



Landsskatteretsafgørelse om skønsmæssig forhøjelse af lejeindtægt

Udtalelse vedrørende landsskatterettens afgørelse om skønsmæssig forhøjelse af en lejeindtægt (udleje til familiemedlem), som var i overensstemmelse med landsskatterettens flerårige praksis på det pågældende område, men som efter min mening kunne give anledning til tvivl.

FOB nr. 80.548

(J. nr. 1980-1085-223).

A klagede over, at landsskatteretten ved kendelse af 7. august 1980 ansatte hans indtægt ved udlejning af en ejendom i Hadsten i 1977 og 1978 til årligt 9.600 kr., uanset at han i de nævnte år kun havde haft en årlig lejeindtægt på 3.600 kr.

Det fremgik af de foreliggende oplysninger, at A ejede en ejendom i Hadsten. Ejendommen, der var et enfamilieshus, havde et etageareal på ca. 125 m², inkl. en kælder på ca. 25 m². Til ejendommen hørte en carport på ca. 18 m².

Ved en lejekontrakt, der blev oprettet den 10. august 1976, udlejede A ejendommen til sin søster. Den årlige leje blev fastsat til 3.600 kr. Ifølge lejekontrakten skulle A's søster - udover den fastsatte husleje - selv betale forbrug af varme, varmt vand og elektricitet.

A beboede i 1977 ikke selv nogen del af ejendommen. Fra den 12. juli 1978 og i den resterende del af 1978 beboede A et lille værelse i ejendommen.

For indkomstårene 1977 og 1978 selvangav A sine skattepligtige indkomster til henholdsvis 41.987 kr. og 35.605 kr. A havde ved opgørelsen af disse indkomster for 1977 og 1978 medregnet den faktiske lejeindtægt, dvs. 3.600 kr., i hvert af årene. For 1978 havde A desuden medregnet 3.472 kr. som værdi af egen beboelse af ejendommen (i perioden fra 12. juli til 31. december 1978).

Ligningskommissionen i Hadsten kommune og skatterådet for Rougsø skatte-kreds fandt, at den aftalte husleje - 3.600 kr. årligt - ikke var udtryk for den virkelige lejeindtægtsmulighed, og at A - da lejerens søster - måtte anses for skattepligtig af forskellen mellem den aftalte husleje og »den virkelige lejeværdi«. Ligningskommissionen og skatterådet ansatte skønsmæssigt lejeindtægten for 1977 og 1978 til henholdsvis 12.000 kr. og 9.600 kr. og forhøjede - bl. a. på grundlag heraf - A's skattepligtige indkomster for 1977 og 1978 til henholdsvis 50.512 kr. og 41.751 kr.

A påklagede de nævnte ansættelser til landsskatteretten. Under sagens behandling ved landsskatteretten indstillede skatterådet, at lejeindtægten for 1977 blev ansat til 9.600 kr.

Ved kendelse af 7. august 1980 stadfæstede landsskatteretten ansættelsen (9.600 kr.) af lejeindtægten for indkomståret 1978 og nedsatte ansættelsen (12.000 kr.) af lejeindtægten for indkomståret 1977 til samme beløb. I kendelsen anførte landsskatteretten bl. a.:

»...

Landsskatteretten bemærker, at ejendommen efter de foreliggende oplysninger må betragtes som en udlejningsejendom, og at klageren derfor bør indtægtsføre en leje, der skønnes at svare til, hvad der kunne opnås ved udlejning af ejendommen til fremmede. Da landsskatteretten ikke finder grundlag for at tilsidesætte det af skatterådet ved den påklagede ansættelse for indkomståret 1978 udøvede skøn herover, og da retten kan tiltræde en af skatterådet under sagens behandling afgiven indstilling om, at lejeindtægten for indkomståret 1977 ligeledes ansættes til 9.600 kr., vil ansættelsen for indkomståret 1978 for så vidt være at stadfæste, medens ansættelsen for indkomståret 1977 vil være at nedsætte med 12.000 kr. ÷ 9.600 kr. eller med 2.400 kr. til 48.112 kr.

...«

I anledning af A's klage til mig udtalte landsskatteretten i en skrivelse af 18. november 1980 til mig følgende:

»...

