

Copenhagen Business School 2014

Parcelhusreglen – fritagelsesbestemmelser

Danish Act on Taxation of Profit from Sale of Real Property

Kandidatafhandling Cand.merc.aud.

Forfattere:

Rikke Schneider Jensen

Louise Kabel Andersen

Vejleder: Andreas Albrechtsen

Afleveringsdato: 14. november 2014

Antal anslag: 244.307

Executive summary

In this Master's Thesis the main purpose is to describe, analyse and assess the rules related to taxation of real estate profit, with special considerations made to the exceptions to the main rule, which makes it possible to sell private properties and holiday homes tax-free.

At first we go through the background history for the Danish Act on Taxation of Profit from Sale of Real Property, where the laws §§ 8 and 9 will be described. These two paragraphs contain the exceptions to the main rule and are the focus areas in this thesis.

In the exposition of § 8, it is first clarified which kind of properties that can be included under the clause. The significance of the public assessment is clarified and analysis is made regarding issues arising when a property is used different than the public assessment indicates. Afterwards the demand of habitation is described, which varies depending the type of property. These different concepts are analysed, including the definition of household and "someone's home". The sections about § 8, also contains the area demands and the difficult considerations you should make as a taxpayer if you want to make sure that you can sell a property tax-free. An exposition is also made regarding holiday homes. This section contains a description and analyse of which kind of holiday homes that can be included under the clause. Furthermore considerations are made to issues regarding the demand of habitation of holiday homes. At the end of this section the rules concerning the sale of shared apartments and shares etc. associated with the rights to use an apartment in a building with multiple apartments are analysed.

In the next section § 9 is discussed, which concerns properties that also are being used for significant business. This includes an exposition of the public assessment contra the actual use and a discussion of what can be considered as significant business. In most cases taxpayers prefer to be covered by § 8 rather than § 9, and this seems to be the recurring issue.

The thesis is finalised with a conclusion where we have made a summary of all the issues discussed through the thesis, and thus answered the given question in our problem formulation. Finally we have assessed the possible future considerations and initiatives regarding the taxation of real estate properties.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	4
1.1 Problemformulering.....	5
1.2 Afgrænsning.....	5
1.3 Metodevalg.....	6
1.3.1 Struktur.....	7
1.3.2 Kildekritik.....	8
1.4 Fordeling mellem forfatterne.....	9
2. Ejendomsavancebeskatningsloven	10
2.1 Historisk set.....	10
2.2 Fast ejendom.....	12
2.3 Afståelse.....	15
2.4 Parcelhusreglen, EBL § 8.....	16
2.5 Stuehusreglen, EBL § 9.....	18
3. EBL § 8, stk. 1	20
3.1 Ejendomstyper.....	20
3.1.1 Ejendomme med 3 eller flere selvstændige lejligheder.....	21
3.1.1.1 Delkonklusion.....	23
3.1.2 Erhvervsjendomme.....	24
3.1.2.1 Delkonklusion.....	27
3.1.3 Grunde.....	27
3.1.3.1 Delkonklusion.....	32
3.2 Beboelseskrav.....	32
3.2.1 Husstand.....	33
3.2.1.1 Ophævelse af samliv mellem ægtefæller.....	33
3.2.1.2 Mindreårige børn.....	34
3.2.1.3 Voksne børn.....	36
3.2.1.4 Delkonklusion.....	39
3.2.2 Tjent til bolig.....	40
3.2.2.1 Beboelsesperioden.....	41
3.2.2.2 Reel beboelse.....	43
3.2.2.3 Anden bolig til rådighed.....	46
3.2.2.4 Salgsbestræbelser.....	48
3.2.2.5 Skatteydere modstridende handlinger.....	49
3.2.2.6 Delkonklusion.....	51
3.2.3 To helårsboliger på samme tid.....	51
3.2.3.1 Ændring af praksis i 2012.....	54
3.2.3.2 Diskussion af praksis.....	55
3.2.3.3 Delkonklusion.....	56
3.3 Arealkrav.....	57
3.3.1 Grundareal.....	57
3.3.2 Udstykning.....	58
3.3.2.1 Beboelseskrav i forbindelse med udstykning.....	59
3.3.2.1.1 Dødsfald.....	62
3.3.2.1.2 Delsalg.....	63

3.3.2.2 Delkonklusion	65
3.3.3 Værdiforringelse	65
3.3.3.1 Delkonklusion	68
4. EBL § 8, stk. 2	69
4.1 Sommerhusejendomme og lignende	69
4.1.1 Ejendommens egnethed som fritidsbolig	70
4.1.2 Helårsbolig anvendt som fritidsbolig	71
4.1.2.1 Flexboliger	74
4.1.3 Ejerlejligheder uden bopælspligt	74
4.1.4 Hotellejligheder anvendt som fritidsboliger	76
4.1.4.1 Hotellejlighed med udlejningsforpligtelse	77
4.1.4.2 Hotellejlighed uden udlejningsforpligtelse	78
4.1.5 Delkonklusion	79
4.2 Benyttet til private formål	80
4.2.1 Ejerperioden	81
4.2.2 Beliggenhed i forhold til helårsbolig	83
4.2.3 Flere fritidsboliger på samme tid	85
4.2.4 Ejendomme erhvervet ved arv	87
4.2.5 Delkonklusion	88
5. EBL § 8, stk. 3	90
5.1 Brugsret	91
5.2 Anpartar i ejendom ejet gennem I/S	92
5.3 Delkonklusion	93
6. EBL § 8, stk. 4	94
6.1 Brugsret til beboelseslejlighed	95
6.2 Brugsret til grundareal	96
6.3 Likvidationsprovenu	98
6.4 Delkonklusion	100
7. EBL § 9	101
7.1 Ejendommens vurdering kontra faktisk anvendelse	103
7.2 Væsentligt erhverv	106
7.3 Stuehusværdi	107
7.4 Landbrugsmæssig benyttelse	109
7.5 Delkonklusion	112
8. Konklusion	114
8.1 Generel del	114
8.2 EBL § 8, stk. 1-4	114
8.3 EBL § 9, stk. 1	117
9. Perspektivering	119
10. Litteraturliste	120

<i>10.1 Bøger</i>	120
<i>10.2 Artikler mv.</i>	120
<i>10.3 Internet</i>	122
11. Doms- og afgørelsesoversigt	123

1. Indledning

Ejendomsmarkedet er en meget central del af økonomien, og ejendomme er ofte et stort fundament i både samfundets og mange familiers økonomi. Ejendomsavancer er derfor et meget omdiskuteret emne, da der kan være mange penge at spare for den enkelte skatteyder.

I henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 1 er fortjeneste ved afståelse af fast ejendom skattepligtig. Dog gælder en række undtagelser til denne lov, og skatteyder kan opnå skattefritagelse ved at opfylde en række fritagelsesbestemmelser. Dermed er det muligt inden for ejendomsområdet at realisere eventuelle avancer uden beskatning, og der kan derfor være betydelige skatte kroner at spare ved at være omfattet af denne skattefritagelse.

I henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 8 er private boliger og fritidshuse - som hovedregel - fritaget for beskatning. Dette kræver dog, at visse betingelser skal være opfyldt. På samme måde gælder det i ejendomsavancebeskatningslovens § 9, at blandede benyttede ejendomme er skattefrie for den del af fortjenesten, der vedrører beboelsesejendommen. Visse betingelser kræves dog også opfyldte her.

På overfladen virker fritagelsesbestemmelserne, for at undgå skattepligt ved afståelse af fast ejendom, som nogle meget simple regler uden særligt svære og komplicerede problemstillinger. Ved nærmere indblik i loven, cirkulærer og vejledninger bliver disse bestemmelser dog omfattende, og de mange afgørelser vedrørende fritagelsesbestemmelserne bekræfter dette. Afgørelserne på området viser, at det er et aktuelt og meget relevant område samtidig med, at der i lovgivningen på området er en række fortolkningsmæssige problemstillinger. Derudover er det også et område i skatteretten, som det er meget attraktivt at blive omfattet af, da skatteyder kan opnå store besparelser ved at være omfattet af disse regler.

På baggrund af ovenstående finder vi det interessant at behandle dette emne, hvor vi vil formidle parcelhusreglen samt fritagelsesbestemmelserne i forbindelse med denne regel og undersøge, hvilke problemstillinger der kan opstå ved brugen af denne.

1.1 Problemformulering

Formålet med denne afhandling er at beskrive, analysere og vurdere reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1-4, og dermed tydeliggøre, hvilke afståelser af fast ejendom der kan blive omfattet af fritagelsesreglerne for beskatning i denne paragraf. Derudover vil vi også inddrage ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1, da denne også er en af fritagelsesbestemmelserne i ejendomsavancebeskatningsloven.

På baggrund af ovenstående har vi opstillet følgende overordnede problemformulering:

”Hvordan anvendes parcelhusreglen og tilhørende fritagelsesbestemmelser, og hvilke problemstillinger kan der opstå i forbindelse hermed?”

Besvarelsen af ovenstående problemformulering vil ske med udgangspunkt i nyere praksis. Vi har opstillet følgende delspørgsmål:

- Hvilke begreber er centrale for anvendelsen af EBL § 8?
- Hvilke ejendomstyper er omfattet af parcelhusreglen?
- Hvilke krav stilles der til beboelse, for at ejendommen falder ind under parcelhusreglen?
- Hvilke arealkrav stilles der, for at ejendommen falder ind under parcelhusreglen?
- Hvordan anvendes parcelhusreglen i forbindelse med afståelse af sommerhuse?
- Hvordan anvendes parcelhusreglen i forbindelse med afståelse af anpartslejligheder?
- Hvordan anvendes parcelhusreglen i forbindelse med salg af aktier m.v., der er forbundet med brugsret til en beboelseslejlighed i en ejendom med flere beboelseslejligheder?
- Hvilke regler gælder der for blandede benyttede ejendomme?

På baggrund af ovenstående underspørgsmål er det muligt at besvare den overordnede problemformulering.

1.2 Afgrænsning

Vi har valgt at udarbejde afhandlingen ud fra et skatteretligt synspunkt, og civilretlige og selskabsretlige regler vil dermed kun blive inddraget i begrænset omfang, hvor vi finder dette relevant for vores analyse. Selve beregningen af ejendomsavance vil dog ikke blive behandlet.

Vi vil primært beskæftige os med ejendomsavancebeskatningen § 8, stk. 1-4, og kun inddrage paragraffens stk. 5-8, hvor vi anser det for nødvendigt for forståelsen af stk. 1-4. Derudover vil der blive suppleret med reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1, vedrørende blandede benyttede ejendomme, da denne har væsentlige ligheder til ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og desuden er endnu en fritagelsesbestemmelse. Ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 2-7, vil ikke blive behandlet i denne afhandling.

Vi vil i afhandlingen udelukkende koncentrere os om de nationale skatteregler, og vi afgrænser os fra alle internationale regler.

Afhandlingen henvender sig til regnskabskyndige personer, og alle regnskabstermer vil dermed ikke blive uddybet. Dog vil væsentlige begreber, som vi finder relevante for forståelsen, løbende blive uddybet i afhandlingen. Eksempelvis vil begreberne ”fast ejendom” og ”afståelse” blive behandlet, i det omfang vi finder det relevant for forståelse af opgaven.

Vi har afsluttet litteratursøgningen den 8. august 2014, og vi har derfor ikke medtaget materiale, der er offentliggjort efter denne dato.

1.3 Metodevalg

Vi vil besvare vores problemformulering ud fra en juridisk metode, hvor vi først vil beskrive retskilderne på området og derefter analysere, hvordan retskilderne fortolkes. Analysen vil primært blive foretaget ud fra offentliggjort retspraksis.

Som udgangspunkt vil vi benytte en retsdogmatisk fremgangsmåde, som både har til formål at beskrive og fortolke retten samt at løse de konkrete problemstillinger ved at stille spørgsmålet ”Hvad er gældende ret?” og derefter besvare spørgsmålet ved hjælp af retskilderne. Den gældende ret er et udtryk for det resultat, en domstol kommer frem til ved anvendelse af retskilder og retsdogmatisk analyse.

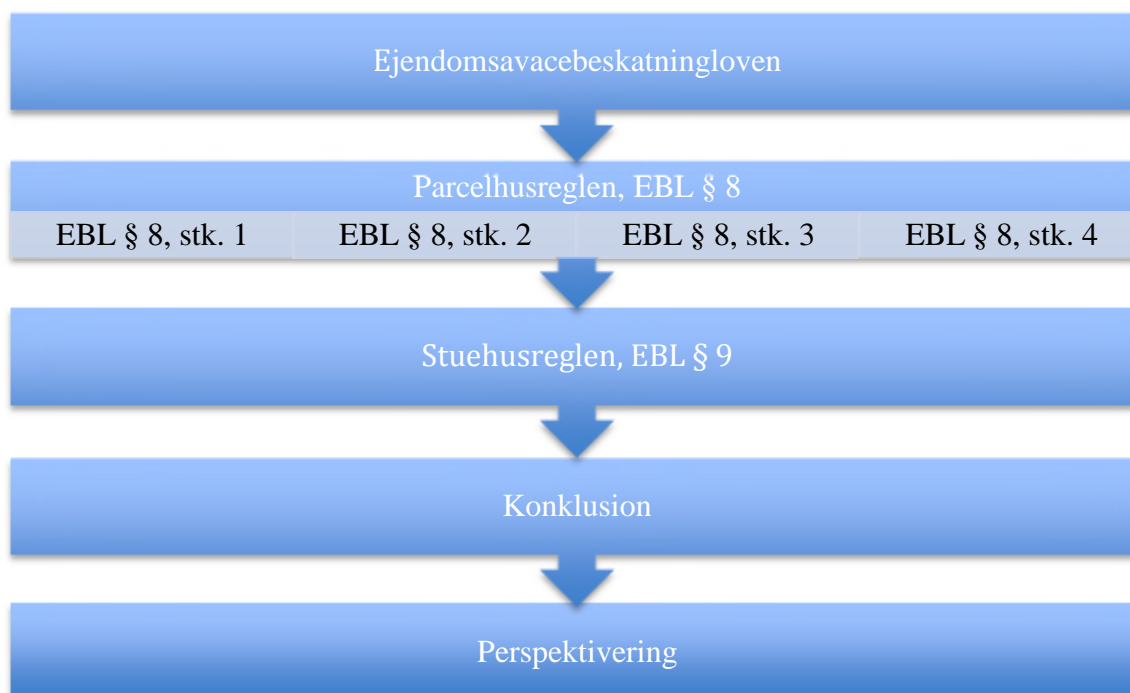
Retsdogmatisk fortolkning omfatter den juridiske metode, og ved hjælp heraf kan retskilderne analyseres og anvendes¹.

¹ Ruth Nielsen, Retskilder og retsteorier, side 28-31

1.3.1 Struktur

Vi vil i dette afsnit redegøre for, hvordan vi har valgt at bygge afhandlingen op. Strukturen skal sikre, at alle relevante forhold inddrages og analyseres, så vi herefter er i stand til at besvare vores problemformulering.

