Offentliggjort d. 14. april 2015

Fikseret leje – udlejning til forældre – Landsskatterettens kendelse af 6/11 2014, jr. nr. 13-6656322©

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

Landsskatteretten tiltrådte ved en kendelse af 6/11 2014 et skatteankenævns korrektion af lejen ved en skatteyders udlejning af bolig til sine forældre. Kendelsen ses ikke at give grundlag for at antage, at bevisbyrden for, hvad der for en konkret ejendom må anses som den lovlige leje, nu er placeret hos skattemyndighederne.

Med mellemrum rejses sager om fiksering af leje ved udlejning af en bolig i familieforhold. Der er tale om en klassisk problemstilling, hvor en mangeårig praksis i 2002 blev fundamenteret med Højesterets dom ref. i SKM2002.547.HR. Af præmisserne for dommen fremgår, 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 denne har gjort brug af sin beboelsesret eller ej - at indeholde tilstrækkelig hjemmel for, at den ejer af en beboelsesejendom, 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."*

Det ligger således fast, at lejen ved udlejning mellem nærtstående som udgangspunkt skal svare til markedslejen for det lejede.

Det er endvidere fastslået i praksis, at en leje ved udlejning til en nærtstående som det klare udgangspunkt ikke kan overstige den højeste lovlige leje, der kan opgøres efter

Offentliggjort d. 14. april 2015

lejelovgivningens regler, herunder dels lejelovens regler om maksimering af lejen til det ”lejedes værdi”, og dels boligreguleringslovens særregler for de kommuner, hvor boligreguleringsloven efter kommunens bestemmelse finder anvendelse. Boligreguleringsloven omfatter herunder bl.a. dels regler om opgørelse af en omkostningsbestemt leje for de regulerede lejemål, og dels reglerne for små ejendomme.

Ligeledes er fastslået i skatteretlig praksis, at en senere skattemæssig fiksering af en højere leje end den oprindeligt aftalte leje alene kan foretages med respekt af de i lejelovgivningen angivne betingelser for forhøjelse af leje, herunder varslingsregler.

Set i dette lys og set i lyset af almindelige skatteretlige principper for fastsættelse af priser og vilkår for transaktioner mellem nærtstående må ”markedslejen” i Højesterets dom ref. i SKM2002.547.HR antages at være maksimeret af lejelovgivningens regler om fastsættelse af den lovlige leje. Markedslejen i SKM2002.547.HR må med andre ord forstås som den lovlige leje efter lejelovgivningen, jf. herved også udtrykkeligt SKM2003.369.ØLR samt Den Juridiske Vejledning, afsn. C.H.3.2.2.2.1, hvor det angives, at der *”Ved markedslejen forstås den lovlige leje, der kan opnås ved udlejning af beboelsesejendommen til en ikke nærtstående person efter lejelovgivningens regler.”*

Dette fører videre frem til, skattemyndighederne ikke lovligt kan fiksere en leje, der overstiger den lovlige leje efter lejelovgivningen.

Bevisbyrde for den lovlige leje

Uanset om et lejemål er umiddelbart omfattet af reglerne om opgørelse af en omkostningsbestemt leje, dvs. boligreguleringslovens kap. II – IV, er omfattet af reglerne for småhuse, jf. kap. IV A, eller alene er omfattet af lejelovens regler om maksimering af lejen til det lejedes værdi, har spørgsmålet om placeringen af bevisbyrden for tilvejebringelse af oplysninger om den lovlige leje væsentlig praktisk interesse.

Dette gælder måske særligt opgørelse af en husleje efter boligreguleringsloven, hvor tilvejebringelsen af sådanne oplysninger kan være meget byrdefuld. Eksempelvis kan nævnes udarbejdelse af en beregning af den omkostningsbestemte leje eller et skygge-

budget efter boligreguleringslovens § 29 c, der kan være meget ressourcekrævende eller uforholdsmæssigt vanskelig, f.eks. som følge af udlejers manglende kendskab til sammenlignelige lejemål, hvor lejen er reguleret efter § 7.

Om **bevisbyrdens placering** fremgik af Ligningsvejledningen fra 1997 og fremefter, senest af Ligningsvejledningen 2012-1, afsn. E.K.1.3., at det påhvilede skatteyderen at fremkomme med en dokumenteret beregning af den omkostningsbestemte husleje, hvis han ønskede, at beregningen skulle indgå i den ligningsmæssige behandling af hans indkomst. Set i lyset af udsagnets kontekst måtte udsagnet antages at gælde for såvel fastsættelse af lejen ved lejemålets indgåelse som ved forhøjelse af lejen ved senere forbedringer.

