

Offentliggjort d. 19. august 2014

06.11.2014-34 Fikseret leje - familie
20140819 TC/BD

Fikseret leje – én eller flere beboelser på én ejendom – bolig-fællesskab – SKM2014.567.BR. ©

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

www.v.dk

Ved en dom af 23/4 2014 fandt Retten i Roskilde, at en moder skulle beskattes af en fiktiv leje vedrørende en søns anvendelse af en beboelse i moderens ejendom. Ejendommen, en tidligere landbrugsejendom, var registreret som et enfamilieshus, men var indrettet med to selvstændige beboelser.

Efter statsskattelovens § 4, litra b betragtes som skattepligtig indkomst den skattepligtiges samlede årsindtægter, bl.a.:

”af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods. Lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb, som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog at den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;”

Med Højesterets dom ref. i TfS 2002, 967 H tiltrådte Højesteret skattemyndighedernes mangeårige praksis om beskatning af ejeren af en markedsleje ved udlejning af en fast ejendom til ejerens nærtstående. Af Højesterets præmisser fremgår herom nærmere, at:

”Bestemmelsen i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt., om skattepligt af bl.a. indtægt ved udlejning af fast ejendom findes - sammenholdt med bestemmelsen i 2. pkt., hvorefter lejeværdien af bolig i egen ejendom beregnes som indtægt for ejeren, hvad enten

Offentliggjort d. 19. august 2014

denne har gjort brug af sin beboelsesret eller ej - at indeholde tilstrækkelig hjemmel for, at den ejer af en beboelseejendom, der vederlagsfrit eller for en leje, der er ikke uvæsentligt lavere end markedslejen, har overladt benyttelsen af ejendommen til en slægtning eller en anden nærtstående person, anses for skattepligtig af en skønnet lejeværdi.”

Kerneområdet for skattemyndighedernes praksis har traditionelt været udlejning af en selvstændig fast ejendom til et familiemedlem, hvor en hovedkategori i dag er de såkaldte forældrekøb og senest de såkaldte ”omvendte forældrekøb, dvs. tilfælde, hvor et barn stiller en bolig til rådighed for forældre.

Der kan af § 4, litra b næppe udledes noget sikkert om de skattemæssige forhold, hvor skatteyderens egen bolig også bebos af andre familiemedlemmer end skatteyderen selv. Det står vel dog ganske fast, at den omstændighed, at en skatteyder stiller sin egen bolig til rådighed for skatteyderens ægtefælle og børn, ikke giver grundlag for at beskatte skatteyderen af en markedsleje vedrørende en del af boligen, eller for den sags skyld at beskatte ægtefælle og børn af fordelingen ved at bebo skatteyderens ejendom vederlagsfrit. En skattefrihed ses i disse tilfælde begrundet i skatteyderens lovhjemlede forsørgelsespligt overfor ægtefælle og børn.

At en skatteyder stiller sin egen bolig til rådighed for en samlever ses i praksis heller ikke at have givet grundlag for at beskatte skatteyderen af en markedsleje vedrørende en del af boligen. Derimod er samleverne i hidtidig praksis blevet beskattet af værdien af et helt eller delvist frit underhold hos skatteyderen, se herved eksempelvis Ligningsvejledningen 2011-1, afsn. A.B.7.1.2. Efter denne praksis blev værdien for modtageren fastsat med udgangspunkt i Skatterådets normalværdier for kost og logi. Underhold mellem personer, der efter reglerne i § 2 b i lov om aktiv socialpolitik anses for samlevende, og som efter reglerne i § 2 a har pligt til at forsørge hinanden, er dog nu skattefritaget, jf. herved Den Juridiske Vejledning, afs. C.A.6.1.3.

I sagen ref. i **TfS 1999, 732 LSR**, omtalt i JUS 1999/33, havde skattemyndighederne lagt an til en videregående beskatning af en skatteyder, der beboede en ejerlejlighed sammen med sin moder og søster. Skatteyderen havde under sagens behandling oplyst at have

Offentliggjort d. 19. august 2014

modtaget månedlige bidrag fra moderen og søsteren, og havde på et tidspunkt udfærdiget én huslejekvittering, der var udarbejdet i forbindelse med moderens møde med inkassokontoret og efter inkassokontorets vejledning. Skatteankenævnet havde anset disse bidrag som lejeindtægt ved værelsesudlejning og havde, som konsekvens heraf, reduceret lejeværdi af egen bolig forholdsmæssigt.