For at danne et overblik over afhandlingens struktur har vi udarbejdet nedenstående figur:



Figur 1.3.1.a: Afhandlingens struktur

Vi har valgt at indlede vores problembehandling med en generel beskrivelse af ejendomsavancebeskatningsloven. Her vil vi gennemgå og uddybe de begreber, der er væsentlige for forståelsen af samme lovs §§ 8 og 9. Vi vil bl.a. komme ind på begrebet fast ejendom, og hvornår der er tale om en afståelse i skattemæssig forstand. Herudover vil vi beskrive baggrunden for parcelhusreglen og stuehusreglen samt beskrive reglerne i overordnede træk.

Herefter vil vi - med udgangspunkt i vores problemformulering - medtage fem hovedafsnit, hvori vi vil behandle hver af de fritagelsesregler, som er reguleret i EBL § 8, stk. 1-4, og EBL § 9, stk. 1.

Som udgangspunkt vil vi behandle afsnittene ud fra ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1-4, og EBL § 9, stk. 1, hvor vi vil beskrive reglerne nærmere og analysere, hvilke problemstillinger der kan opstå.

Underafsnittene hertil vil være inddelt i de forskellige problemstillinger, der kan opstå i hver af de enkelte fritagelsesbestemmelser. Disse afsnit vil indeholde de relevante domme vedrørende problemstillingen, og afslutningsvist i afsnittene vil der være en delkonklusion, som opsummerer de relevante domme i forhold til den givne problemstilling.

Til sidst i afhandlingen vil vi udarbejde en samlet konklusion, hvori vi vil samle op på alle delkonklusionerne og svare på det givne spørgsmål i problemformuleringen. Slutteligt vil afhandlingen omfatte en perspektivering.

1.3.2 Kildekritik

Afhandlingens kilder er udelukkende offentligt tilgængelige informationer. De indsamlede data er sekundære data i form af lærebøger og artikler, der behandler problemstillingerne. Derudover er der anvendt lovgivning samt domme og afgørelser. De indsamlede data er hovedsagligt kvalitative data.

Vi har vurderet validiteten af kilderne i forhold til retskildehierarkiet, og vi har, så vidt det har været muligt, anvendt Højesteretsdomme. Hvis dette ikke har været muligt, er der anvendt retspraksis fra den højest mulige instans. Derudover er domme med præjudikatværdi fortrukket, hvis dette har været muligt, dvs. domme der har betydning for senere afgørelser af samme værdi.

Lærebøger og artikler er også anvendt. Ved brugen af disse har vi været opmærksomme på pålideligheden af materialet, f.eks. om en artikel er præget af forfatterens egen holdning.

Vi har ved gennemgangen af alt indsamlet materiale forholdt os kritisk til de givne informationer. Vi har dog primært anvendt faglitteratur og retspraksis, som vi betragter som objektive og pålidelige kilder.²

² Ib Andersen, Den skinbarlige virkelighed, kapitel 8

1.4 Fordeling mellem forfatterne

Nedenstående figur viser en samlet oversigt over fordelingen mellem forfatterne:

Kapitel	Forfatter
1. Indledning	Rikke & Louise
2. Ejendomsavancebeskatningsloven	Rikke & Louise
3. EBL § 8, stk. 1:	
3.1 Ejendomsstyper	Louise
3.2 Beboelseskrav	Rikke
3.3 Arealkrav	Louise
4. EBL § 8, stk. 2	Rikke
5. EBL § 8, stk. 3	Louise
6. EBL § 8, stk. 4	Rikke
7. EBL § 9	Louise
8. Konklusion	Rikke & Louise
9. Perspektivering	Rikke & Louise
10. Litteraturliste	Rikke & Louise

Figur 1.4.a: Forfatterfordeling.

Vi har valgt at udarbejde de indledende samt afsluttende kapitler i fællesskab, mens de mellemliggende kapitler er fordelt mellem forfatterne, jf. ovenstående.

2. Ejendomsavancebeskatningsloven

2.1 Historisk set

Historisk set har ejendomsavancer været omfattet af statsskattelovens regler, hvor udgangspunktet har været, at ejendomsavancen blev anset for at være en skattefri formuegevinst, med mindre der forelå næring eller spekulation. Hovedreglen for beskatning af formuegode findes i statsskattelovens § 5, litra a, hvori det angives, at den skattepligtige indkomst ikke påvirkes af værdistigninger og værdifald på formuegenstande, med mindre et salg sker som et led i den skattepligtiges næringsvej, eller salget sker med spekulation for øje.

I 1960 blev der indført regler om opgørelse af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom i den daværende lov om særlig indkomstskat. Dette betød en proportional beskatning af visse typer ejendomsafståelser, og der var tale om en asymmetrisk regel, da det kun var gevinster og ikke tab, der indgik i den skattepligtige indkomst. Formålet med disse nye regler var at beskatte de store, samfundsskabte værdistigninger i ejendomsværdierne, der især opstod i forbindelse med byernes betragtelige ekspansioner.³

Ved lov nr. 221 af 4. juni 1965 blev reglerne om beskatning af ejendomsavancer ændret, således at ejendomme med en grundværdi på mindre end halvdelen af den samlede ejendomsværdi, hvor grunden var mindre end 2.500 m², og hvor der ikke kunne ske udstykning, kunne afstås skattefrit. Det var derudover et krav for skattefritagelsen, at ejeren eller dennes husstand havde boet i ejendommen i mindst to år på afståelsestidspunktet. Dermed blev parcelhusreglen indført.⁴

Ved lov nr. 84 af 18. marts 1967 blev parcelhusreglen ændret. Den største ændring var, at sommerhusejendomme og lignende, som var blevet anvendt til private formål i to år i løbet af ejertiden, også blev omfattet af parcelhusreglen. Man ændrede også beboelseskravet, således at helårsejendomme blot skulle have været beboet i to år i løbet af ejertiden og ikke nødvendigvis på afståelsestidspunktet. Derudover blev reglen omformuleret og flyttet til § 2A i lov om særlig indkomstskat.⁵

³ Aage Mikkelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, side 496

⁴ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 26

⁵ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 27

Ved lov nr. 326 af 10. juni 1976 blev der tilføjet skattefrihed for afståelse af anparter med brugsret til en beboelseslejlighed (anpartslejlighed) samt aktier/anparter i selskaber, hvor der til aktierne/anparterne er tilknyttet en brugsret til en beboelseslejlighed. Formålet med udvidelsen af skattefriheden var, at denne også skulle omfatte andre typer boliger end almindelige parcelhuse, så forskellige boligformer blev sidestillet.

Ved lov nr. 247 af 9. juni 1982 blev ejendomsavancebeskatningsloven indført, og den afløste de indtil da gældende regler om beskatning ved afståelse af fast ejendom i lov om særlig indkomstskat. Loven blev gældende for afståelser, der skete efter d. 1. juli 1982. Lovens hovedprincip var, at alle ejendomsavancer kom til beskatning, og loven omfattede alle afståelser med undtagelse af afståelse af næringsejendomme og førstegangsafståelser af ejerlejligheder. Disse to undtagelser skulle beskattes efter henholdsvis statsskatteloven og ejerlejlighedsbeskatningsloven. Sidstnævnte undtagelse blev dog ophævet i 2004. Loven omhandlede også visse fritagelsesbestemmelser for ejendomsavancebeskatning. Disse fritagelsesbestemmelser er reguleret i EBL § 8 - også kendt som parcelhusreglen - samt i EBL § 9 - også kendt som stuehusreglen.⁶

Siden 1982 er loven blevet revideret op til flere gange og beskatningen er blevet skærpet på en række punkter, men lovens grundstruktur er fortsat den samme⁷. Væsentligst fjernede man ved lov nr. 888 af 29. december 1989 beboelseskravet på min. to år, således at skatteyder nu kunne nøjes med at have beboet ejendommen i kortere tid. Yderligere væsentlige ændringer af og tilføjelser til parcelhusreglen i nyere tid vil løbende blive behandlet i afhandlingen.

Der henvises til afsnit 2.4 for en beskrivelse af, hvordan parcelhusreglen er i dag, samt til afsnit 2.5 for en beskrivelse, af hvordan stuehusreglen er i dag.

Jf. ejendomsavancebeskatningslovens §1, stk. 1, skal: ”*Fortjeneste ved salg af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov*”. Det er derfor centralt for anvendelsen af ejendomsavancebeskatningsloven, at der er tale om fast ejendom, og at der er sket afståelse heraf. Disse begreber vil blive uddybet i henholdsvis afsnit 2.2 og 2.3.

⁶ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 27

⁷ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 27-29

Jf. ejendomsavancebeskatningslovens §1, stk. 2, gælder ovenstående dog ikke, hvis fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejendom er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej. Disse ejendomme vil i stedet blive beskattet efter de almindelige regler i statsskatteloven.

2.2 Fast ejendom

Fast ejendom er et begreb, der ikke er defineret entydigt i skatteretten, og det skal derfor opfattes forskelligt, alt efter hvilken sammenhæng begrebet optræder i. Som udgangspunkt er fast ejendom en modsætning til løsøre, idet løsøre defineres negativt, som alt der ikke er fast ejendom. Dette udgangspunkt gælder både ejendomsretligt og obligationsretligt, og når ejendomsbegrebet skal fastlægges, er det en af disse afgrænsninger, der skal foretages. Derudover afgrænses både fast ejendom og løsøre til at være rørlige ting – i modsætning til f.eks. fordringer.⁸

Begrebet fast ejendom er ikke specielt defineret i ejendomsavancebeskatningsloven og heller ikke i forarbejderne til loven. Ved afgrænsning af begrebet henvises der typisk til tinglysningsloven for en nærmere definition på fast ejendom. Det fremgår dog ikke direkte af denne lov, hvad der forstås ved fast ejendom, men ved tingbogens opbygning tages der udgangspunkt i matrikelnummeret, idet ejendommene er ordnet efter deres matrikelnummer. Dette indebærer, at et jordstykke er udgangspunktet, når en fast ejendom skal identificeres på tinglysningskontoret, og hvis en fast ejendom ikke har noget matrikelnummer, vil den ikke umiddelbart passe ind i tingbogens systematik. Dermed er det centrale element i begrebet fast ejendom matrikelnummeret, der identificerer et jordstykke. Dette svarer ligeledes til definitionen i udstykningslovens § 2, hvor det også fremgår, at der kan være tale om, at flere matrikelnumre indgår i en samlet fast ejendom.

Landbrugsejendomme består typisk af arealer med forskellige matrikelnumre, der er samnoterede i matriklen. Ejendommen fremstår dog som en samlet ejendom, og sådanne ejendomme anses for én samlet fast ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven.⁹

Et areal uden matrikelnummer vil dog også kunne betragtes som fast ejendom ifølge tinglysningsloven. Det samme er gældende for delarealer i forbindelse med udstykning eller arealoverførsel. Jf. tinglysningslovens §§ 22 og 23 gælder der dog særlige regler for delarealer, der

⁸ Finn Träff, Køb og salg af fast ejendom, side 32

⁹ Den juridiske vejledning 2014-2, C.H.2.1.2

forhindrer endelig tinglysning af overdragelsesdokumenter, før udstykning eller arealoverførsel er registreret i matriklen.

En fast ejendom omfatter, jf. tinglysningsloven, de bygninger, der er opført på ejendommen, og som tilhører ejeren. Hvis ejeren har bekostet installationer af ledninger, varmeanlæg, husholdningsmaskiner eller lignende, vil disse også indgå som en del af den faste ejendom. Det er dog en forudsætning herfor, at bestanddelene er bestemt til varigt at forblive på stedet.¹⁰

Jf. tinglysningslovens § 38 er de bygninger, en grundejer har opført på sit jordstykke, også en del af den faste ejendom, når denne pantsættes. Det er dog kun det, der er indført på ejerens bekostning, der gribes af pantet, hvilket indebærer, at ejerforholdet til bygninger og materiale er bestemmende for, hvorvidt de kan anses som en del af ejendommen eller ej. Hvis en bygning tilhører en anden end grundejeren, vil bygningen ikke være en del af den faste ejendom, jf. tinglysningslovens § 38. I tinglysningslovens § 19 bliver begrebet dog udvidet til også at omfatte bygninger, som man ved almindelig sproglig forståelse også vil anse for fast ejendom, selvom de tilhører en anden end grundens ejer, dvs. bygninger på lejet grund. Hvis der er flere bygninger, som ligger på den samme lejede grund, men som ejes af samme ejer, anses bygningerne for én selvstændig fast ejendom, når reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven anvendes.¹¹

Når der er tale om flere ejere af samme ejendom, opstår der et problem vedrørende definitionen af fast ejendom. Der findes forskellige typer af samejeformer, herunder ideelle anparter, interessentskaber, boligforeninger, ejerlejligheder og timeshares.¹²

Ideelle anparter er den mest simple form for sameje og er et udtryk for et helt almindeligt sameje, hvor flere personer ejer og anvender en ejendom i fællesskab. Som et typisk eksempel kan nævnes ægtefæller, der sammen køber en ejendom. Den konstruktion, der dog normalt sigtes til, når der tales om ideelle anparter, er, når ejendommen rent fysisk opdeles, således at anpartshaverne ved en samejeoverenskomst tillægges eksklusiv brugsret til dele af ejendommen. Jf. andelsboligforeningsloven må denne konstruktion dog kun etableres i ejendomme med to boliger. I

¹⁰ Den juridiske vejledning 2014-2, C.H.2.1.2

¹¹ Den juridiske vejledning 2014-2, C.H.2.1.2

¹² Finn Träff, Køb og salg af fast ejendom, side 35-42

tinglysningslovens forstand betragtes ideelle anparter som fast ejendom, da hver anpartshaver indføres særskilt i tingbogen med angivelse af ejerandel.¹³

Interessentskaber anses som et formaliseret sameje, hvor samejet har fået et navn. I disse tilfælde anses interessentskabet for ejer af ejendommen, hvilket indebærer, at overdragelse af interessentskabsandele hverken skal eller kan tinglyses, og de kan derfor ikke anses som fast ejendom i tinglysningslovens forstand.¹⁴

Ved andelsboliger anses andelsboligforeningen som ejer af ejendommen. Andelsboligforeningen er et selvstændigt retssubjekt, som er anført som ejer i tingbogen. Når den enkelte boligejer ønsker at overdrage sin bolig, skal der ikke ske tinglysning, og andelsboliger kan dermed ikke betragtes som fast ejendom i tinglysningslovens forstand.¹⁵

En ejerlejlighed betragtes også som en selvstændig fast ejendom ved særskilt lov. Selve hovedejendommen ophører juridisk set med at eksistere, da den er opdelt i flere ejerlejligheder. Ejerlejlighedsejeren opnår dog ikke ejendomsret til nogen del af ejendommen men alene en eksklusiv og tidsbegrænset brugsret til den enkelte lejlighed.¹⁶

Timeshares er en særlig måde at dele ejerskabet på, og konceptet går ud på, at flere benytter samme ejendom, men på forskellige tidspunkter. Dette ses oftest på ferielejligheder og er i sig selv ikke en ejerform. Selve ejendommen tilhører ofte den oprindelige ejer, og der vil dermed kun være tale om rene brugsrettigheder.¹⁷

Fast ejendom i tinglysningslovens forstand kan således opsummeres til at omfatte følgende:

- Et eller flere sammenhørende matrikelnumre
- En del af et matrikelnummer
- Bygninger på lejet grund
- Ideelle anparter

¹³ Finn Träff, Køb og salg af fast ejendom, side 35-36

¹⁴ Finn Träff, Køb og salg af fast ejendom, side 36-37

¹⁵ Finn Träff, Køb og salg af fast ejendom, side 38

¹⁶ Finn Träff, Køb og salg af fast ejendom, side 40-41

¹⁷ Finn Träff, Køb og salg af fast ejendom, side 42-43

- Ejerlejligheder

Jf. vurderingslovens § 9 omfatter begrebet fast ejendom sædvanligt tilhører til ejendommen, mens besætning, varelager, inventar, maskiner og andet driftsmateriel ikke skal medregnes. Sædvanligt tilhører til ejendommen omfatter installationer, der defineres som aktiver, der har en fast tilknytning til ejendommen og tjener denne sådan.¹⁸

Rettigheder i form af middelbare, varige rettigheder over fast ejendom¹⁹, købe- og forkøbsrettigheder, selvom de er tidsbegrænsede, eller retten til, ifølge kontrakt, at opføre en bygning mv. vil også være at betragte som fast ejendom i henhold til ejendomsavancebeskatningsloven.²⁰

2.3 Afståelse

Grundlaget for beskatningen i ejendomsavancebeskatningsloven er realisationsprincippet. Det vil sige, at fortjeneste og tab som hovedregel kan give anledning til henholdsvis beskatning og fradrag ved hel eller delvis afståelse af den faste ejendom. Det er derfor centralt at slå fast, hvornår der er tale om afståelse, da dette er afgørende for, om der er tale om en transaktion, der efter realisationsprincippet skal konstateres som en fortjeneste eller et tab, jf. ejendomsavancebeskatningsloven.²¹

Selve begrebet ”afståelse” omfatter enhver disposition, som medfører en overgang af ejendomsretten til den faste ejendom fra én skattepligtig til én anden skattepligtig. Dette gælder også selvom overgangen er ufrivillig.