Retten må i det hele henholde sig til den afsagte kendelse, idet det af skatteyderen i skrivelserne til ombudsmanden anførte snarere må betegnes som klager over beskattingsprincipper end som klager over den konkrete afgørelse, der er i overensstemmelse med praksis på det pågældende område.

.. «

I en skrivelse til A udtalte jeg herefter følgende:

»Statsskatteloven (lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst- og formueskat til staten med senere ændringer) indeholder i § 4, stk. 1, litra b, og § 6, stk. 2, følgende bestemmelser:

§ 4:

»Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f. eks.:

...

b. 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.

...«

§ 6, stk. 2:

»Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families un-

derhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde.«

Det spørgsmål, der foreligger i denne sag, er, om skattemyndighederne under henvisning til (princippet i) statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b, 2. pkt., og/eller § 6, stk. 2 (hvorefter gaver ikke er fradragsberettigede ved indkomstopgørelsen), kunne forhøje Deres skattepligtige indkomster for 1977 og 1978 med forskellen mellem den leje, der var fastsat i lejekontrakten, og som De faktisk havde modtaget, og en skønsmæssigt ansat højere lejeværdi af ejendommen.

Efter de oplysninger, der foreligger for mig, er landsskatterettens afgørelse af 7. august 1980 i overensstemmelse med rettens praksis på dette område. Denne praksis er bl. a. beskrevet af C. Helkett: »Opgørelse af den skattepligtige indkomst« (13. udg. 1980, s. 235), hvor følgende anføres:

»...

Overlader en skatteyder familie, venner o. 1. en villa eller en lejlighed til privat beboelse vederlagsfrit eller til en lavere leje end beboelsens objektive udlejningsværdi, vil der kunne blive tale om at beskatte udlejeren af differencen op til den objektive lejeværdi, idet der kan foreligge en ikke fradragsberettiget gaveydelse, 1969.21, 1970.24, 1976.12 og 1978.184. Den objektive lejeværdi må herved skønnes efter udlejningsværdien på det tidspunkt, hvor lejeren rykker ind. Det anlagte skøn kan herefter ofte alene reguleres i overensstemmelse med lejelovgivningens regler om lejeforhøjelse - 1978.142. I ØLD i U.f.R. 1968.183 var en villa udlejet til klagerens fader for en lav leje, der var godkendt af boligministeriet. Retten fandt vel lejen lav, men ikke så unormal lav, at den kunne opfattes som indeholdende en gavedisposition fra sønnen til faderen.

...«

Den omhandlede praksis har desuden været behandlet i en artikel »Afkald på indtægt« i Skattepolitisk Oversigt nr. 4-1973, s. 113 ff. I artiklen anføres bl. a. følgende (s. 115-116):

»...

Gavedispositioner.

Bevæger man sig derimod (i modsætning til normale forretningsforhold mellem uafhængige parter; min bemærkning) ind på områder, hvor relationerne mellem de kontraherende parter og omstændighederne i øvrigt

indicerer, at der med afkaldet på (fuldt) vederlag er tilsigtet at yde den, der normalt skulle have betalt et vederlag, en *gave*, er retsstillingen en anden. Gaver er som bekendt normalt ikke fradragsberettigede ved indkomstopgørelsen (og normalt skattepligtige for modtageren), og indebærer afkaldet en gavedisposition, vil der uanset afkaldet kunne blive tale om beskatning af »fuldt vederlag« hos afkaldsgiveren. Revisoren, der reviderer gratis i sin brors virksomhed, må regne med at blive beskattet af et anslået vederlag for den præsterede indsats. På tilsvarende måde vil den, der overlader familie, venner o. 1. en villa eller en lejlighed til privat beboelse vederlagsfrit eller til en lavere leje end beboelsens objektive udlejningsværdi, kunne beskattes af differencen op til denne lejeværdi, jfr. Helkett 10. udg., s. 181 ...«

Spørgsmålet om holdbarheden af den omtalte praksis er ikke endeligt afklaret i domspraksis.