Den pågældende tilkendegivelse om placeringen af bevisbyrden er tilsyneladende udgået ved overførelsen af det pågældende afsnit til Den Juridiske Vejledning, se herved Vejledningens afsn. C.H.3.2.2.2.1. Det pågældende afsnit i Den Juridiske Vejledning er imidlertid blevet væsentligt afkortet, og bortfaldet af den pågældende tilkendegivelse er formentlig næppe udtryk for, at bevisbyrden efter skattemyndighedernes opfattelse nu påhviler skattemyndighederne, således at der alene kan fikseres en leje, såfremt myndighederne ved eksempelvis tilvejebringelse af en beregning af den omkostningsbestemte leje kan godtgøre, at den aftalte leje er mindre end den omkostningsbestemte leje.

Der kan, uanset det i den tidligere Ligningsvejledning anførte, peges på en enkelt offentliggjort afgørelse, hvor Landsskatteretten pålagde skattemyndighederne at tilvejebringe en beregning af den omkostningsbestemte leje, jf. TfS 1997, 644 LSR, der, således som sagen er refereret, drejede sig om en beboelseslejlighed omfattet af reglerne om omkostningsbestemt leje i boligreguleringslovens kap. II. Landsskatteretten pålagde her skattemyndighederne at foretage den relevante opgørelse.

Småhuse

For småhuse foreligger den specielle retstilstand, at en opgørelse af en omkostningsbestemt leje for det pågældende lejemål på den ene side som udgangspunkt ikke tillægges betydning for vurderingen af, om lejen svarer til markedslejen, men at en opgørelse efter § boligreguleringslovens 29 c på den anden side danner maksimum for lejen.

Offentliggjort d. 14. april 2015

Det i den tidligere Ligningsvejledning anførte synspunkt om **bevisbyrdens placering hos skatteyderen** har for så angår fiksering af leje for småhuse klar støtte i konkrete afgørelser fra domstolene.

Således kan bl.a. peges på TfS 2009, 730 BR, jf. siden TfS 2011, 197 ØL, om fastsættelsen af lejen ved udlejning af en lejlighed fra fader til søn. Faderen begærede under sagen lejen fastsat på grundlag af ham fremlagte oplysninger om størrelsen af den omkostningsbestemte leje for en anden beboelseslejlighed i samme ejendom. Retten i Roskilde anførte hertil, at "Sagsøgte [Skatteministeriet] har ansat markedslejen til 6.000 kr. pr. måned for hele lejligheden. Sagsøger har - trods opfordret hertil - ikke nærmere dokumenteret, at markedslejen for lejligheden er som af ham anført. Retten lægger derfor sagsøgtes angivelse af markedslejen til grund." Sagen blev indbragt for Østre Landsret, hvor skatteyderen foranstaltede syn og skøn i sagen med henblik på at fastslå den leje, "… der kunne være opkrævet som omkostningsbestemt leje efter lov om midlertidig regulering af boligforholdene § 29 c…" Sagen blev herefter forligt, idet Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle overfor skatteyderens subsidiære påstand om fastsættelse af lejen på baggrund af syns- og skønsmandens vurdering.

Som det således fremgår, fandtes bevisbyrden for tilvejebringelse af en fornøden dokumentation for størrelsen af den maksimale leje efter § 29 c at påhvile skatteyderen, hvilket i den konkrete sag blev løftet ved iværksættelse af syn og skøn vedrørende den omkostningsbestemte leje efter lov om midlertidig regulering af boligforholdene § 29 c.

Landsskatterettens kendelse af 6/11 2014

Sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 6/11 2014 markerer næppe en undtagelse til dette udgangspunkt om bevisbyrdens placering.

Den konkrete sag afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 6/11 2014 drejede sig om en søns udlejning af en bolig erhvervet i 2001 til sine forældre. Efter det af sønnen oplyste havde sønnen for 2010 selvangivet en fejlagtig høj leje for boligen på 10.000 kr. pr. måned. Af sønnens regnskab fremgik yderligere, at forældrene havde indbetalt en leje i 2010 på i alt 77.500 kr., og at sønnen havde fratrukket udgifter til vand og varme.

Offentliggjort d. 14. april 2015

I 2012 anmodede sønnen på denne baggrund om genoptagelse af skatteansættelsen for 2010 med henblik på nedsættelse af den selvangivne leje fra de førnævnte 10.000 kr. til 5.000 kr. inkl. forbrug. Skat afslog imidlertid anmodningen om genoptagelse og forhøjede ved samme lejlighed den selvangivne månedlige leje for 2011 på 5.000 kr. til 10.000 kr. Også for 2011 havde sønnen fratrukket udgifter til vand og varme.

Sønnen påklagede skatteansættelsen for 2011 til skatteankenævnet, der ansatte den objektive udlejningsværdi for boligen til 6.000 kr. pr. måned excl. forbrug. Denne ansættelse var foretaget på baggrund af en ”vurderingsrapport” udarbejdet af en af ankenævnets medarbejdere, der var uddannet ejendomsmægler, og hvori markedslejen - som det siges i referatet af sagen i kendelsen - var ”fastslået” til disse 6.000 kr. pr. måned excl. forbrug.