Landsskatteretten underkendte den stedfundne beskatning. Som begrundelse anførte retten indledningsvist, at skatteyderens ejerlejlighed alene indeholdt en beboelseslejlighed, og at denne i det omhandlede indkomstår var beboet af skatteyderen i fællesskab med hans moder og hans søster. Retten fandt herefter, at der havde bestået et boligfællesskab, der havde udgjort een husstand, hvorefter der ikke kunne ansættes en objektiv udlejningsværdi for den del af lejligheden, som skatteyderen havde stillet til rådighed for moderen og søsteren. Da der endvidere efter det oplyste ikke var udfærdiget lejekontrakt mellem skatteyderen og hans moder og/eller søster, da der i øvrigt ikke forelå huslejekvitteringer, og da de af skatteyderen modtagne beløb fra moderen og søsteren måtte anses for bidrag til den fælles husholdning, fandt retten herefter, at der i overensstemmelse med det selvangivne alene skulle beregnes lejeværdi for hele ejerlejligheden.

Som det fremgår, tog Landsskatteretten ved kendelsen afsæt i, at ejerlejligheden alene indeholdt én beboelseslejlighed.

Sagen, der gav anledning til en del presseomtale, lå i forlængelse af Landsskatterettens tidligere kendelse ref. i TfS 1994, 849 LSR.

Ejendomme med flere beboelser

I sagen afgjort ved Retten i Roskildes dom af 23/4 2014 forelå spørgsmålet, om en ejendom indrettet med to selvstændige beboelser gav grundlag for beskatning af fikseret leje, hvor ejeren, en moder, havde stillet boligfaciliteter til rådighed for en voksen søn og dennes barn, dvs. skatteyderens barnebarn.

Ejendommen, der lå i landzone, var i BBR registreret og af vurderingsmyndighederne vurderet som en beboelsesejendom med 1 lejlighed. Et tidligere omfattende jordtilliggende var frasolgt i 1992 og ejendommen omfattede herefter dels 2 bygninger, der var sammen-

Offentliggjort d. 19. august 2014

bygget qua en havestue, og dels et udhus. I de hver af de to sammenbyggede bygninger var indrettet en selvstændig beboelse. Moderen og en hjemmeboende søn beboede den ene bygning (hovedejendommen), medens en yderligere søn og dennes barn beboede den anden og noget mindre beboelse, der var indrettet ovenpå en garage.

Efter moderens opfattelse var der tale om et boligfællesskab mellem familiemedlemmerne, og hun henviste i den forbindelse bl.a. til, at der ikke var oprettet lejekontrakt og ej heller blev betalt leje, at der ikke var selvstændige forbrugsmålere for el, vand og varme, at det praktiske arbejde i hus og have blev foretaget i fællesskab, at sønnen bidrog økonomisk til den fælles husholdning og at skatteyderen selv forestod madlavning, herunder madpakker.

Skattemyndighederne, der under en besigtigelse konstaterede, at der var indrettet beboelse med egen indgang over garagen, fandt, at der var tale om udlejning mellem nærtstående og beskattede moderen af en fikseret leje.

Denne afgørelse blev opretholdt, først af skatteankenævnet og Landsskatteretten, og siden af Retten i Roskilde ved dommen af 23/4 2014.

Retten i Roskilde lagde som ubestridt til grund for dommen, at ejendom var indrettet med to selvstændige beboelser med selvstændige indgange og med hvert sit køkken, toilet og bad, og videre, at skatteyderen i de omhandlede indkomstår stillede den ene beboelse vederlagsfrit til rådighed for sin søn og barnebarn. Retten lagde efter de afgivne forklaringer videre til grund, at skatteyderen og sønnen og barnebarnet tilbragte meget tid sammen og i et vist omfang deltes om den daglige husholdning og de praktiske opgaver på ejendommen.

Henset til ejendommens indretning i to selvstændige beboelser fandt retten imidlertid ikke, at skatteyderens ejendom kunne betragtes som én husstand, som blev beboet i fællesskab af skatteyderen og hendes søn og barnebarn, og skatteyderen fandtes herefter at skulle beskattes af den objektive udlejningsværdi. Den omstændighed, at ejendommen i BBR var registreret som enfamiliehus, at ejendommen var vurderet som sådan og således at

Offentliggjort d. 19. august 2014

skatteyderen betalte ejendomsværdiskat som for boliger, der kun indeholdte 1 lejlighed, fandtes ikke at kunne føre til andet resultat.

Skatteyderens subsidiære synspunkt om beskatning efter ligningslovens § 15 P blev ligeledes afvist med henvisning til, at en anvendelse af § 15 P efter rettens opfattelse forudsatte, at udlejning skete fra en ejendom, der kun indeholdte én selvstændig lejlighed.

Dommen indebærer helt enkelt, at etablering af en selvstændig beboelsesenhed i egen bolig kan føre til beskatning efter reglerne om fikseret leje, uanset at ejeren næppe nogensinde havde forestillet sig at udleje den pågældende beboelsesenhed til en fremmed.

Det er vel tvivlsomt, om resultatet havde været det samme, hvis beboelsesenheden havde været anvendt af et umyndigt barn, overfor hvem forældrene har forsørgelsespligt. I benægtende fald kan videre rejses spørgsmålet, om der i så fald indtræder beskatning efter reglerne om fikseret leje fra barnets fyldte 18. år.

— o —