Problemet forelå i en dom, afsagt af østre landsret, der er gengivet i Ugeskrift for Retsvæsen 1968, s. 183 ff. Sagen vedrørte en skatteyder, som i 1956 erhvervede et parcelhus, som han udlejede til sin fader for en årlig leje af 1.360 kr. Den fastsatte leje svarede til den på daværende tidspunkt gældende skattemæssige lejeværdi af bolig i egen ejendom. Lejen, der blev godkendt af boligministeriet, var uforandret gældende endnu i 1961 og 1962, og skatteyderen medregnede alene denne faktisk betalte leje i sin skattepligtige indkomst for disse år. Skattemyndighederne forhøjede imidlertid i henhold til statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b, skatteyderens skattepligtige indkomst med forskellen mellem den fastsatte og af skatteyderen faktisk modtagne leje og en skønsmæssigt ansat højere lejeværdi af ejendommen. Østre landsret udtalte i dommen følgende:

»...

Retten finder ikke bestemmelsen i § 4, stk. 1 b, 2. punktum, i lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst- og formueskat til staten anvendelig i det foreliggende tilfælde, der må anses omfattet af nævnte bestemmelses 1. punktum. Selv om den ved huslejekontrakten fastsatte leje, der svarer til den i 1956 gældende lejeværdi ved enfamilieshuse, og som af ligningsmyndighederne hidtil har været lagt til grund, må anses lav, og selv om det må antages, at appellanten har haft mulighed for i det af indstævnte hævdede omfang at kræve den således fastsatte leje forhøjet med kommunens godkendelse, findes der - også under hensyn til, at det under de rådende huslejeforhold må anses for ret usikkert, hvad der måtte anses for den normale lejeværdi for et sådant parcelhus udlejet i 1956 i årene 1961 og 1962 - ikke grundlag for at betegne lejen som så unormal, at den kun kan opfattes som indeholdende en gavedisposition. Der findes

derfor i det foreliggende tilfælde ikke på grund af appellants slægtskabsforhold til lejeren, der efter det oplyste ikke under nogen form har ydet appellanten noget vederlag ud over lejen, tilstrækkeligt grundlag for at anse appellanten for skattepligtig af et beløb, der overstiger den vedtagne og af ham faktisk oppebårne leje. Som følge heraf vil der være at give dom efter appellants påstand.

...«

I en artikel i Ugeskrift for Retsvæsen 1972 B, s. 201 ff, har professor Thøger Nielsen gjort følgende bemærkninger til dommen (s. 204, note 12):

»...

... Ved sagens behandling for landsretten gjorde skatteyderen gældende, at § 4, stk. 1 b, 2, ikke kunne anvendes på den, der har udlejet ejendommen, og som derfor ikke har haft nogen beboelsesret. Også ved denne instans procederede finansministeriet på gavesynspunktet, og dette syntes i og for sig at blive accepteret af landsretten, der blot ikke fandt lejen »så unormal, at den kun kan opfattes som indeholdende en gavedisposition«. Bag afgørelsen ligger dog nok en vis ulyst med hensyn til blankt at acceptere en afkaldsgave som indkomstskabende for den, der påstås at have været giver. Det kan jo bl. a. være tvivlsomt, om ydelsen overhovedet var blevet modtaget på mindre fordelagtige vilkår end de tilbudte.«

Spørgsmålet var endvidere fremme i den retssag, der er omtalt i Ugeskrift for Retsvæsen 1980, s. 341 ff. Skatteyderen havde købt en ejerlejlighed og udlejet den til sin 72-årige svigermøder for en årsleje på 12.000 kr., uopsigeligt for hendes livstid. Skattemyndighederne anslog udlejningsværdien af ejendommen, som i 1973 blev ansat til 315.000 kr. i ejendomsværdi, til 18.000 kr. og forhøjede skatteyderens selvangivne indtægt for 1973 med differencen mellem de nævnte lejebeløb, 6.000 kr. Østre landsret og højesteret fandt, at denne forhøjelse ikke var berettiget. Begrundelsen var, »at der foreligger et af ligningslovens § 14, stk. 2, omfattet tilsagn«; efter denne lovbestemmelse kan der ved indkomstopgørelsen fratrækkes »... løbende ydelser såsom aftægts- og underholdsydelser, som den skattepligtige har forpligtet sig til at udrede«. Der knytter sig imidlertid betydelig interesse til følgende tilføjelse i højesterets dom: »Efter den af indstævnte (skatteyderen) førte procedure er der ikke taget stilling til det principielle spørgsmål, hvorvidt indstævnte i medfør af den af appellanten påberåbte bestemmelse i statsskattelovens § 4, litra b, ville kunne beskattes af en lejeindtægt, som ikke er oppebåret, men som kunne være opnået ved betingelse af en højere leje«.