Der findes mange forskellige måder, hvorpå der kan blive tale om afståelse af fast ejendom, og alle situationerne skal vurderes konkret. Den typiske form for afståelse er et almindeligt salg af fast ejendom. For at en ejendom kan anses som afstået ved salg, skal aftalen mellem sælger og køber indebære, at ejendommen overtages af køber straks eller senere. Her er det afgørende, hvornår der indgås en endelig og gensidigt forpligtende aftale om salg. Har sælger og køber eksempelvis underskrevet slutsedlen på forskellige datoer, er det den seneste dato, der er aftaletidspunktet, og det

¹⁸ Den juridiske vejledning 2014-2, C.C.2.4.4.2

¹⁹ F.eks. en servitut, som er en disponeringsbegrænset bestemmelse for en ejendom, grund eller andet.

²⁰ Den juridiske vejledning 2014-2, C.H.2.1.2

²¹ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 44

er denne dato, der er afgørende for beskatningstidspunktet. Typisk er salgsaftalen skriftlig pga. bevismæssige grunde, men der er dog ikke noget principielt i vejen for, at mundtlige aftaler kan anerkendes.²²

Andre typer afståelser omfattet af begrebet kan være overdragelse ved gave, arv og lignende. Begrebet omfatter også modtagelse af erstatningssummer for skade på ejendommen samt mageskifte, jordfordelinger og ekspropriationer.²³

2.4 Parcelhusreglen, EBL § 8

Som tidligere beskrevet blev parcelhusreglen indført i 1965, og siden da er reglen blevet ændret adskillige gange. I dag lyder lovteksten for ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1-4, som følgende:

”Fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder skal ikke medregnes, hvis huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke. Med hensyn til en- og tofamiliehuse gælder denne fritagelse dog kun, såfremt

1) ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m² eller

2) der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse eller

3) udstykning ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen vil medføre væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse.

Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder også for sommerhusejendomme og lign., som ejeren eller dennes husstand har benyttet til privat formål i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke.

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 gælder også ved afståelse af en anpart af en fast ejendom med flere beboelseslejligheder, såfremt anparten er forbundet med brugsret til en beboelseslejlighed i ejendommen, og lejligheden har tjent til bolig for ejeren af anparten eller dennes husstand i en del

²² Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 44-46

²³ Den juridiske vejledning 2014-2, C.H.2.1.5.1

af eller hele den periode, hvori denne har ejet anparten, og hvor betingelserne for at kunne afstå anparten skattefrit efter nærværende stykke har været opfyldt.

Stk. 4. Fortjeneste eller tab ved afståelse, herunder ved udlodning af likvidationsprovenu i det kalenderår, hvori selskabet m.v. endeligt opløses, af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, der er forbundet med brugsret til en beboelseslejlighed i en ejendom med flere beboelseslejligheder, medregnes ikke ved opgørelsen af skattepligtig indkomst efter aktieavancebeskatningsloven, hvis lejligheden har tjent til bolig for ejeren af værdipapiret eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet værdipapiret, og hvor betingelserne for at kunne afstå værdipapiret skattefrit efter nærværende stykke har været opfyldt. Stk. 1, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse, såfremt der hører et bestemt grundareal til lejligheden.”

I grove træk kan det siges, at følgende betingelser skal være opfyldt ved salg af fast ejendom, for at parcelhusreglen kan anvendes, og en fortjeneste dermed vil blive skattefri:

- Ejendommen skal have tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele perioden, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit
- Grunden skal være på mindre end 1.400 m². Hvis grunden er over denne grænse, må grunden ikke kunne udstykkes, og hvis den kan, skal denne udstykning medføre en væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse.

Hvis én af ovenstående betingelser ikke er opfyldt, vil reglerne i loven ikke kunne anvendes, og avancen vil dermed blive beskattet efter de almindelige regler. Hvis der er flere ejere, skal der udarbejdes en individuel vurdering af, om reglerne opfyldes, da reglerne kun anvendes af de ejere, der opfylder alle betingelserne. De ejere, der ikke gør dette, vil i stedet blive beskattet efter de almindelige regler.

Af ovenstående lovtekst fremgår det også, hvilke ejendomme der er omfattet af parcelhusreglen, og de kan opsummeres som følgende:

- En- og tofamiliehuse og ejerlejligheder, jf. EBL § 8, stk. 1. (behandles i afsnit 3)
- Fritidsejendomme, jf. EBL § 8, stk. 2. (behandles i afsnit 4)

- Anpartslejligheder, jf. EBL § 8, stk. 3. (behandles i afsnit 5)
- Boligaktier-/anpartar i selskaber mv. med mere end to lejligheder, hvor der til aktien mv. er tilknyttet en brugsret til en beboelseslejlighed, jf. EBL § 8, stk. 4. (behandles i afsnit 6)

For at kunne benytte parcelhusreglen skal ejendommen omfatte et af ovenstående punkter. Andre typer ejendomme vil dermed ikke kunne omfattes af reglerne.

Bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, parcelhusreglen, har en pendant i samme lovs § 9, stuehusreglen, som indeholder bestemmelsen om skattefrit salg af en blandet benyttet ejendom. I nedenstående afsnit vil stuehusreglen blive beskrevet.

2.5 Stuehusreglen, EBL § 9

Som tidligere beskrevet er stuehusreglen siden indførelsen blevet ændret adskillige gange. I dag lyder lovtæksten for ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1, som følgende:

”Ved afståelse af ejendomme, der på afståelsestidspunktet helt eller delvis benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1, ved afståelse af skovbrugsejendomme, jf. vurderingslovens § 33, stk. 7, 1. og 2. pkt., og ved afståelse af ejendomme, der indeholder én eller to selvstændige lejligheder, hvor ejendommen både tjener eller har tjent til bolig for ejeren og i væsentligt omfang benyttes erhvervsmæssigt, jf. vurderingslovens § 33, stk. 5, skal den del af fortjenesten, som vedrører stuehuset med tilhørende grund og have eller ejerboligen, ikke medregnes. Anvendelse af reglen i 1. pkt. er betinget af, at ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har været omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1, 5 eller 7, 1. og 2. pkt., § 8, stk. 1, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse.”

Ud fra ovenstående lovtæks fremgår det, at følgende typer ejendomme er omfattet af EBL § 9, stk. 1:

- Stuehus til landbrug
- Stuehus til gartneri
- Stuehus til planteskole

- Stuehus til frugtplantage
- Ejerbolig i skovbrugsejendomme
- Ejerbolig i blandet benyttede ejendomme

For at kunne benytte stuehusreglen skal ejendommen være omfattet af et af ovenstående punkter. Andre typer ejendomme vil dermed ikke kunne omfattes af reglerne. Som det fremgår af lovteksten vil det som udgangspunkt være den vurderingsmæssige status, der afgør, om ejendommen kan anses for omfattet af et af ovenstående punkter.

For at blive omfattet af stuehusreglen er det yderligere et krav, at ejendommen opfylder bopælskravet samt arealkravene fra parcelhusreglen.

Desuden fremgår det af lovteksten, at det kun er den del af fortjenesten, der vedrører stuehuset og tilhørende grund og have eller ejerbolig, der er skattefri. Dermed skal der som udgangspunkt betales skat af den del af fortjenesten, der vedrører erhverv.

Stuehusreglen og tilhørende problemstillinger vil blive behandlet i afsnit 7.

3. EBL § 8, stk. 1

I ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, fremgår det, hvilke typer ejendomme der ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, samt hvilke arealkrav der gælder for, at en eventuel fortjeneste ved salg ikke er skattepligtig. Disse to betingelser bliver gennemgået og analyseret i henholdsvis afsnit 3.1 og 3.3. Desuden fremgår det af lovtæksten, at ejendommen skal have ”tjent til bolig”, for at fortjenesten bliver fritaget for skat. Det vil sige, at der er nogle bestemte beboelseskrav til skattefritagelsen, og der henvises her til afsnit 3.2 for gennemgang og analyse af denne fritagelsesbestemmelse.

3.1 Ejendomstyper

Som beskrevet i EBL § 8, stk. 1, skal fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder ikke medregnes i den skattepligtige indkomst, hvis en række andre betingelser er opfyldt. For at afgøre om der er tale om en- og tofamiliehuse eller ejerlejligheder, foretages der en negativ afgrænsning af, hvilke ejendomstyper der ikke er omfattet:

- Ejendomme med 3 eller flere selvstændigere lejligheder (behandles i afsnit 3.1.1)
- Erhvervsjendomme (behandles i afsnit 3.1.2)
- Grunde (behandles i afsnit 3.1.3)
- Fritidsboliger (er omfattet af EBL § 8, stk. 2, og behandles i afsnit 4)
- Boliganparter (er omfattet af EBL § 8, stk. 3, og behandles i afsnit 5)
- Boligaktier (er omfattet af EBL § 8, stk. 4, og behandles i afsnit 6)
- Blandede benyttede ejendomme (er omfattet af EBL § 9 og behandles i afsnit 7)

Som udgangspunkt vil alle ovenstående typer ejendomme ikke indgå under begrebet en- og tofamiliehuse, og dermed vil alle andre typer af fast ejendom betegnes som sådan. Dette er en vigtig afgrænsning og afgørende, for om man bliver omfattet af EBL § 1 eller EBL § 8, stk. 1. Det kan til tider være vanskeligt at afgøre, hvilken ejendomstype der er tale om. Ovenstående ejendomstyper udelukker dog ikke, at der kan blive tale om et skattefrit salg, hvis de er omfattet af en anden fritagelsesbestemmelse end en og tofamiliehuse i EBL § 8, stk. 1. De problemstillinger, der kan opstå inden for hver af ejendomstyperne, vil blive behandlet i de givne afsnit.

3.1.1 Ejendomme med 3 eller flere selvstændige lejligheder

Det er selvsagt, at en- og tofamilieshuse maksimalt må indeholde to selvstændige lejligheder, og hvis en ejendom indeholder tre eller flere selvstændige lejligheder, vil den ikke kunne opfylde betingelsen om omfattede ejendomstyper i EBL § 8, stk. 1.

Den offentlige ejendomsvurdering vil i mange tilfælde give en indikation af, om der er tale om en ejendom med mere end to selvstændige lejligheder, men i praksis kan der være forhold, der taler imod denne klassifikation. I nedenstående domme vil vi komme med eksempler på dette.

SKM2012.158.BR

Sagen vedrører en ejendom, som er vurderet til at indeholde tre lejligheder, hvoraf de to af lejlighederne i ejendommen er udlejet i ejertiden, mens en af lejlighederne i hele ejertiden er blevet anvendt som bolig af skatteyderen. Skatteyderen ønsker at blive omfattet af EBL § 9, stk. 1²⁴, da man mener, at ejendommen har været vurderet som en selvstændig ejerlejlighed i henhold til vurderingslovens § 33 A²⁵. Ejendommen har i skattemæssig henseende siden 1998 været anset som en ejerlejlighed, og ejendommen kan ikke opdeles i mere end to lejligheder.

Retten lagde vægt på, at ejendommen på afståelsestidspunktet var indrettet og blev anvendt som tre selvstændige lejligheder med eget bad og køkken, samt at ejendommen ikke var vurderet efter vurderingslovens § 33, stk. 5²⁶.

På baggrund af ovenstående vurderede retten dermed ikke, at betingelserne for at anse salget af ejendommen for at være omfattet af EBL § 9, stk. 1 for opfyldt, og hele fortjenesten blev medregnet i den skattepligtiges indkomst.

Praksis lægger primært vægt på, om lejlighederne er indrettet som selvstændige lejligheder, herunder om der er eget køkken og bad. Ejendommen er vurderet som en selvstændig lejlighed i

²⁴ Der drages her parallel til EBL § 9, stk. 1, da denne vedrører samme krav om en- og tofamilieshuse som i EBL § 8, stk. 1. Der henvises til afsnit 7 for behandling af de særlige betingelser i EBL § 9, stk. 1.

²⁵ Vurderingslovens § 33 A vedrører ejendomme, hvor der er ansat en særskilt ejendomsværdi for den del af ejendommen, der tjener til bolig, og ligeledes for den resterende del.

²⁶ Vurderingslovens § 33, stk. 5 vedrører fordeling af ejendomsværdi på ejendomme, der indeholder en eller to selvstændige ejendomme, som både tjener til bolig for ejeren og benyttes erhvervsmæssigt i væsentligt omfang.

henhold til vurderingslovens § 33A, hvilket vil sige, at den er vurderet som om, den pågældende bolig er vurderet som selvstændig ejerlejlighed. Det har ingen betydning, hvorvidt ejendommen er omfattet af EBL § 9, stk. 1. Hvis en lejlighed indeholder flere lejligheder, skal der ske udstykning og tinglysning af selvstændig lejlighed, før der kan ske skattefri afståelse af denne²⁷. Det gælder, uanset om der ligger en selvstændig vurdering eller ej. Ligeledes har det ingen betydning, at skatteyderens ejendom ikke kunne opdeles i mere end to ejerlejligheder, da det er udokumenteret og ikke stemmer overens med praksis.