Sønnen påklagede denne ansættelse til Landsskatteretten, hvor han gjorde gældende, for det første, at den relevante leje i nærværende sammenhæng var den leje, der lovligt ville kunne opkræves efter lejelovgivningens regler, at det påhvilede skat at føre bevis for størrelsen af denne leje, hvilket bevis ikke var ført, og at Skat følgelig ikke havde dokumenteret, at den aftalte leje afveg væsentligt fra den lovlige leje efter lejelovgivningen.

Sønnen gjorde endvidere gældende, at for så vidt den i ”vurderingsrapporten” angivne markedsleje måtte anses som udtryk for den lovlige leje efter lejelovgivningen, kunne differencen på markedslejen og den aftalte leje, 1.000 kr., ikke anses som væsentlig. Sønnen henviste herved til, at han modtog 83,3 pct. af den leje, som lovligt kunne opkræves efter lejelovgivningen.

Landsskatterettens kendelse af 6/11 2014

Som allerede nævnt stadfæstede Landsskatteretten skatteankenævnets kendelse med bl.a. de bemærkninger, at:

”Den objektive udlejningsværdi er udtryk for markedslejen, hvilket er den lovlige leje, der kan opnås ved udlejning af beboelsesejendommen til 3. mand efter lejelovgiv-

ningens regler, jf. Den Juridiske Vejledning, afsnit C.H.3.2.2.2.1. Ved skønnet af den objektive lejeværdi tages der udgangspunkt i den leje, der lovligt kan opkræves efter lejelovgivningens regler, hvorfor der således er taget højde herfor.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte skatteankenævnets skøn af markedslejen på baggrund af den foreliggende vurderingsrapport, uanset at vurderingen er foretaget af en medarbejder i skatteankenævnet. Der er henset til, at medarbejderen er statsautoriseret ejendomsmægler og har besigtiget ejendommen.

Det bemærkes, at det er oplyst, at klageren oprindeligt har fastsat lejen ud fra en rentabilitetsbetragtning, og at der ikke foreligger en lejeaftale. Der er desuden tale om udlejning til nærtstående, og der er givet uoverensstemmende oplysninger om størrelsen af lejen, samt hvorvidt den betalte leje er inklusiv eller eksklusiv forbrug.

Den oplyste betalte leje på 5.000 kr. anses at være inklusiv forbrug. Herefter udgør den skønnede leje ekskl. forbrug ca. 4.500 kr. Det er Landsskatterettens opfattelse, at der er tale om en faktisk leje, der er ikke uvæsentligt lavere end den skønnede markedsleje på 6.000 kr. ekskl. forbrug, jf. SKM2002.547.HR."

Herefter blev sønnen beskattet af den skønnede markedsleje på 6.000 kr. ekskl. forbrug, jf. statsskattelovens § 4, litra b.

Kendelsen ses ikke at give grundlag for at antage, at bevisbyrden for, hvad der for en konkret ejendom må anses som den lovlige leje, med kendelsen nu er placeret hos skattemyndighederne. Realiteten synes at være den blotte, at skattemyndighederne efter almindelig praksis har foretaget et skøn over lejen, og at dette skøn konkret er foretaget af en medarbejder, der havde bedre uddannelsesmæssige forudsætninger for at foretage dette skøn end en gennemsnitlige medarbejder ved SKAT.

På linie med håndteringen af andre sager om værdiansættelse må det også i nærværende sag antages, at sønnen under de her foreliggende omstændigheder alene ville have kunnet nå frem til et andet resultat, hvis sønnen gennem et syn og skøn havde kunnet dokumentere, at markedslejen, forstået som den højst mulige lovlige leje efter lejelovgivningens regler, var på niveau med det af ham anførte. Et sådant syn og skøn havde søn-

Offentliggjort d. 14. april 2015

nen imidlertid ikke begæret iværksat. Det bemærkes i denne sammenhæng, at der kan peges på afgørelser hvor der ved et syn og skøn fastslås, hvad der skal anses som markedslejen indenfor lejelovgivningens rammer, se herved eksempelvis den ovenfor omtalte kendelse ref. i TfS 2011, 197 ØL.

Den omstændighed, at skatteankenævnet i medarbejderkredsen havde en medarbejder med givne uddannelsesmæssige forudsætninger for at foretage en værdiansættelse, ses ikke at være til hinder for at anmode om et syn og skøn efter retsplejelovens almindelige regler, jf. skatteforvaltningslovens § 47, når henses til selve formålet med syns- og skønsinstituttet, nemlig tilvejebringelsen af en uafhængig sagkyndig vurdering.

Det kan endelig bemærkes, at det ikke ses af sagens oplysninger, hvad der var prøvelsesgrundlaget, ligesom spørgsmålet om, hvorvidt fikseringen af den forhøjede leje under disse omstændigheder ville opfylde lejelovgivningens betingelser for at gennemføre en lejeforhøjelse civilretligt, men Landsskatteretten synes at have lagt til grund, at dette var tilfældet.

o

s