Som det fremgår af det ovenfor anførte, er landsskatterettens kendelse af 7. august 1980 i Deres sag i overensstemmelse med landsskatterettens praksis på dette område. Denne praksis er ikke underkendt af domstolene.

Jeg finder ikke at have tilstrækkeligt grundlag for at kunne kritisere landsskatterettens kendelse af 7. august 1980.

Efter min mening kan rigtigheden af landsskatterettens afgørelse af 7. august 1980 dog give anledning til nogen tvivl. Medens jeg som nævnt ikke har fundet tilstrækkeligt grundlag for at kritisere afgørelsen, finder jeg imidlertid at burde bemærke, at en domstolsafgørelse af sagen kunne være ønskelig, dels fordi rigtigheden af landsskatterettens afgørelse - som nævnt - efter min mening ikke er utvivlsom, dels fordi der knytter sig en væsentlig principiel interesse til en domstolsafgørelse af det foreliggende spørgsmål, hvortil der ikke hidtil ses at være taget klar stilling i domspraksis.

Fristen for at indbringe landsskatterettens kendelse af 7. august 1980 for domstolene er 6 måneder regnet fra afsigelsen af kendelsen. Fristen for at indbringe kendelsen for domstolene er således udløbet nu.

Jeg henleder imidlertid Deres opmærksomhed på, at De ved henvendelse til skattedepartementet vil kunne få oplyst, om departementet efter omstændighederne vil undlade at nedlægge påstand om afvisning af en sag ved domstolene på grund af fristoverskridelsen. Jeg vil - i givet fald - være indstillet på at henstille til skattedepartementet, at departementet meddeler Dem en tilkendegivelse om fristspørgsmålet som den nævnte.

Jeg foreslår Dem i øvrigt, at De, såfremt De ønsker at indbringe sagen for domstolene og i forbindelse hermed ansøger om fri proces, underretter mig herom. Jeg vil i så fald være indstillet på at henstille til amtet eller justitsministeriet, at Deres ansøgning imødekommes, også selv om De ikke opfylder de almindelige økonomiske betingelser for fri proces.«

Supplerende oplysninger om sagen

Ved skrivelse af 23. oktober 1981 underrettede advokat B mig om, at skattedepartementet efter omstændighederne ikke ville påstå en eventuel retssag fra A afvist på grund af overskridelse af fristen for indbringelse af landsskatterettens kendelse for domstolene.

B, der derefter havde udtaget stævning og ansøgt århus statsamt om fri proces under sagen, anmodede mig om i overensstemmelse med ombudsmandens tilsagn at henstille til statsamtet, at ansøgningen blev imødekommet.

Jeg henstillede herefter til århus statsamt, at B's ansøgning om fri proces blev imødekommet.

Den 20. november 1981 meddelte århus statsamt B fri proces, og sagen er herefter indbragt for vestre landsret.

Supplerende oplysninger om sagen

Ved vestre landsrets dom af 5. januar 1984 blev ministeriet for skatter og afgifter frifundet for A's påstand. I sine præmisser anførte landsretten følgende:

»Sagsøgeren (A) har erkendt, at den leje, der er aftalt, ikke svarer til markedslejen. Det findes endvidere godtgjort, at der er et betydeligt misforhold mellem den aftalte leje og den reelle lejeværdi. Når henses hertil samt til, at lejemålet er indgået med sagsøgerens søster, findes der ved indgåelsen af lejemålet at foreligge en gavedisposition til fordel for sagsøgerens søster. Der findes endvidere i statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt., sammenholdt med § 6, stk. 2, at være fornødent grundlag for at beskatte sagsøgeren af denne gave. Sagsøgerens selvangivne indkomst skal derfor forhøjes med det beløb, hvormed den leje, skattemyndighederne har fastsat, overstiger den leje, der er aftalt mellem sagsøgeren og dennes søster. I det der endvidere ikke fra sagsøgerens side over for søsteren findes at være afgivet et tilsagn, der er omfattet af ligningslovens § 14, stk. 2, tages sagsøgtes frifindelsespåstand til følge.«