Derudover blev der lagt vægt på, at ejendommen ikke har været vurderet efter vurderingslovens § 33, stk. 5. Ifølge EBL § 9, stk. 1, kan ejendomme, der indeholder én eller to selvstændige lejligheder og både tjener eller har tjent til bolig for ejeren og i væsentligt omfang benyttes erhvervsmæssigt, jf. vurderingslovens § 33, stk. 5, få fradrag i den opgjorte fortjeneste.

SKM2010.496.BR

Sagen vedrører en ejendom, hvori 1. og 2. sal udgør selvstændige lejligheder. Problemstillingen ligger i, om loftet på 3. sal på 50 m² også udgør en selvstændig lejlighed, så der dermed er mere end to selvstændige lejligheder i ejendommen, og den derfor ikke kan omfattes af ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1²⁸. Skatteyderen mener, at ejendommen på afståelsestidspunktet skal anses som en ejendom, der indeholder to selvstændige lejligheder, hvor ejendommen har tjent til bolig for ejeren og i væsentligt omfang er benyttet erhvervsmæssigt, hvorfor skatteyderen mener, at ejendommen er omfattet af EBL § 9, stk. 1.

Retten lagde vægt på, at lejligheden på 3. sal indeholdt eget køkken og havde egen indgang. Derudover var lejligheden udlejet som en lejlighed på 50 m², og lejereren modtog boligstøtte, hvilket kun ydes til støtte for en bolig forsynet med køkken med indlagt vand og forsvarligt afløb for spildevand²⁹. Desuden var de tre lejligheder i ejendommen i flere perioder blevet anvendt af tre forskellige husstande.

²⁷ Forudsat at de øvrige betingelser i EBL § 8, stk. 1, er opfyldte.

²⁸ Der drages her parallel til EBL § 9, stk. 1, da denne vedrører samme krav om en- og tofamiliehuse som i EBL § 8, stk. 1. Der henvises til afsnit 7 for behandling af de særlige betingelser i EBL § 9, stk. 1.

²⁹ Jf. lov om individuel boligstøtte § 9.

På baggrund af ovenstående vurderede retten, at lejligheden på afståelsestidspunktet indeholdt mere end to lejligheder, og fortjenesten ved salget af ejendommen kunne dermed ikke fritages for skat, jf. EBL § 9, stk. 1.

Igen fremgår det, at der i praksis primært lægges vægt på, om lejlighederne er indrettet som selvstændige lejligheder med eget køkken og egen indgang. Dette understøttes i denne sag også af, at der er ydet boligstøtte til lejeren.

SKM2005.233.ØLR

Denne sag omhandler en ejendom med to lejligheder i henholdsvis stuen og 1. sal samt en lejlighed på 2. sal, som ikke er godkendt til beboelse. Skatteyder bor selv på 1. sal, og flere forskellige familier har haft folkeregistreringsadresse i stuen og på 2. sal. Skatteyder ønsker at blive omfattet af EBL § 8, stk. 1, da man mener, at ejendommen er et tofamilieshus ifølge vurderingen og som følge af, at lejligheden på 3. sal ikke er lovligt indrettet som lejlighed.

Retten lagde vægt på, at alle tre lejligheder var indrettet med eget køkken, bad og indgang, og at de tre lejligheder var anvendt af tre forskellige husstande. Retten fandt dermed ikke, at ejendommen var et en- eller tofamilieshus, og fortjenesten ved salget blev dermed skattepligtig.

Igen lægges der i praksis primært vægt på indretningen af lejlighederne, og at de alle fungerer som selvstændige lejligheder. Denne dom fastlår desuden, at det er uden betydning, om lejlighederne har været ulovligt indrettet i forhold til, om en ejendom er omfattet af EBL § 8, stk. 1, med henblik på klassifikationen som et en- eller tofamilieshus.

3.1.1.1 Delkonklusion

I de foregående afsnit er reglerne i EBL § 8, stk. 1, vedrørende en- og tofamilieshuse blevet beskrevet, og vi har i den forbindelse udvalgt tre domme, som er blevet gennemgået og analyseret. Da de samme krav vedrørende en- og tofamilieshuse også gælder i EBL § 9, stk. 1, er denne paragraf også blevet inddraget. Den gennemgående problemstilling på området er, om der kan lægges afgørende vægt på den offentlige vurdering. Dette viser sig ikke at være tilfældet, da der i dommene primært er blevet lagt vægt på den faktiske anvendelse. Her ses der primært på, om

lejlighederne er indrettet med eget køkken, bad og indgang. Den faktiske anvendelse kan dermed ændre den skattemæssige stilling på en ejendom.

3.1.2 Erhvervsejendomme

Erhvervsejendomme er ikke omfattet af parcelhusreglen og er dermed ikke omfattet af de i EBL § 8, stk. 1-4, anførte ejendomstyper. Dog kan det have en betydning for den skattemæssige stilling, hvis en ejendom ændrer klassifikation i ejertiden. Denne ændring kan gå fra parcelhus til erhvervsejendom eller omvendt fra erhvervsejendom til parcelhus. Desuden kan en ejendom være benyttet både privat og til erhverv, og der henvises til afsnit 7, EBL § 9 om blandede benyttede ejendomme for en gennemgang heraf.

Hvis en ejendom ændrer anvendelse fra erhvervsejendom til parcelhus, vil ejendommen som udgangspunkt kunne sælges skattefrit efter EBL § 8, stk. 1, såfremt de øvrige betingelser for et skattefrit salg er opfyldt.

Det kan dog medføre uhensigtsmæssigheder, hvis ejendomsavance ved salg af erhvervsejendom genanbringes i en ny erhvervsejendom. Har man tidligere afstået en erhvervsejendom og anvendt reglerne i EBL § 6A, § 6B eller § 10 om genanbringelse af avancen i en anden erhvervsejendom, og ejendommen efterfølgende ændres til et parcelhus, vil man ikke kunne afstå denne fuldstændig skattefri, da den genanbragte avance dermed skal beskattes efter reglerne i EBL § 8, stk. 5. Reglerne i EBL § 8, stk. 5, om genanbringelse vil, jf. vores afgrænsning i afsnit 1.2, ikke blive behandlet yderligere i denne afhandling.

Når parcelhuse ændrer karakter til en erhvervsejendom, opstår der en særlig problemstilling. Selvom ejendommen på et tidspunkt har været omfattet af EBL § 8, stk. 1, kan den ændrede anvendelse på afståelsestidspunktet betyde, at ejendommen ikke længere kan sælges skattefrit. Skatteyder vil dog fortsat være interesseret i, at ejendommen beholder sin status som en- eller tofamilieshus, da en eventuel fortjeneste ved afståelse dermed vil blive skattefri efter parcelhusreglen.

I de efterfølgende afsnit er fundet nogle afgørelser på netop denne problemstilling.

SKM2003.91.HR

Sagen vedrører en ejendom, der ved anskaffelsen bliver anvendt til privat beboelse. Efterfølgende bliver der etableret et socialpædagogisk opholdssted som personlig virksomhed på ejendommen, og senere bliver der oprettet en selvstændig institution, hvori man fortsætter virksomheden. Nogle år efter sælger skatteyder ejendommen og mener i den forbindelse, at fortjenesten vil være skattefri efter EBL § 8, stk. 1. I hele perioden var ejendommen vurderet som et enfamilieshus. Skatteyder mener desuden, at hvis ejendommen ikke er omfattet af EBL § 8, stk. 1, vil den være omfattet af EBL § 9³⁰, således at skatteyderen har krav på fradrag for den del af avancen, der kan henføres til beboelsesdelen.

Retten lagde vægt på, at hele ejendommen på salgstidspunktet var anvendt erhvervsmæssigt som led i institutionens virksomhed, og ejendommen var derfor ikke et en- eller tofamilieshus i ejendomsavancebeskatningslovens forstand. Derudover kunne ejendommen heller ikke omfattes af EBL § 9 om blandet benyttelse, da hele ejendommen på salgstidspunktet blev anvendt erhvervsmæssigt. Skatteyder fik dermed ikke medhold i sin påstand, og hele fortjenesten ved afståelsen blev dermed skattepligtig.

Dermed blev der lagt vægt på den faktiske anvendelse af huset og ikke den vurderingsmæssige status som enfamilieshus. Dermed fastlog Højesteret, at hvis en ejendom ændrer faktisk anvendelse fra privat beboelse til erhverv inden et salg, vil det medføre et skattepligtigt salg. Dette gælder, uanset den vurderingsmæssige status og tidligere anvendelse af ejendommen.

Det kan diskuteres, om dommen er misvisende i forhold til lovteksten i EBL § 8, stk. 1, som angiver, at ejendommen skal have tjent til bolig for ejeren eller denne hustru i ”*en del af ejertiden*”. Lovteksten kan forstås som, at en ejendom, der blot tidligere i ejertiden har været privat benyttet, kan sælges efter parcelhusreglen, selvom ejendommen senere ændrer anvendelse. Dog må Højesterets dom, som landets højeste myndighed, vurderes til at være endegyldig gældende ret. ”*En del af ejertiden*” skal dermed ikke forstås som hvilken som helst del af ejertiden, hvis den faktiske anvendelse ved afståelsen er ændret og dermed medfører, at ejendommen ikke længere er omfattet af parcelhusreglen.

³⁰ Der henvises til afsnit 7, for gennemgang af EBL § 9.

SKM2009.669.HR

Sagen vedrører en ejendom, der bliver anvendt som bolig for skatteyder og dennes familie. Efter nogle år som privat bolig udlejes ejendommen til amtet, og da skatteyder vil sælge ejendommen, anvender amtet ejendommen til administration samt undervisning af autister. Skatteyderen mener, at ejendommen på afståelsestidspunktet er et enfamilieshus, da ejendommen bliver anvendt som bofællesskab og ikke et socialpædagogisk opholdssted.

Vestre Landsret fandt, at ejendommen ikke havde ændret karakter på afståelsestidspunktet og gav dermed skatteyder medhold i sagen. Ministeret indbragte herefter sagen for domstolene, og sagen kom for Højesteret.

Højesteret lagde vægt på, at ejendommen på salgstidspunktet blev anvendt til administration og undervisning af autister, og ejendommen kunne derfor ikke sælges skattefrit efter reglerne i EBL § 8, stk. 1. Desuden udtalte Højesteret, at uanset hvilken af funktionerne ejendommen fik ved udlejningen til amtet, ville ejendommen ikke være omfattet af EBL § 8, stk. 1, om en- eller tofamilieshuse.

Igen lægger retten vægt på den faktiske anvendelse på afståelsestidspunktet og ikke vurderingen. Derudover tilføjer Højesteret, at udlejning til offentlige formål heller ikke vil medføre, at en ejendom er omfattet af EBL § 8, stk. 1. Dermed er det afgørende, at en ejendom sælges inden ændring af anvendelsen, hvis man vil beholde muligheden for at afstå ejendommen skattefrit efter parcelhusreglen. Hvis en ejendom først har ændret anvendelse fra privat til erhverv, må ejeren bebo ejendommen igen på afståelsestidspunktet, for at ejendommen igen er omfattet af parcelhusreglen og dermed kan afstås skattefrit.

SKM2013.75.SR

Sagen omhandler en ejendom, hvor skatteyder og dennes familie har boet i en årrække. Skatteyder ønsker derefter at sælge ejendommen, men på grund af det vanskelige marked vælger han i stedet at udleje ejendommen. Ejendommen bliver udlejet til en professionel virksomhed, som ønsker at bruge ejendommen til beboelse for en psykisk syg. Ifølge lokalplanen kan ejendommen ikke anvendes til erhverv, og ejendommen benyttes også som et parcelhus.

Skatterådet lagde vægt på, at der kun skulle bo én person på ejendommen, og at det var anført i lejekontrakten, hvem der skulle bebo ejendommen. Således var der ikke tale om, at virksomheden kunne vælge at anvende ejendommen til beboelse for flere forskellige personer. Derudover blev der lagt vægt på, at der ikke ville komme noget plejepersonale fra virksomheden på ejendommen, ligesom at der heller ikke vil blive bygget om i forbindelse med det nye lejemål. Skatterådet lagde yderligere vægt på, at der ikke var afskrevet på ejendommen, og at ejendommen ikke var fritaget for betaling af grundskyld. Det var dermed SKATs opfattelse, at ejendommen ikke havde skiftet karakter fra beboelse til erhverv, og ejendommen var dermed fortsat omfattet af reglerne i EBL § 8, stk. 1.

Denne sag adskiller sig fra de øvrige to afgørelse fra Højesteret, da der ikke er tale om et opholdssted for børn og unge eller et bofællesskab, men derimod benyttelse af ejendommen til sædvanlige boligmæssige forhold. Ejendommen ændrer ikke karakter på grund af det navn, der står på lejekontrakten, da det er ejendommens fremtræden og faktiske benyttelse, der er det afgørende.

3.1.2.1 Delkonklusion

I de foregående afsnit er reglerne i EBL § 8, stk. 1, vedrørende ændring i klassifikation af ejendommen blevet beskrevet, og vi har i den forbindelse udvalgt tre domme, som er blevet gennemgået og analyseret. Problemstillingen er tydeligst i ejendomme, der ændrer anvendelse fra parcelhus til erhvervsejendom, men hvor ejendommen fortsat er registreret som et en- eller tofamilieshus. Ens for alle sager er, at den faktiske anvendelse på afståelsestidspunktet vægtes højere end vurderingen, og hvis det vurderes, at den faktiske anvendelse er erhvervsmæssig, vil ejendommen ikke være omfattet af EBL § 8, stk. 1, uanset hvordan ejendommen er registreret.

3.1.3 Grunde

Ubebyggede grunde er ikke omfattet af parcelhusreglen, og lovtæksten i EBL § 8, stk. 1, om, at ejendommen skal have tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand underbygger dette. Spørgsmålet er dog, om visse omstændigheder kan ændre på muligheden for, at en ubebygget grund alligevel bliver omfattet af parcelhusreglen.

Hvis en ejendom ændrer klassifikation fra ubebygget grund til parcelhus, vil det som udgangspunkt betyde, at ejendommen bliver omfattet af parcelhusreglen. Skatteyder vil derfor være interesseret i, at ejendommen bliver klassificeret som et parcelhus. Omvendt hvis en ejendom ændrer klassifikation fra parcelhus til ubebygget grund, vil det som udgangspunkt betyde, at ejendommen ikke længere vil være omfattet af parcelhusreglen. I sådanne tilfælde vil skatteyder være interesseret i, at ejendommen fastholder sin klassifikation som parcelhus.

I de efterfølgende afsnit har vi fundet afgørelser på netop disse problemstillinger. Derudover henvises der til afsnit 4.1.1, hvor SKM2002.519.HR bliver behandlet. Denne sag vedrører et salg af en grund, hvorpå der er opført en mindre jagtthytte. Højesteret mente, at der alene var tale om et salg af en ubebygget grund, og at avancen derfor blev skattepligtig.

SKM2008.53.BR

Sagen vedrører en ejendom, som skatteyder efter et par års ejerskab vælger at få udstykket i to parceller. Den ene af de to parceller fremstår som en ubebygget grund efter udstykningen. Nogle år senere sælger skatteyderen den udstykkede og ubebyggede grund, og man ønsker i den forbindelse at blive omfattet EBL § 8, stk. 1, så en eventuel fortjeneste ved salget af grunden vil blive skattefri. Til grund herfor mener skatteyderen, at fortjenesten ved salget af den udstykkede parcel ville have været skattefri, hvis parcellen var frasolgt forinden udstykningen men dog med betingelse af efterfølgende udstykning.

Retten mente ikke, at grunden var omfattet af parcelhusreglen, da skatteyder solgte en ubebygget grund og dermed ikke opfyldte betingelserne i EBL § 8, stk. 1, om en- og tofamiliehuse samt beboelseskravet. Retten mente heller ikke, at det havde nogen betydning, at skatteyderen kunne have frasolgt en del af ejendommen skattefrit, hvis frasalget var sket uden udstykningen, således at frasalget i stedet var blevet betinget af udstykning.

Dermed er det ejendommens status på salgstidspunktet, der er afgørende for, om betingelserne for skattefrihed er opfyldt. Når udstykningen sker inden frasalget, anses det for en selvstændig ejendom, der sælges, og da der bliver tale om en ubebygget grund, kan denne ikke anses som omfattet af parcelhusreglen. Hvis grunden skulle være solgt skattefrit, ville det være væsentligt, at denne efterfølgende var blevet bebygget, og at de øvrige betingelser i parcelhusreglen var opfyldt.

SKM2005.352.LR

Denne sag omhandler en ejendom, som bliver ramt af en fyrværkeriulykke. Inden fyrværkeriulykken har skatteyder sat ejendommen til salg, men salget bliver umuliggjort på grund af ulykken. Ejendommen bliver så beskadiget, at den skal nedrives, og der er kun en grund tilbage. Efter nedrivningen sætter skatteyder grunden til salg, og afståelsen af den bliver ifølge Ligningsrådet skattepligtig. Det sker på trods af, at bygningen, der tidligere lå på ejendommen, kunne sælges skattefrit.

Ligningsrådet lagde vægt på, at ejendommen ved afståelse var en ubebygget grund, hvilket ikke er omfattet af parcelhusreglen. Det blev derudover anført, at hvis der blev opført et nyt parcelhus på grunden, og dette også blev anvendt som bolig for ejeren, ville ejendommen igen kunne sælges skattefrit.

På baggrund af ovenstående sag, hvor skatteyderen blev fanget i reglerne, på trods af at han ingen skyld havde i omstændighederne, blev der ved lov nr. 407 af 8. maj 2006 tilføjet til EBL § 8, stk. 6, at en ejendom kan sælges skattefrit, såfremt:

- ”1) der på ejendommen har været opført et hus, der er blevet væsentligt beskadiget,*
- 2) beskadigelsen ikke skyldes forsæt eller grov uagtsomhed fra ejeren eller personer i ejerens husstand og*
- 3) ejendommen på tidspunktet umiddelbart forud for beskadigelsen kunne været afstået skattefrit efter stk. 1-3.”*

Baggrunden for indsættelse af bestemmelsen er at sikre, at ejere af en væsentlig beskadiget ejendom vil kunne afstå ejendommen skattefrit, hvis ejendommen kunne være afstået skattefrit efter parcelhusreglen, før skaden skete. Dermed kan lovgiver se det uretfærdige i, at man ved ulykker, hvor man er uden skyld, kan være nødsaget til at sælge en ejendom skattepligtigt.³¹

³¹ Artikel i Morgenavisen Jyllands-Posten, Tommy V. Christensen, Seest-ulykken blotlagde urimelig regel, 27. januar 2007

SKM2007.40.SR

Der er her tale om en ejendom, der nedbrænder som følge af en elektrisk kortslutning. Inden da har skatteyderen boet i ejendommen i flere år og opfylder desuden betingelser for afståelse efter parcelhusreglen. Skatteyder ønsker at sælge den nedbrændte grund uden at blive beskattet af fortjenesten.

Efter de "nye" regler i EBL § 8, stk. 6, som er beskrevet ovenfor, bekræftede Skatterådet, at den nedbrændte ejendom kunne afstås uden beskatning.

Af denne sag fremgår det, hvordan en ejendom kan afstås skattefrit, efter der er sket væsentlig beskadigelse, hvis betingelserne i EBL § 8, stk. 1, er opfyldt umiddelbart inden ulykken.

De nye regler har kun virkning for ejendomme, der afstås den 18. januar 2006 eller senere.

Betingelserne i EBL § 8, stk. 6, er kun opfyldte, hvis skaden er opstået som følge af en pludselig hændelse, som ikke forsætligt er forvoldt af ejeren eller personer i dennes husstand. Skader som følge af en "langsom" ulykke er ikke omfattet af skattefritagelsen. I den forbindelse kan det tænkes, at der kan opstå en del problemstillinger i forhold til, om skaden er sket pludseligt eller langsomt. I de efterfølgende afsnit vil vi komme med et par afgørelser vedrørende dette.

SKM2006.736.SR

Sagen omhandler en ejendom, hvori der bliver installeret fjernvarme af et forsyningsselskab. Fem år senere bliver der konstateret fugt- og skimmelskader på huset som følge af den nedgravede fjernvarmeledning under ejendommen. På grund af de omfattende skader anbefales det at ejendommen rives ned, hvilket sker tre år efter, skaderne er konstateret. Skatteyderen overvejer at afstå grunden og ønsker i den forbindelse afklaring på, om grunden kan afstås skattefrit. Ejendommen opfylder i øvrigt betingelserne i parcelhusreglen.

I afgørelsen skelnede SKAT mellem en pludselig kontra en langsom ulykke. SKAT fortolkede den langsomme ulykke som noget forudsigeligt, mens der ved den pludselige ulykke er tale om en ulykke, der ikke er forudsigelig. Efter SKATs vurdering var denne ulykke ikke forudsigelig, da man ikke kunne forudsige, at indlæggelsen af fjernvarme ville medføre en omfattende skade. Desuden

skyldtes ulykken én konkret hændelse. Derudover nævnte Skatterådet, at skaden var opstået som følge af en fejl fra forsyningsselskabets side og ikke ved ejerens forsæt eller grove uagtsomhed. Skatterådet mente dermed, at ejendommen var omfattet af EBL § 8, stk. 6, og grunden kunne således afstås skattefrit.

SKAT lagde vægt på forudsigeligheden af ulykken, herunder skatteyderes forsæt og grove uagtsomhed.

Det kan desuden på baggrund af ovenstående afgørelse, SKM2007.40.SR antages, at en brand som følge af fejl i tekniske installationer betragtes som en ulykke, som ejeren ikke kan forudse.

SKM2010.224.SR

Denne sag vedrører en bolig, der på grund af brand bliver revet ned. Skatteyder har boet i boligen i fire år men har de sidste par år inden ulykken fremlejet boligen. Skatteyder ønsker herefter svar på, om der skal betales ejendomsavanceskat, hvis skatteyder opfører et nyt hus på grunden med samme placering og i samme størrelse og efterfølgende sælger dette.

I afgørelsen vurderede SKAT, om det nybyggede hus ville opfylde betingelserne i EBL § 8, stk. 1. SKAT mente ikke, at beboelseskravet³² var opfyldt, da skatteyder oplyste, at den nyopførte bolig ikke skulle tjene til bolig for skatteyder. Dermed var det SKATs afgørelse, at den nyopførte ejendom ikke ville kunne sælges skattefrit efter parcelhusreglen. SKAT anførte desuden, at det samme ville være gældende, hvis ejendommen i stedet blev opført et andet sted på grunden, eller hvis størrelsen på huset blev ændret fra det oprindelige.

Skatteyder ønskede ligeledes at vide, om der skulle betales ejendomsavanceskat, hvis der ikke blev bygget et nyt hus, men grunden i stedet blev solgt med garage/udhus. I dette tilfælde vurderede SKAT, at hvis de øvrige betingelser i EBL § 8, stk. 1, var opfyldt, ville ejendommen kunne afstås skattefrit.

³² Behandles i afsnit 3.2

3.1.3.1 Delkonklusion

I de foregående afsnit er reglerne i EBL § 8, stk. 1, vedrørende ubebyggede grunde blevet beskrevet, og vi har i den forbindelse udvalgt forskellige domme, som er blevet gennemgået og analyseret. Overordnet kan det konkluderes, at en ændret klassifikation fra parcelhus til en ubebygget grund vil betyde, at et salg af ejendommen skal beskattes efter EBL § 1. Dette gælder dog ikke, hvis den ændrede klassifikation skyldes pludselig ulykke. Hvorvidt der er tale om en pludselig ulykke, afgøres af forudsigeligheden af ulykken.

De to afgørelser vedrørende pludselig kontra langsom ulykke er dog kun truffet af Skatterådet. Da reglerne i EBL § 8, stk. 6, er forholdsvis nye, og domspraksis dermed er begrænset, kan det ikke afvises, at der fremover vil komme afgørelser fra højere instanser, som ikke er i overensstemmelse med disse. Hvis der er tale om en pludselig ulykke, og ejendommen skifter karakter fra parcelhus til en ubebygget grund, og der efterfølgende igen bliver opført et parcelhus, skifter klassifikationen tilbage til et parcelhus. Dermed skal ejendommen vurderes på lige fod med andre parcelhuse efter EBL § 8, stk. 1.

3.2 Beboelseskrav

Det er en meget væsentlig forudsætning i EBL § 8, stk. 1, at huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori ejendommen har været ejet. Det står ikke præciseret i loven, hvad ”tjent til bolig” indebærer, hvor lang varighed ejeren eller dennes husstand skal have beboet ejendommen, eller hvilke personer der kan statuere husstand. Der er derfor en del problemstillinger i forbindelse med at vurdere, om forudsætningen er opfyldt.

For at vurdere om ovenstående forudsætning er opfyldt, er det relevant at se, beskrive og fortolke følgende begreber:

- Husstand (behandles i afsnit 3.2.1)
- Tjent til bolig (behandles i afsnit 3.2.2)
- To ejendomme på samme tid (behandles i afsnit 3.2.3)

Nedenstående afsnit omhandler alene beboelseskrav for helårsboliger. Beboelseskrav for fritidsejendomme diskuteres i kapital 4.

3.2.1 Husstand

Beboelseskravet kan opfyldes både af ejeren og/eller dennes husstand. Dette betyder, at ejeren i princippet ikke behøver at bebo ejendommen, så længe dennes husstand gør. Den Juridiske Vejledning afgrænser husstanden således³³:

”Fortolkningen af begrebet husstand er snæver. Der lægges vægt på de formelle forhold. Det indebærer, at en separeret ægtefælle stadig er at betragte som den anden ægtefælles husstand”.

”Studerende børn, der ikke har fælles bopæl med forældrene, ejerens forældre og eventuelle funktionærer, der bor på ejendommen, hører ikke til ejerens husstand”.

Hustanden består således af nærtstående, som ejeren har en naturlig forsørgerpligt for. Husstanden omfatter ikke forældre, søskende og myndige børn og kan derfor defineres som samlevende ægtefælle samt mindre hjemmeboende børn³⁴.

Som det fremgår af første afsnit lægges der altså vægt på de formelle forhold, uagtet at ægtefællerne har ophævet samlivet. Vi ønsker at belyse, om dette stemmer overens med praksis. Herudover ønsker vi at belyse, hvornår børn anses som en del af husstanden.

3.2.1.1 Ophævelse af samliv mellem ægtefæller

Når ægtefællers samliv formelt ophører, er de ikke længere en del af samme husstand. Det står anført i kildeskatteloven § 4, stk. 3, at samlivet mellem ægtefæller anses for ophørt i skattemæssig henseende på tidspunktet for skilsmissen eller separationen. Hvis ægtefællernes samliv er ophørt, men at de endnu ikke formelt skilt eller separeret, anses samlivet for ophørt med udgangen af det indkomstår, i hvilket ophævelsen af samlivet har fundet sted, jf. KSL § 4, stk. 4. Man anvender altså andre love i skattelovgivningen for at fastslå, hvornår samlivet er ophørt.

Lovteksten i KSL § 4, stk. 4, lægger op til, at der kan være nogle tidsmæssige perspektiver, der kan afgøre, hvorvidt man er omfattet af EBL § 8, stk. 1 eller ej. Den efterfølgende afgørelse er et eksempel herpå.

³³ Den Juridiske Vejledning 2014-2, C.H.2.15.7

³⁴ Helle Porsfelt, Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis, s. 495

SKM2006.760.LSR

Sagen vedrører en ejendom, som skatteyder ikke formelt har beboet. I stedet har skatteydere ægtefælle boet i ejendommen efter samlivets ophør, og sagens dilemma ligger i, hvorvidt ægtefællen har været en del af skatteydere husstand i ejerperioden eller ej. Herudover omhandler dommen også beskatning af objektiv udlejningsværdi, hvilket ikke bliver behandlet i denne opgave.

Skatteyder har anskaffet en ejerlejlighed med overtagelsesdato den 1. februar 1997. Lejligheden er udlejet fra købstidspunktet, og indtil skatteydere ægtefælle flytter ind den 1. august 1998. Ægtefællen flytter ind som følge af ophævelse af deres samliv. Parret bliver først formelt skilt den 27. juni 2000.

Skatteankenævnet vurderede først, at ejendomsavancen ved salg af lejligheden var skattepligtig for skatteyder, idet lejligheden havde været beboet af den ikke-samlevende ægtefælle og en ikke-hjemmeboende søn. Landsskatteretten har efterfølgende afgjort, at fortjenesten er skattefri, da ægtefællen anses som en del af husstanden fra indflytningstidspunktet i august 1998 til indkomstårets udgang pr. 1. januar 1999, jf. KSL § 4, stk. 4.

I denne afgørelse bliver der altså lagt vægt på det formelle, og ejendomsavancen bliver skattefri, uagtet at ægtefællernes samliv allerede var ophørt ved indflytningsdatoen.

3.2.1.2 Mindreårige børn

Mindreårige børn vil som udgangspunkt være en del af husstanden, jf. definitionen i afsnit 3.2.1. Der kan dog være situationer, hvor ægtefællernes samliv er ophørt, og der kan være tvivl om, hvorvidt børnene stadig er en del af husstanden. Nedenstående afgørelser vil belyse dette problem nærmere.

SKM2004.102.ØLR

Skatteyder har sammen med sin tidligere samlever købt en ejendom pr. 15. januar 1989. Han køber efterfølgende den tidligere samlevers andel pr. 1. november 1989. Ejendommen sælges igen i 1999. Parret har to mindreårige børn sammen, og deres samliv er ophørt den 1. august 1982. Den tidligere samlever har været tilmeldt adressen sammen med børnene fra maj 1989.

Skatteyder har oplyst, at han aldrig har boet i ejendommen, men at samlivet først ophørte efter, de havde købt den pågældende ejendom i 1989. Skatteyder mener derfor at kunne støtte ret på en skattefri ejendomsavance, jf. EBL § 8, stk. 1, med henvisning til, at hans husstand har beboet ejendommen i ejertiden.

