilstrækkelige tilknytning, hvis de ligger sådan, at det er rimeligt for at varetage et plejebehov hos den ældre."*

Afsnittet om tilknytningskravet blev omformuleret i forbindelse med overgangen fra Ligningsvejledningen til Den Juridiske Vejledning. I Ligningsvejledningen, eksempelvis Ligningsvejledningen 2010-1, var således anført i sidste led af omtalen af tilknytningskravet, at:

> *"Uden for disse tilfælde må der foretages en konkret bedømmelse i hver enkelt sag, hvor der især lægges vægt på den ældres situation. Fx vil boligerne kunne anses for at have den fornødne tilknytning, hvis de er således beliggende, at dette findes rimeligt af hensyn til varetagelsen af det bag bestemmelsen liggende hensyn - opfyldelsen af et plejebehov hos den ældre."*

Offentliggjort praksis på området er forholdsvis sparsom; Landsskatterettens kendelser ref. i henholdsvis TfS 1997, 923 LSR og TfS 2000, 709 LSR har således fortsat vejledende betydning.

Offentliggjort d. 7. februar 2017

I sagen ref. i TfS 2000, 709 LSR stillede en søn en bolig til rådighed for sine forældre, hvor boligen var beliggende 750 m fra hans egen bolig og de ikke umiddelbart var naboejendomme. Sønnen, der var landmand, ejede og drev en ejendom 250 m. fra forældrenes bolig og kom derfor dagligt forbi forældrenes bolig og havde mulighed for at hjælpe dem med indkøb.

Landsskatteretten nåede efter en konkret bedømmelse frem til, at ligningslovens § 12 A fandt anvendelse på den bolig, som klageren havde stillet til rådighed for sine forældre. Retten fandt således, at kravet om tilknytning mellem klagerens bolig og forældrenes bolig var opfyldt i den foreliggende situation, og bemærkede i denne forbindelse, at det ikke ifølge lovbestemmelsen eller bemærkningerne til lovforslaget (L 217 af 30/1 1992) var en forudsætning for reglens anvendelse, at forældrene havde et plejebehov, eller at barnet opfyldte et eventuelt plejebehov.

Se tillige TfS 1997, 923 LSR, ligeledes om en landmand, der ejede og drev 2 landbrugsejendomme, der var naboejendomme med en indbyrdes afstand på ca. 450 m., og hvor sønnen boede på den ene ejendom og forældrene på den anden landbrugsejendom. Under sagens behandling for Landsskatteretten gjorde sønnen bl.a. det - nærliggende - synspunkt gældende, at boliger på landet som hovedregel ikke kunne have så kort fysisk afstand som boliger i byområdet, og at forholdene derfor måtte sidestilles med det i ligningsvejledningen anførte, at to naboparcelhuse måtte være i tilknytning til hinanden.

Landsskatteretten nåede her frem til, at ligningslovens § 12 A efter sit indhold og formål kunne finde anvendelse i den foreliggende situation. Retten henså herved til det i ligningsvejledningen anførte, hvorefter to naboparcelhuse ansås for at være i tilknytning til hinanden, og det forhold, at der var ca. 450 m mellem sønnens og den af forældrene beboede ejendom fandtes ikke at kunne føre til andet resultat.

SKM2016.629.LSR

Med sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 11/11 2016, ref. i SKM2016.629.LSR (i SKM2016.629.LSR angivet som 21/11 2016) har tilknytningskravet på ny været forelagt for Landsskatteretten. I den pågældende sag fandtes kravet om tilknytning ikke opfyldt.

Offentliggjort d. 7. februar 2017

Sagen vedrørte en landmand, der i 2011 fik en blodprop i hjertet, hvilket resulterede i efterfølgende hjerteflimmer og permanent nedsættelse af hjertets pumpekapacitet med ca. 50 pct.

I 2015 overdrog landmanden i en alder af 76 år sin landbrugsejendom til en søn som led i et generationsskifte, og det blev i denne forbindelse aftalt, at landmanden fik -hvad der i sagsreferatet beskrives som - boligretten på landbrugsejendommen. Sønnen havde siden 2008 drevet entreprenørvirksomhed fra landbrugsejendommen, hvor han kom flere gange dagligt, og hvor han havde indrettet et personalerum i en af driftsbygningerne. Sønnen havde siden 2005 haft bolig i et parcelhus beliggende 1,3 km. fra landbrugsejendommen og i en anden by. Der lå 7 – 8 huse mellem de to boliger. Faderen var selvhjulpen, men da han boede alene, var det efter parternes opfattelse en uvurderlig hjælp og meget betryggende for alle parter, at sønnen på denne måde havde mulighed for at vurdere faderens tilstand, og om der skulle tages nogle forholdsregler eller hjælpes med f.eks. indkøb, vedligeholdelse af hus og have m.v.

Landsskatterettens afgørelse

Som allerede nævnt fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at anse forholdet for omfattet af ligningslovens § 12 A.

Rettens synspunkt var, at der var 1,3 km mellem de to ejendomme, og der var syv parceller mellem dem. Uanset at der er tale om boliger, der lå på landet, og uanset om sønnen dagligt kom på landbrugsejendommen som følge af, at det selskab, sønnen ejede, drev virksomhed fra landbrugsejendommen, var det Landsskatterettens opfattelse, at denne afstand var for stor til, at boligerne kunne anses for at ligge i tilknytning til hinanden efter ligningslovens § 12 A. Boligen, der var stillet til rådighed for landmanden, lå derfor ikke i tilknytning til den ejendom, som sønnen beboede.

Kommentar

Det er vel givet, at forældres dårlige helbredstilstand ikke kan føre til, at forholdet henføres til § 12 A uanset større afstande mellem de respektive boliger.

Offentliggjort d. 7. februar 2017

Men det er omvendt også givet, at hensynene bag § 12 A, nemlig at tilgodese familier, hvor *børn … ønsker at tage sig af deres ældre - og måske plejekrævende - forældre,* er forudsat tillagt væsentlig betydning ved retsanvendelsen. Man kunne måske her forestille sig, at der ved vurderingen også hensås til, om den fysiske afstand muliggjorde opfyldelse af et plejebehov og om det havde formodningen for sig, at barnet i praksis opfyldte et sådant plejebehov.

I sidste ende bunder vurderingen ned i en rimelighedsvurdering, jf. lovmotivernes formulering *"…at fjerne den urimelighed, der ligger i, at børnene i disse situationer beskattes af den del af friboligen, som de ikke modtager betaling for."*

I den her foreliggende sag rakte rimelighedsvurderingen ikke til en afstand på 1,3 km.

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk