

Skatteråds afgørelse

Identifikation:	2017-25052 og 2017-25054
Afgørelse truffet:	21. marts 2018
Afgørelse offentliggjort:	
Indkomstår:	2014 og 2015
Emne:	Skat
Emne ord:	Fiksering af lejeværdi og lejeindtægt

Resume

Klagen vedrører beskatning af lejer og ejer af en fikseret leje. Skattestyrelsen havde ansat skattepligtig leje efter Skattestyrelsens vejledende anvisninger om beskatning af hel eller delvis fri bolig og havde forhøjet lejer og udlejer af den ansatte lejeværdi.

Skatterådet fastholdt beskatning af lejer og udlejer, men nedsatte den opgjorte lejeværdi og indrømmede endvidere ejeren fradrag for skønnede driftsudgifter.

Sagens faktiske forhold

Klager A ejede et hus, som var stillet til rådighed for klager B mod opsyn af huset og betaling af et beløb til dækning af forbrugsudgifter. B var i familie med A, men var ikke omfattet af gavekredsen i Indkomstskattelovens § 34.

Klager A boede ikke selv i huset, men A's møbler mm. var i huset og A benyttede ind i mellem huset i forbindelse med ferier ol. Det var aftalen, at B skulle fraflytte, når A igen ønskede at bo i huset.

Skattestyrelsen havde anset B for skattepligtig af at have fri bolig stillet vederlagsfrit til rådighed. Værdien af rådigheden blev anset for en skattepligtig gave til B. Værdien blev skønsmæssigt ansat efter Skattestyrelsens vejledende anvisninger om beskatning af hel eller delvis fri bolig.

Skattestyrelsen havde endvidere anset udlejeren A for skattepligtig af den skønsmæssigt ansatte lejeværdi.

Den skønsmæssigt ansatte lejeværdi var i overensstemmelse med lejepriserne for området.

Klagers opfattelse

Det er klagers primære påstand:

- at der ikke skal ske beskatning af "ikke selvangivet lejeindtægt" og værdi af fri bolig.

Det er klagers subsidiære påstand:

- at A ikke skal beskattes, da der ikke har været indtægt – eller alternativt have fradrag for skønnede merudgifter til forbrug.

- at B's værdi af fri bolig skal ansættes efter reglerne for logi.

Det er klageres opfattelse, at der ikke er lovhjemmel til beskatning af "udlejer" af en indtægt, der ikke er modtaget. B er at betragte som en del af husstanden og B har alene fået et værelse med adgang til køkken og bad stillet til rådighed. De vejledende anvisninger vedrører endvidere personaleboliger og kan ikke finde anvendelse.

Alene det forhold, at der ikke er modstridende interesser, medfører ikke, at der er interesseforbundne parter.

Alternativet til at lade B benytte et værelse er at lade huset stå tomt, så der er ingen alternativ indtægt at beskatte.

Henvisning til retsregler og retspraksis

Ifølge indkomstskattelovens § 14 omfatter skattepligtig indkomst bl.a. lønindtægter, vederlagsfri benyttelse af andres ejendele og indtægter i form af udbytter af aktier og anparter.

Vederlagsfri benyttelse kan fx være en person, der får lov til at bo gratis i en ejendom. Personen undgår en udgift og han er skattepligtig af værdien af den fordel, han har, ved at bo gratis. Værdien ansættes til markedslejen for boligen, som er den leje en hvilken som helst uafhængig lejer skal betale for at leje boligen.

Ejeren af ejendommen går glip af en indtægt ved gratis udlån af sin ejendom og han er som udgangspunkt skattepligtig af den mistede indtægt. Den mistede indtægt er markedslejen reduceret med de udgifter, der kan henføres til "udleje" (udlån) af ejendommen.

En arbejdsgivers fri bolig til en ansat er ikke vederlagsfri udlån, da den ansatte til gengæld betaler med sin arbejdskraft, som arbejdsgiver en ville have fået fradrag for, hvis han havde betalt for arbejdskraften i form af penge i stedet for bolig. Arbejdsgiveren bliver ikke beskattet af værdien af den "mistede lejeindtægt", da udgift til løn i form af fri bolig modregnes i den "mistede lejeindtægt".

Det er principielt heller ikke vederlagsfri benyttelse af boligen for den ansatte, da han betaler med sin arbejdskraft, men i dette tilfælde er den skattepligtige lønindtægt i kroner og øre erstattet af lønindtægt i form af bolig til rådighed. Lønnen i form af værdi af fri bolig er til gengæld skattepligtig indtægt lige som vederlagsfri benyttelse er skattepligtig indtægt som gave.

Fiksering af lejeindtægt (skønnet lejeværdi):

Med hjemmel i §§ 13 og 14 i Indkomstskatteloven kan der i visse situationer beskattes en skønnet lejeindtægt.

Det er en forudsætning for beskatning, at:

- Der ikke har været betaling af leje, eller der har været betalt en leje, der er ikke uvæsentligt lavere end markedslejen.

- Lejer og ejer er nærtstående
- At differencen til markedslejen skyldes, at lejer og ejer er nærtstående.

En lav husleje udløser ikke i sig selv beskatning, da skatteretten ikke forholder sig til, om en udlejer er en "dårlig" forretningsmand, som ikke evner at få den leje for sin bolig, som andre udlejere får.

Lejeforhold mellem nærtstående udløser heller ikke i sig selv beskatning.

Værdi af frie goder:

Skattestyrelsen udsender hvert år vejledende anvisninger for beskatning af værdi af visse frie goder, der er stilet til rådighed af arbejdsgiveren, herunder bl.a. værdien af fri bolig og fri logi. For indkomstårene 2014 og 2015 er der udsendt følgende anvisninger; Skattestyrelsens Meddelelse nr. 75, 76, 82 og 83.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Værdi af bolig:

Klager B har haft en økonomisk fordel ved at bo i Klager A's ejendom, da B samtidig har kunnet spare udgift til en anden bolig. Uanset om den lave leje skyldes, at B skal levere en arbejdsydelse i form af eftersyn mm. med boligen, så ændrer det ikke ved, at B har sparet en udgift til bolig. Hvis B har leveret en arbejdsydelse, er den frie bolig at anse for aflønning, som B er skattepligtig af.

Henset til de lejepriser, der kan findes på ledige boliger i området, må Skattestyrelsens skønnede helårlige markedsleje baseret på den vejledende anvisning for fri bolig anses for rimelig – uanset i øvrigt at vejledningen omfatter fri bolig i ansættelsesforhold.

Skatterådet medgiver imidlertid, at B har begrænsninger i sin råderet. Råderetten kan imidlertid ikke sidestilles med alene at have et logi til rådighed, da B stadig kan disponere over hele huset med de begrænsninger, som følger af A's personlige effekter og private brug af huset i kortere perioder.

Efter Skatterådets opfattelse må der derfor gives et skønsmæssigt nedslag i den fastsatte markedsleje, idet lejeværdien er lavere end markedslejen for fri bolig men stadig større end værdi af fri logi. Nedslaget ansættes efter en konkret vurdering skønsmæssigt til 60 % af den ansatte markedsleje for boligen.

B har betalt beløb til dækning af merforbrug i huset til varme mm., som antages at modsvares af den faktiske udgift til merforbrug af el, vand og varme m.v. i huset. Der ses derfor bort fra betalingen ved opgørelse af lejeværdi.

Skattepligt af opgjort værdi af bolig:

Spørgsmålet er herefter, om B er skattepligtig af den skønnede lejeværdi og om A er tilsvarende skattepligtig af en skønnet lejeindtægt.

Det fremgår direkte af § 13 stk. 1, at indtægt i form af formuegode af pengeværdi er skattepligtig. Dvs. hvis B har betalt husleje i form af sin arbejdsindsats, så er B skattepligtig af huslejen. Det fremgår endvidere også direkte af § 14 stk. 1 nr. 2, at vederlagsfri benyttelse af andres ejendele er skattepligtig indkomst, medmindre det kan anses for en skattefri gave. B er ikke omfattet af personkredsen i § 34, nr. 3, som kan modtage gaver skattefrit og B er derfor også skattepligtig af den del af den skønnede lejeværdi, som ikke modsvares af en arbejdsydelse. I forhold til beskatning af B af lejeværdi er det derfor uden betydning at skelne mellem gave og aflønning.

Som udgangspunkt er der alene skattepligt af realiserede indtægter, men der kan ansættes fikserede indtægter til beskatning, hvis der er indgået aftaler på unormale markedsvilkår mellem interesseforbundne parter.

A's aftale om vederlagsfri udlån til gengæld for en opsynsforpligtelse kan ikke anses for en aftale på normale markedsvilkår, når der skønsmæssigt kan opgøres en manglende lejeindtægt på et betydeligt beløb. Det er Skatterådets opfattelse, at A ikke ville have indgået sådan en aftale med en person, A ikke er interesseforbundet med. Det er fremført, at alternativet var at lade huset stå tomt. Hermed er der også indirekte anført, at huset ikke ville have været annonceret til udlån på de vilkår til en uafhængig person. Det er korrekt, at der ikke vil være (skønnet) indtægt til beskatning, hvis huset blot står tomt. Faktum er imidlertid, at huset ikke har stået tomt. B har i de påklagede indkomstår haft registreret bopæl på adressen i Folkeregisteret.

Skatterådets samlede konklusion er herefter:

- at brugeren af boligen (B) er skattepligtig af værdi af fri bolig. Værdien skal ansættes til markedsløjen med nedslag for begrænsningerne i brugsretten. Nedslaget ansættes efter en konkret vurdering skønsmæssigt til 60 % af den ansatte markedsløje for boligen.
- at ejeren af boligen (A) er skattepligtig af en skønsmæssigt ansat lejeindtægt, da den manglende lejeindtægt skyldes aftale indgået mellem interesseforbundne parter. Skattepligtig lejeindtægt ansættes til den skønsmæssigt ansatte lejeværdi med fradrag af udgifter ved udlejningen.

Lovgrundlag: §§ 13, 14 og 34 i Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat og Skattestyrelsens Meddelelse nr. 75 af 4/10 2013 og nr. 82 af 1/10 2014.