Retten lagde vægt på, at skatteyder i årene fra 1982 til 1997 havde fratrukket børnebidrag på sine selvangivelser. Efter ligningslovens § 11 kan der kun gives fradrag, hvis børnene ikke opholder sig hos den bidragspligtige, og hermed mente retten, at samlivet reelt var ophørt i 1982. Herudover havde børnene på intet tidspunkt haft fast ophold i samme bolig som skatteyder. Moderen havde i hele perioden modtaget boligsikring og børnebidrag ud fra, at begge børn tilhørte hendes husstand, hvilket hun kun er berettiget til, hvis børnene reelt har boet hos hende.

Retten konkluderede derfor, at børnene ikke havde tilhørt skatteydere husstand i den tid, skatteyder havde ejet ejendommen, og ejendomsavancen var skattepligtig.

Retten havde dermed afvist, at børnene var omfattet af skatteydere husstand, efter samlivet var ophævet, og børnene var flyttet med den anden samlever. Afgørelsen giver god mening i forhold til, at både skatteyder og tidligere samlever havde udnyttet andre skattemæssige fordele ved separationen såsom fradrag for børnebidrag, modtagelse af boligsikring mv. Det havde derfor givet et asymmetrisk billede, hvis man havde godkendt, at børnene var en del af husstanden inden for EBL's lovramme.

SKM2009.340.LSR

Sagen vedrører en ejendom, der er købt med lang overtagelsesdato af et ægtepar. Fra købet og indtil overtagelsen ophører samlivet mellem ægtefællerne, og den ene skatteyder (klageren) har ikke boet på ejendommen, før den sælges igen.

Ejendommen anskaffes i maj 2005 med overtagelsesdato i februar 2006. Ægtefællerne ophører med samlivet i oktober 2005 og separeres i november 2005. Det er ikke muligt at sælge ejendommen i overtagelsesperioden, og manden flytter derfor ind med parrets datter. Moderen (klageren) flytter ind i en anden bolig med sønnen. Børnene har folkeregisteradresse hos hver af forældrene, og begge forældre modtager børnebidrag fra staten. Forældrene har delt forældremyndighed over børnene og

har nogle forskellige deleordninger i perioden frem til ejendommens salg til tredjemand i marts 2006. Ejendommen er solgt med overtagelsesdato 1. juli 2006.

Klageren har på intet tidspunkt boet i ejendommen men mener at kunne anvende EBL § 8, stk. 4, med henvisning til, at hendes husstand har beboet ejendommen. Skatteankenævnet var af den opfattelse, at datteren ikke var omfattet af klagerens husstand, da hun havde folkeregisteradresse hos faderen, og han i øvrigt modtog børnebidrag fra staten vedrørende hende. Det var blevet oplyst, at sønnen opholdte sig fortrinsvis hos klageren, ligesom hun også betalte udgifter og modtog børnebidrag vedrørende ham. Skatteankenævnet vurderede derfor ikke, at faderens bopæl kunne anses for at have tjent til bolig³⁵ for sønnen (klagerens husstand), og derfor var ejendomsavancen skattepligtig.

Landsskatteretten var ikke enig i skatteankenævnets afgørelse og lagde i stedet vægt på, at forældrene havde delt forældremyndighed, og at sønnen havde boet hos faderen halvdelen af tiden, idet forældrene havde indgået en 7/7-ordning³⁶. Landsskatteretten anså derfor ikke sønnens ophold hos faderen som kortvarige, og retten vurderede, at sønnen havde haft to adresser, som havde tjent som bolig for ham, når han var der. Avancen ansås derfor som skattefri.

Resultatet af denne sag er dermed helt modsat afgørelsen i SKM2004.102.ØLR. Den store forskel ligger i, at forældrene i denne sag havde delt forældremyndighed, og begge modtog børnepenge for hvert deres barn. Herudover boede sønnen reelt hos faderen hver anden uge, hvilket ikke var tilfældet i SKM2004.102.ØLR. Det er dermed et krav, at børnene reelt bor hos forældrene for at kunne statuere husstand. Denne afgørelse falder fint i tråd med definitionen af husstand, hvor man som skatteyder har en naturlig forsørgerpligt over for barnet.

3.2.1.3 Voksne børn

I den Juridiske Vejledning³⁷ er studerende børn, der ikke har fælles bopæl med forældrene, afskåret fra at omfatte husstanden. Praksis har vist, at myndige og voksne børn heller ikke er omfattet, jf. nedenstående afgørelser.

³⁵ Se beskrivelse heraf i afsnit 3.2.2.

³⁶ Børnene bor en uge hos hver forælder

³⁷ Den Juridiske Vejledning 2014-2, C.H.2.1.15.7

SKM1988.612.LSR

Skatteyder arver et tofamilieshus i december 1982. Han lejer den ene lejlighed ud til tredjemand, mens den anden lejlighed bliver benyttet af hans datter og datterens ægtefælle uden betaling af husleje. Datteren og hendes mand bor i huset fra november 1981 til maj 1983. Herefter bliver huset beboet af skatteydets søn og dennes samlever frem til salgstidspunktet i november 1985. Sønnen var på dette tidspunkt 25 år.

Skatteyder havde ikke selv beboet ejendommen, og retten anså ikke skatteydets voksne børn som en del af hans husstand. Ejendomsavance blev derfor skattepligtig, da den ikke kunne omfattes af EBL § 8, stk. 1.

Denne afgørelse slår fast, at voksne børn ikke tilhører husstanden, selvom de har boet der uden at betale husleje. At voksne børn ikke er omfattet af husstanden har betydning for de mange forældre køb af lejligheder, som har været en meget populær tendens det seneste årti.

Ved forældre køb køber forældrene en lejlighed, som de lejer ud til deres børn til markedsværdi - typisk mens børnene studerer. Efter endt studietid sælges lejligheden så typisk igen. Hvis forældrene ikke selv bebor lejligheden, vil en eventuel avance blive skattepligtig, jf. ovenstående praksis. Forældrene har mulighed for at sælge lejligheden til barnet og derved anvende værdiansættelsescirkulæret³⁸, hvori det er fastsat, at man kan overdrage en ejendom til familie. Overdragelsessummen opgøres da ud fra ejendommens offentlige vurdering fratrukket 15%. Den primære avance vil ligge, når barnet sælger, og forudsat at barnet bliver boende efter overdragelsen, vil avancen være skattefri efter EBL § 8, stk. 1. Forældrene har til gengæld fået en lav salgssum, og deres skattepligtige avance vil blive mere begrænset end ellers³⁹.

SKM2008.152.BR

Skatteyder køber en lejlighed i januar 1996 til sin søn på 25 år. Sønnen har sociale og helbredsmæssige problemer, da han er ude i misbrug. Skatteyder flytter ind sammen med sønnen ved overtagelse af ejendommen for at hjælpe ham med dagligdagsting som indkøb, madlavning,

³⁸Cirk. nr. 185 af 17. november 1982

³⁹ Beregningsgrundlaget for en ejendomsavance ligger uden for afhandlingens emne og vil ikke blive behandlet yderligere.

hente medicin på apoteket mv. Skatteyder udfylder adresseændring på posthuset, men af uransagelige årsager bliver ændringen aldrig registreret hos folkeregistret.

Skatteyder har forinden købet af lejligheden boet i en anden lejlighed med sin ægtefælle og parrets fælles barn. Han bor hos sønnen i ca. 4 måneder, hvorefter han flytter tilbage til sin familie i den anden lejlighed. Herudover har han selv forklaret, at det aldrig var meningen, at han skulle bebo lejligheden.

Retten lagde vægt på, at lejligheden blev fundet med henblik på beboelse til skatteydere søn og ikke til ham selv. Det forhold, at skatteyder selv boede i lejligheden i ca. 4 måneder, anses ikke for varigt ophold, da skatteyder alene boede i lejligheden for at hjælpe sin søn. Han flyttede også tilbage til sin ægtefælle på samme adresse som tidligere. I spørgsmålet, om sønnen var en del af skatteydere husstand, lagde retten vægt på sønnens alder ved indflytning og det faktum, at sønnen tidligere havde været gift. Retten anså sønnen for myndig og ikke en del af skatteydere husstand. Ejendomsavancen var derfor ikke omfattet af EBL § 8, stk. 1, og var skattepligtig.

Dommen viser, at der lægges betydelig vægt på børnenes alder og andre forhold såsom giftemål, der statuerer, at barnet er myndigt. Dommen afviser endvidere, at voksne børn, der behov for hjælp af deres forældre og ikke kan klare sig selv, er omfattet af husstanden. Den pågældende søn var kun midlertidig ude af stand til at tage vare på sig selv, og det blev således ikke afvist, at voksne børn, der konstant har behov for stor forældrestøtte, kan statuere husstand.

SKM2013.194.LSR

Sagen vedrører en lejlighed i England, som blev købt i december 1998 af skatteyder og dennes ægtefælle. Lejligheden blev købt til brug for udlejning til parrets datter, som studerede i England. Datteren var på daværende tidspunkt 24 år.

Datteren lejede lejligheden i perioden 1999 til november 2002. Herefter blev lejligheden udlejet til en tysk studerende fra januar 2003 til august 2006. Lejligheden blev solgt i 2007. Skatteyder har forklaret, at han og ægtefællen har anvendt lejligheden som fritidsbolig i tiden fra udlejning og frem til salg. Skatteyder har ikke anvendt lejligheden som helårsbolig.

Retten lagde vægt på, at skatteydere datter var 24 år ved købet af lejligheden, og at hun på daværende tidspunkt allerede boede i England. Hun var ikke omfattet af skatteydere husstand, da hun både var myndig og kunne tage vare på sig selv. Da skatteyder aldrig havde beboet lejligheden, kunne salget ikke omfattes af EBL § 8, stk. 1.

Skatteyder havde anvendt lejligheden som fritidsbolig, som, jf. EBL § 8, stk. 2⁴⁰, giver skattefrihed. I forhold til dette lagde retten vægt på, at lejligheden ikke var erhvervet og udelukkende anvendt som sommerbolig, idet den var erhvervet med henblik på udlejning. Ejendomsavancen var derfor skattepligtig.

I denne sag lagde retten igen vægt på datterens alder samt andre livsforhold, såsom at hun havde boet alene i England tidligere, og hun derfor var myndig og kunne tage vare på sig selv. Afgørelserne viser begge, at det er afgørende, at børnene kan klare sig selv og træffe voksne beslutninger, såsom at blive gift eller at bo og studere i England uden sine forældre.

Man kan ud fra de foregående afgørelser konkludere, at voksne børn, der kan tage vare på sig selv, får svært ved at falde ind under kategorien "husstand", selvom de i en periode har behov for forældrenes hjælp til dagligdagen.

3.2.1.4 Delkonklusion

I de foregående afsnit er reglerne i EBL § 8, stk. 1, vedrørende begrebet husstand blevet beskrevet og defineret. Vi har i den forbindelse udvalgt seks domme ud fra forskellige problemstillinger, som er gennemgået og analyseret. Den gennemgribende problemstilling på området er, hvilke personer der kan statuere husstand for ejeren. Dommene har præciseret, at mindreårige børn, hvor ejeren har en naturlig forsørgerpligt, er omfattet. Omvendt forholder det sig med voksne børn, som kan tage vare på sig selv og træffe myndige beslutninger selv. Det er herudover et krav, at barnet rent faktisk har bopæl hos forælderen.

Ægtefæller kan som udgangspunkt også statuere husstand. Ved ophævelse af samliv anses ægtefællen ikke længere som en del af husstanden, når parret er formelt separeret/skilt eller ved

⁴⁰ Se kapitel 4 om EBL § 8, stk. 2. Afgørelsen vedrørende denne paragraf bliver ikke behandlet yderligere i dette afsnit.

udgangen af indkomståret, hvor parret er flyttet fra hinanden. Sidstnævnte støtter ret på andre dele af skattelovgivningen, nemlig kildeskatteloven. Det er afgørende for rettens vurdering, hvordan de adskilte ægtefæller gør brug af øvrige tilbud fra det offentlige med hensyn til, hvem der får udbetalt børnebidrag, fradrag for børnebidrag og modtagelse af boligydelse. De gennemgåede domme viser, at retten har afgjort, at man ikke kan få det bedste af begge verdener såsom fradrag/tilskud samtidig med skattefrihed.

3.2.2 Tjent til bolig

Det står anført i EBL § 8, stk. 1, at ejendommen skal have ”tjent til bolig” for ejeren eller dennes husstand i hele eller en del af ejertiden. Parcelhusreglen omfatter ikke salg af ejendomme til næring, og det er derfor en helt grundlæggende forudsætning, at skatteyder har til hensigt at etablere bopæl i ejendommen på et eller andet tidspunkt i løbet af ejertiden. Det er ikke et krav, at skatteyder bor i ejendommen på afståelsestidspunktet⁴¹. Det er ikke muligt at sætte en tidsgrænse for, hvor længe ejeren eller dennes husstand skal have beboet ejendommen⁴², da dette ikke er defineret i loven.

Man kan helt overordnet dele ”tjent til bolig” op i to kategorier: Den ene kategori er den faktiske beboelsesperiode, og den anden er beboelseshensigt. Beboelsesperioden er en meget objektiv vurdering, da det omhandler, hvor mange måneder ejendommen har været beboet. Beboelseshensigt kommer til gengæld hurtigt til at bero på en subjektiv vurdering, da det ikke er muligt at læse skatteydere tanker. I stedet bliver andre forhold relevante, da de kan indikere, hvad skatteydere hensigt kan være. Der er som følge heraf rigtig mange retstvister på netop dette område, og gennemgangen af domme på området vil vise, om der lægges mere vægt på objektive, konstaterbare fakta end subjektive.

Ved vurderingen af, om et ejendomssalg opfylder ”tjent til bolig”-forudsætningen er der mange parametre, som kan være afgørende. Vi har ud fra gældende praksis på området opstillet følgende forhold, som vi vil beskrive og analysere i de efterfølgende afsnit:

- Beboelsesperioden (behandles i afsnit 3.2.2.1)
- Reel beboelse (behandles i afsnit 3.2.2.2)

⁴¹ Helle Porsfelt, Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis s. 492

⁴² Helle Porsfelt, Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis, s. 489

- Anden bolig til rådighed (behandles i afsnit 3.2.2.3)
- Salgsbestræbelser (behandles i afsnit 3.2.2.4)
- Skatteydere modstridende handlinger (behandles i afsnit 3.2.2.5)

Det ses sjældent, at en afgørelse bliver vurderet og afgjort på baggrund af ét af ovenstående forhold. Afgørelsen sker ud fra en helhedsvurdering, hvor alle relevante forhold spiller ind. Vi har derfor forsøgt at udvælge domme under de enkelte afsnit, hvor det pågældende forhold har været udslagsgivende og dannet praksis.

3.2.2.1 Beboelsesperioden

Efter parcelhusreglen bliver der lagt vægt på det reelle frem for det formelle⁴³. Det betyder, at skatteyder skal bevise, at han reelt har beboet ejendommen og ikke kun har flyttet folkeregisteradresse, telefon mv. Det er skatteyder, der har bevisbyrden for, at en ejendom har tjent til bolig for denne eller husstanden⁴⁴.

Det er ikke sådan, at man kan vide sig sikker på, at ophold på eksempelvis mere end 6 måneder vil blive godkendt som værende tilstrækkeligt til at opfylde forudsætningen om ”tjent til bolig”. Der er mange andre faktorer, der spiller ind, men generelt kan man sige, at jo kortere beboelsesperioden er, jo tungere er bevisbyrden for skatteyderen. Nedenstående dom er derfor ret interessant, da den vedrører en skatteyder, som havde ophold i ejendommen på kun 3 uger og alligevel blev kendt omfattet af parcelhusreglen.

SKM2003.285.LSR

Skatteyder sælger en lejlighed til sit hovedaktionærsselskab i slutningen af juni 1997. Lejligheden er inden da udlejet til skatteydere kæreste og deres fælles barn. Skatteyder flytter sin adresse til den pågældende lejlighed pr. 1. juni 1997 har dermed boet i lejligheden i ca. 3 uger, inden den bliver solgt. Forinden har skatteyder haft fri bolig igennem sit hovedaktionærsselskab, og kontrakten er opsagt pr. 1. juni, hvor han flytter ind i lejligheden. Kæresten meddeler myndighederne, at hun ikke længere er enlig og er samlevende med skatteyder pr. 1. juni 1997. Parret flytter selv ind i en anden

⁴³ Helle Porsfelt, Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis, s. 489

⁴⁴ Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, s. 498

bolig 1 måned senere. Skatteyder mener at have løftet bevisbyrden for, at lejligheden har tjent ham som bolig.

Retten var enig og lagde vægt på, at skatteyder ikke havde haft andre boliger til rådighed i perioden. Retten fandt det bevist, at han var flyttet sammen med kæresten i boligen, da begge har meldt adresseændring, og hun havde meddelt myndighederne, at hun ikke længere var enig i forhold til sociale tilskud. Avancen var dermed skattefri.

I dette tilfælde er et kortere ophold tilstrækkeligt til, at bopælskravet anses for opfyldt. Det helt afgørende er, at skatteyder ikke har haft andre boliger til rådighed. Dels er hans tidligere lejemål opsagt, og dels bor hans kæreste og barn allerede i lejligheden.

Afgørelsen er særlig interessant, da skatteyder reelt bebor ejendommen men ikke med varigt ophold til hensigt. Det står således anført i papirerne, at skatteyder ledte efter anden bolig i beboelsesperioden, men dette blev ikke afgørende, da der ikke var tvivl om den reelle beboelse. Den reelle beboelse vejede altså tungere end hensigten om varig bolig⁴⁵.

SKM2011.23.VLR

Sagen omhandler en ejendom, som anskaffes af skatteyder som del af et dødsbo fra søsteren til en meget favorabel pris. Skatteyder har haft bopæl i den samme ejendom i 33 år og flytter efterfølgende ind i søsterens hus uden at medtage bohavet. Han bor der i 10 måneder, hvorefter han flytter tilbage til sin oprindelige bolig. I løbet af de 10 måneder har skatteyder været på flere udlandsrejser og haft sin daglige gang på den tidligere bopæl, hvorfra han driver erhvervsmæssig virksomhed.

Retten lagde vægt på, at skatteyder havde bibeholdt sin tidligere bolig, som han også flyttede tilbage til efter salget af ejendommen. Retten lagde endvidere vægt på, at skatteyder ikke havde opholdt sig meget i den omtvistede ejendom dels på grund af udlandsrejser, og dels da han drev virksomhed fra den tidligere bopæl. Endelig lagde retten vægt på, at han ikke havde medtaget noget af sit bohavet i ejendommen. Retten mente derfor ikke, at skatteyder havde haft til hensigt til at etablere bolig i ejendommen, og avancen var skattepligtig.

⁴⁵ Se afsnit 3.2.2.2 om reel beboelse

Ud fra ovenstående domme kan man konkludere, at det har afgørende betydning, om skatteyder har haft en anden bolig til rådighed i perioden, hvor han har beboet den omtvistede ejendom. Retten kan acceptere, at en ejendom har tjent til bolig efter EBL § 8, stk. 1, i helt ned til 3 uger, hvorimod en skatteyder kan bo mange måneder i en anden bolig og ikke være omfattet af EBL § 8, stk. 1, fordi han har en anden bolig til rådighed. Bevisbyrden er meget svær at løfte, når det gælder om at bevise, at skatteyder vitterlig har beboet en ejendom med hensigten om en varig bolig, når han har haft sin hidtidige ejendom til rådighed.

Der ligger utrolig mange domme på området, og hvis vi skal drage en overordnet parallel, må vi sige, at det er ekstremt svært at få medhold i sager, hvor skatteyder tager midlertidig ophold i den omtvistede ejendom for derefter at flytte tilbage i sin oprindelige bolig. Det bliver kun endnu sværere, hvis skatteydere ægtefælle bliver boende i den oprindelige bolig. En sådan opførsel indikerer skatteunddragelse, hvilket domstolene også dømmer for.

3.2.2.2 Reel beboelse

Ved reel beboelse forstås, at skatteyder fysisk har beboet ejendommen og ikke bare har foretaget en proformaflugtning. En proformaflugtning kan være alene at ændre folkeregisteradresse og andre formelle forhold som flytning af telefon, tegne forsikringer mv. En reel beboelse kan eksempelvis dokumenteres ved flytteudgifter til flyttefirma og et forbrug af el, vand og varme, som svarer til en normal husstand. Det er også vigtigt, at skatteyder flytter sit bohav med i den nye ejendom⁴⁶, og her anses det ikke for tilstrækkeligt at medtage en seng, en stol og en toilettaske. Bohavet skal svare til, hvad skatteyder har brug for i dagligdagen. Herudover er det vigtigt, at ejendommen er forsynet med den nødvendige indretning af køkken og bad.

Vi har udvalgt nedenstående domme for at vise eksempler på praksis for flytning af bohav, ejendommens indretning og forbrug af el, vand og varme.

SKM2010.38.BR

Sagen omhandler en skatteyder, som køber en ubebygget grund i 2001. Han opfører herefter et enfamilieshus på grunden, som meldes færdig i august 2002. Ejendommen udgør 232 m². Skatteyder

⁴⁶ Den Juridiske Vejledning 2014-2, C.H.2.1.15.7

flytter sin folkeregisteradresse til ejendommen i marts 2002 og medtager en seng, et skrivebord og nogle hylder fra sit værelse hos forældrene. Ejendommen sælges marts 2003.

Skatteyder har også en andelslejlighed på 78 m², som samleveren bor i, inden hun flytter ind i det nye hus i juli 2002. Kæresten medtager hele bohavet fra lejligheden, og vidner bekræfter, at lejligheden har stået tom. Efter salget af ejendommen flytter parret tilbage til deres andelsbolig, som ikke er forsøgt solgt i mellemtiden.

Skatteyder mener, at han kan bevise, at hensigten har været varigt ophold i boligen, da der er oprettet nyt telefonabonnement og kabel, som er anvendt i beboelsesperioden, samt at der har været forbrug af el, vand og varme.

Retten lagde vægt på det begrænsede bohavet, skatteyder medtog i boligen fra forældrenes bolig, samt at bohavet fra parrets lejlighed på 78 m² ikke kunne fylde et hus på 232 m². Herudover kunne skatteyder ikke bevise, at der var købt nye møbler til huset. Retten lagde også vægt på, at parret var flyttet tilbage til den oprindelige lejlighed efter salget, og at man havde beholdt fastnettelefon i andelslejligheden og oprettet et nyt nummer i det nyopførte hus. Retten fandt derfor ikke, at skatteyder havde beboet huset med varigt ophold til hensigt, og avancen var skattepligtig.

Denne afgørelse er igen et eksempel på, at det er ekstremt svært at føre bevis for, at man har beboet en ejendom, når opholdet har været af kortere varighed, og man har en anden bolig til rådighed. Skatteyder havde egentlig rigtig mange faktorer, der pegede den rigtige vej, såsom forbrug i ejendommen, fastnettelefon med opkald hver dag og indboforsikring. I stedet lægger retten vægt på, at ejendommen ikke har været fuldt møbleret og derfor ikke kan have været ment til varigt ophold. Den afgørende forskel er også, at skatteyder og kæresten har beboet deres andelsbolig forinden køb af grund, og at begge flytter tilbage i lejligheden uden at have forsøgt at sælge den i det halve år, de boede i huset.

SKM2002.594.LSR

Skatteyder køber en grund sammen med sin tidligere ægtefælle i december 1998 og opfører et en-familieshus derpå. Skatteyder har sammen med sin familie adresse hos sine forældre som et midlertidigt ophold, imens huset bygges.

I mellemtiden bliver skatteyder separeret fra sin hustru i april 1999. Skatteyder flytter ind i det nye hus i juli 1999 sammen med det ene af parrets børn og medtager deres private bohaves. De flytter tilbage til forældrene i september 1999 – ca. 3 uger senere. Der er ikke sket adresseændring hos folkeregistret, tilmelding til licens mv. pga. personlige forhold omkring parrets separation. Ejendommen sælges i september 1999 med fortjeneste.

Retten lagde vægt på, at skatteyder flyttede tilbage til sine forældre, hvor han også boede inden indflytning i huset. Forbrug af el og gas var på et forventeligt niveau for, hvad der skulle bruges til byggeri og opvarmning af huset i efteråret, og det var altså ikke af en sådan størrelse, at retten mente, at det indikerede bolig. Det væsentligste var, at der i købsaftalen ved hussalget stod anført, at der ikke medfulgte hårde hvidevarer. Retten antog derfor, at der aldrig har været installeret hårde hvidevarer i ejendommen, og at den derfor ikke kunne være beboet med henblik på varigt ophold. Avancen var skattepligtig.

I denne afgørelse lægger retten altså vægt på, at ejendommen ikke var indrettet, så skatteyder kunne bo der og føre en normal dagligdag med madlavning mv. Han havde derfor ikke bevist, at boligen var ment som varigt ophold. Afgørelsen viser, at det langt fra er nok, at de ydre rammer, som indikerer reel beboelse er opfyldt, hvis kun det ene forhold er opfyldt. Det være sig forbrug i ejendommen, flytning af adresse eller opbevaring af sit indbo i ejendommen. Afgørelsen viser, at retten ser hver sag individuelt og vurderer ud fra en helhed.

SKM2013.573.BR

Skatteyder ejer et nedlagt landbrug, som sælges til dennes søn i 2004. Skatteyder mener, at avancen er skattefri, da ejendommen har tjent til bolig for ham. Skatteyder er tilmeldt adressen i perioden fra 1. april 2001 til august 2003, hvor han har boet i en campingvogn på grunden. Skatteydere søn lejer ejendommen og flytter ind den 1. maj 2001 med sin familie.

Skatteyder ejer sammen med sin ægtefælle en anden bolig, som han har rådighed over i hele ejertiden. Skatteyder forklarer først, at han og ægtefællen har boet separat, idet hun blev boende på deres tidligere adresse. Efterfølgende ændrer han udsagn og forklarer, at ægtefællen flyttede med ham til den omtvistede ejendom den 1. april 2001.

Retten lagde vægt på, at skatteyder havde haft skiftende forklaringer i forhold til, hvornår ægtefællen flyttede ind i boligen og dermed ud af deres tidligere bopæl. Retten pålagde skatteyder en skærpet bevisbyrde, som ikke mentes opfyldt. Skatteyder skulle bevise, at der ikke havde været forbrug på ægtefællernes anden ejendom, som havde tjent til bolig for ægtefællen ifølge skatteyers første forklaring. Retten fandt ikke, at skatteyder kunne bevise dette, og avancen var skattepligtig.

Denne dom er interessant, da skatteyder skulle bevise, at der ikke havde været forbrug på den tidligere bopæl, som stod til hans rådighed. Praksis på området er ellers, at skatteyder skal bevise et normalt forbrug i den beboede ejendom. Da skatteyder efter eget udsagn har boet i en campingvogn, og sønnen har boet i boligen, er det svært at konkludere noget ud fra forbruget i den omtvistede ejendom, og skatteyder skal i stedet bevise, at der ikke har været forbrug i den ejendom, som er til rådighed. Afgørelsen falder også i tråd med gældende praksis på området, hvor det er ekstremt svært at få medhold, når ægtefællen bliver boende på den oprindelige bopæl. Det er heller ikke en klog skattemæssig adfærd af skatteyder at ændre forklaring. Det virker retfærdigt, at retten lægger vægt på de først angivne oplysninger, da skatteyder ellers kan ændre forklaring alt efter, hvad der kan få ham ind under parcelhusreglen.

3.2.2.3 Anden bolig til rådighed

Som det fremgår af de foregående domme vil udgangspunktet være, at ejendommen ikke har tjent til bolig⁴⁷, hvis ejeren har en anden bolig til rådighed under sit ophold i ejerboligen. Vi har derfor udvalgt en afgørelse, hvor avancen blev kendt skattepligtig, og en afgørelse, hvor avancen kunne omfattes af EBL § 8, stk. 1, og dermed var skattefri. Vi vil ud fra dommene sammenligne, hvilke kriterier retten har lagt vægt på.

Der er dog visse tilfælde, hvor det giver god mening at have bopæl i to helårshuse i forhold til arbejde og andet. Dette bliver gennemgået særskilt i afsnit 3.2.3.

SKM2011.563.ØLR

Skatteyder arver en ejendom på et tidspunkt, hvor han i forvejen ejer og bebor en ejendom, som han har haft i mange år. Skatteyder og hans ægtefælle flytter deres adresse til den nye ejendom i en 6 måneders periode, hvorefter de flytter til en nyindkøbt ejendom. Skatteyder sætter først sin

⁴⁷ Den Juridiske Vejledning 2014-2, C.H. 2.1.15.7

oprindelige bolig til salg efter købet af den nye bolig. Han har således haft rådighed over sin tidligere bopæl i hele perioden, hvor han har boet i det arvede hus.

Retten lagde vægt på, at der var sket omfattende renoveringsarbejder i det arvede hus, og det derfor ikke havde været beboeligt. Der var endvidere ikke forbrug af el, vand og varme i beboelsesperioden. Retten lagde også vægt på, at skatteyder havde sit erhverv på den tidligere bopæl, og derfor var der flere gange om ugen. Den tidligere bopæl blev først solgt, da skatteyder havde købt en ny ejendom, hvilket kraftigt indikerer, at skatteyder boede på sin tidligere bopæl. Avancen kunne ikke omfattes af EBL § 8, stk. 1, og den var dermed skattepligtig.

Der er ikke rigtig nogle faktorer i denne sag, som viser reel beboelse eller beboelseshensigt. Det ligner meget, at skatteyder alene har ændret adressen for at kunne sælge ejendommen skattefrit og så derudover har fortsat med at benytte sin oprindelige bopæl. Det gør også bevisbyrden for beboelse med varigt ophold svær at løfte, når skatteyder fortsat har sin erhvervsmæssige virksomhed og dermed sin daglige gang på den oprindelige bopæl.

SKM2010.493.BR

Skatteyder køber en grund og bygger et hus herpå. Han flytter efterfølgende ind og bor der ca. 4-5 måneder, inden ejendommen bliver solgt. Skatteyderen har forud boet i nogle måneder hos sine forældre og er flyttet tilbage til forældrene i ca. 1,5 måned. Skatteyderen har i flere og længerevarende perioder af sit voksenliv været tilmeldt folkeregistret på forældrenes adresse. Under sagen bliver der afgivet en række samstemmende forklaringer om, at skatteyderens ophold hos forældrene kun har været kortvarigt og af midlertidig karakter.

Retten fandt det bevist, at det var skatteydere hensigt at flytte ind og bebo ejendommen. Forbrug i ejendommen viste, at den faktisk var beboet. Retten fandt det også bevist, at årsagen til salget og køb af ny bolig skyldtes sønnens skolegang. Det faktum, at skatteyder havde boet hos forældrene inden flytning og i en kort periode efter, tillagde retten ingen betydning, da den fandt det bevist, at opholdet var af midlertidig karakter, og at skatteyder ikke havde haft en anden bolig til rådighed i beboelsesperioden. Avancen var derfor skattefri.

Det afgørende i denne sag er, at skatteyder har løftet bevisbyrden for, at han har haft til hensigt at bebo ejendommen. Retten var overbevist om, at ejendommen blev bygget med varigt ophold in mente, men af forskellige årsager skulle det ikke være der, han skulle bo. Retten tilgodeså, at skatteydere livssituation ændrede sig ved en samlivsophævelse og ved et ønske om, at sønnen ikke skulle skifte skole. Skatteyder fik endvidere overbevist retten om, at opholdet hos forældrene aldrig havde karakter af noget langvarigt men alene var midlertidige løsninger.

Forskellen på de to sager er, at skatteydere adfærd i SKM2011.563.ØLR viste en proformaflugtning for at opnå skattemæssige fordele, og skatteydere adfærd i SKM2010.493.BR var naturlig i forhold til, hvordan livet nu kan arte sig. Det kan altså konkluderes, at kortere beboelsesperioder kan anderkendes, hvis det er de rette omstændigheder. Hver eneste sag vurderes individuelt, og flytning kan have sin naturlige årsag som skoleskift, skift af arbejde mv.

3.2.2.4 Salgsbestræbelser

Skatteydere salgsbestræbelser kan også vise, om der er tale om reel beboelse med henblik på varigt ophold. Hvis skatteyder sætter sin bolig til salg kort tid efter indflytning, indikerer det, at man forsøger at udnytte reglerne og ikke har reelle hensigter. Salgsbestræbelser kan derfor i visse tilfælde også være afgørende for, om en avance er omfattet af EBL § 8, stk. 1.

SKM2012.126.BR

Skatteyder køber en ejendom i 2003, hvorfra hun driver forretning indtil 2007. Skatteyder bor i perioden med sin ægtefælle i en anden ejendom, som de har beboet i en årrække. Hun og ægtefællen flytter adressen samt telefon til den omtvistede ejendom i 2007, og den får karakter af beboelse. De indgår kommissionsaftale⁴⁸ med en ejendomsmægler vedrørende den tidligere bopæl, og aftalen løber over 4 måneder.

Skatteyder sætter den omtvistede ejendom til salg 2 måneder efter indflytning. Hun får den solgt med det samme og flytter tilbage på sin oprindelige bopæl, hvor kommissionsaftalen med ejendomsmægleren lige er udløbet.

⁴⁸ Kommissionsaftale betyder, at ejendomsmægleren påtager sig at sælge ejendommen for sælger i eget navn. Aftalens varighed afhænger af mægleren.

Retten lagde vægt på, at skatteyder havde sat ejendommen til salg kort tid efter indflytning, og at den anden bolig havde været til rådighed i hele beboelsesperioden. Retten anså ikke bevisbyrden for salgsbestræbelser af den tidligere bopæl for løftet, da skatteyder flyttede tilbage i ejendommen, så snart kommissionsaftalen med ejendomsmægleren udløb. Retten mente derfor ikke, at skatteyder var flyttet ind i ejendommen med hensigt til varig bolig, og avancen var dermed skattepligtig.

Afgørelsen viser, at indledning af salgsbestræbelser efter 2 måneders ophold er en kort periode. Herudover mente retten ikke, at salgsbestræbelserne på den oprindelige bopæl var tilstrækkelige til at bevise, at skatteyder virkelig havde til hensigt at fraflytte denne, da skatteyder flyttede tilbage, så snart kommissionsaftalen med ejendomsmægleren udløb. Det er svært at sige, hvor lang en periode der skal gå, fra at man flytter ind i ejendommen, indtil den kan sættes til salg, hvis man ønsker at være inden for lovens rammer. Salgsbestræbelserne vil indgå i en helhedsvurdering af sagens fakta, som det er gældende for alle afgørelser, og andre forhold i forbindelse med flytning vil blive vurderet.

3.2.2.5 Skatteydere modstridende handlinger

I nogle tilfælde er det skatteydere egne modstridende handlinger, som får afgørende betydning for, om et ejendomssalg er omfattet af fritagelsesbestemmelserne. Man kan undre sig over, at skatteyder prøver sagen ved retten, da skatteyder gennem sine øvrige handlinger viser fakta på en anden måde end fremstillet i retten. Nedenstående domme er eksempler herpå.

SKM2011.110.HR

Skatteyder erhverver en ejendom, som han udlejer til sin kæreste. Han angiver overfor SKAT, at ejendommen har erhvervsmæssig karakter og selvangiver udlejningen i kapitalafkastordningen⁴⁹. Han har i perioden registreret skiftende adresser, dog aldrig ejendommens adresse. Han har forklaret, at registreringerne hos folkeregistret er urigtige, og at han faktisk har boet på ejendommen i årene 1996-1998 hos sin daværende kæreste. Skatteyder har talrige vidner til at bekræfte parrets forhold og det faktum, at han har boet i ejendommen.

Retten lagde vægt på, at skatteyder havde selvangivet ejendommen som udlejningsejendom under kapitalafkastordningen og derved havde opnået skattemæssige fordele. Retten kunne på den

⁴⁹ Ordning som giver skattemæssige fordele.

baggrund ikke anderkende, at ejendommen havde været hans bopæl, da det ikke er muligt under kapitalafkastordningen at bo i den omfattede ejendom. Avancen blev dermed skattepligtig.

Retten afgørelse afspejler, at ”bordet fanger”, og at skatteyder ikke kan få det bedste af to verdener. Man kan diskutere, om skatteyder forstod konsekvensen af valg af kapitalafkastordningen, da de særlige beskatningsregler for selvstændig erhvervsdrivende kan være svære at gennemskue for menig mand. Skatteyder har uden tvivl vidst, at det var en fordel skattemæssigt, og det virker derfor rimeligt, at han ikke også får fordel fra parcelhusreglen. Hvis skatteyder havde beboet ejendommen i en periode, efter han havde anvendt kapitalafkastordningen, kunne sagen have stået stærkere, og avancen kunne være omfattet af EBL § 8, stk. 1.

SKM2013.96.BR

Skatteyder ejer to boliger, dels en ejendom, hvor han har boet sammen med sin ægtefælle i en lang årrække, og dels en ejendom, der oprindeligt er købt som et forældre køb til skatteyers datter. Skatteyder mener, at avancen ved salg af forældre købslejligheden er skattefri efter EBL § 8, stk. 1, da ejendommen har tjent til bolig for ham. Skatteyderen har i den periode, hvor han havde været folkeregistertilmeldt adressen (ca. 13 mdr.), reelt beboet ejendommen, idet han ikke har haft anden bolig til rådighed på grund af bl.a. samlivsophævelse, samt at han uforstyrret skulle færdiggøre et bogprojekt.

Retten lagde vægt på, at skatteyderen i hele den omhandlede periode havde udnyttet sin ægtefælles bundfradrag ved beregning af mellemskatten, jf. personskattelovens § 10, stk. 3, og at skatteyderen i perioden havde bevaret et kontor/arbejdsværelse på ægtefællernes oprindelige fælles bopæl. Retten fandt ikke, at skatteyder havde løftet bevisbyrden for, at den omhandlede ejendom reelt havde tjent til bolig for skatteyderen, og avancen var skattepligtig.

I dette tilfælde er det svært at argumentere samlivsophævelse, når skatteyder fortsat nyder godt af at være gift skattemæssigt. Det er derfor skatteyers egne modstridende handlinger, der er medvirkende til, at ejendomsavancen bliver skattepligtig. Det virker retfærdigt og nødvendigt, at retten lægger større vægt på skatteyers adfærd og brug af systemet, end at skatteyder har skiftet adresse og flyttet nogle møbler. Dommen er ligeledes i tråd med praksis vedrørende at have en anden bolig til rådighed og flytte tilbage til oprindelig bopæl.

3.2.2.6 Delkonklusion

Når skattemyndighederne eller domstolene skal vurdere, om en ejendom har tjent til bolig, er der mange forskellige forhold, der spiller ind. Overordnet bliver det vurderet, om skatteydere adfærd og handlinger virker sandsynlige i forhold til at bo og have hensigt til varigt ophold i en ejendom. Man kan sige, at retten udelukker, at der alene er tale om proforma-flytning for at opnå skattemæssig fritagelse. Af den årsag vil skatteydere egne modstridende handlinger vægte over alle andre kriterier, da dette indikerer, at skatteyder skifter forklaring alt efter, hvad der vil bekomme ham bedst.

Der lægges i denne henseende vægt på de reelle forhold frem for det formelle, hvilket skal forstås sådan, at skatteyder skal løfte bevisbyrden for, at boligen reelt har været beboet med hensigt for varigt ophold. Skift af folkeregisteradresse og telefonabonnent er ikke nok til at bevise dette. Generelt er det skatteyder, der har bevisbyrden for, at ejendommen har tjent til bolig, hvilket medfører en vis subjektivitet i forhold til, hvad der taler for og imod en reel beboelse. Objektive, konstaterbare fakta er derfor mere tungtvejende end subjektive fakta med venner og families vidnesbyrd, som kun tillægges værdi i en samlet helhedsvurdering.

Overordnet har gennemgangen af praksis på området vist, at reel bolighensigt er meget svær at argumentere for, hvis husstanden ikke flytter med, og skatteyder flytter tilbage til sin tidligere bopæl efter kortere ophold, idet skatteyder har haft en anden bolig til rådighed.

Retten vurderer hver sag individuelt og lægger vægt på, hvordan de forskellige kriterier samspiller med hinanden. Man kan derfor ikke opstille en facitliste over, hvilke forhold der skal være opfyldt for at være omfattet af parcelhusreglen. Ved vores gennemgang af afgørelser, er det dog vores opfattelse, at så længe der er en ærlig og reel motivation bag, bliver dette anerkendt i retten, og skatteyder får medhold.

3.2.3 To helårsboliger på samme tid

Der opstår en særlig problemstilling, når skatteyder ejer to helårsboliger samtidig og ønsker at sælge den ene. Det fremgår nemlig ikke direkte af lovteksten, om en ejer på samme tid kan have to ejendomme, der tjener til bolig for ejeren i ejendomsavancebeskatningslovens forstand.

Nedenstående sag er en af de første om emnet og har dannet praksis efterfølgende.

SKM2007.147.HR

Skatteyder er bosat på Grønland sammen med sin familie. Han har samtidig en helårsbolig i Danmark, som bliver benyttet i forbindelse med arbejde i Danmark, familiebegivenheder og ferieophold. Ejendommen er anskaffet med henblik på senere helårsbeboelse og er blevet udlejet i en periode. Ejendommen bliver solgt med helårsbeboelse for øje, imens skatteyder fortsat bor på Grønland med sin familie.

Landskatteretten lagde vægt på, at skatteyder havde arbejdet i ejendommens lokalområde i en periode, og at dette kunne bevises med betydeligt forbrug i de pågældende perioder. Retten anså ejendommen for i en periode at have tjent til helårsbeboelse og mente derfor, at avancen faldt ind under EBL § 8, stk. 1. Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene og fik medhold i, at parret ifølge EBL ikke kunne have to ejendomme, der tjente til helårsbeboelse⁵⁰. Skatteyder bragte sagen videre til Højesteret, hvorefter Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle og gav skatteyder ret i skattefriheden.

Skatteministeriet har efterfølgende uddybet, hvornår det kan accepteres, at skatteyder råder over to ejendomme, som begge samtidig tjener til bolig for ejeren i en kommentar i SKM2007.217.DEP. Heri defineres det, at en supplerende ejendom kun kan have tjent til bolig for ejeren, hvis der er tale om længere ophold af arbejdsmæssige årsager. Længerevarende ophold defineres som minimum 2 måneders varighed eller regelmæssigt tilbagevendende ophold med eksempelvis 1-2 overnatninger om ugen. Dommen har herefter sat praksis for mulighed for to helårsboliger, så længe den ene har været anvendt arbejdsmæssigt.

Der har efterfølgende været en del sager på området. For at fastsætte hvilke kriterier, domstolene lægger vægt på, har vi udvalgt to sager, som er faldet forskelligt ud.

SKM2010.91.LSR

En skatteyder ejer en helårsbolig og supplerer med en ejerlejlighed uden bopælspligt i en anden by. Skatteyderen og dennes ægtefælle anvender ejerlejligheden til overnatning i forbindelse med

⁵⁰ FDR2013.1.26, Parcelhusreglen – igen!, s. 1

arbejde og kan bevise via forbrug, at dette er sket i en ikke-betydelig periode (mandag til fredag). Samtidig har skatteyderen og dennes ægtefælle selvangivet befordringsfradrag mellem deres job og den primære bopæl.

Retten lagde vægt på, at skatteydere modstridende handlinger med hensyn til selvangivet befordringsfradrag modsagde påstanden om ophold fra mandag til fredag i en given periode. Retten så altså bort fra, at skatteyderen og dennes ægtefælle havde overnattet i den supplerende bolig i ikke-ubetydelige perioder i forbindelse med udøvelsen af deres arbejde. Avancen blev skattepligtig.

SKM2011.148.SR

En skatteyder har købt en ejerlejlighed i samme by, som han arbejder. Hans familie bor i en anden by. Skatteyder opholder sig i ejerlejligheden fra mandag til fredag i en årrække, hvor han arbejder samme sted. Skatteyder har påvist et rimeligt el-, vand- og varmekonsum i lejligheden. Efter skatteyder har fået nyt job, skal lejligheden afhændes, og han vil i den forbindelse udleje den indtil afståelsestidspunktet. Skatteyder ønsker et bindende svar på, om lejligheden er omfattet af EBL § 8, stk. 1, med begrundelse i, at den har tjent til bolig for ham.

Skatterådet fandt det bevist, at skatteyder havde opholdt sig i lejligheden i det oplyste omfang og vurderede derfor med udgangspunkt i praksis sat i Højesterets dom SKM2007.147, at boligen opfyldte kriterierne for at være omfattet af skattefriheden. Skatteyder havde haft en supplerende bolig af arbejdsmæssige årsager. Skatterådet lagde også vægt på, at skatteyder i den angivne periode ikke havde fratrukket befordringsfradrag på sin selvangivelse. Det faktum, at lejligheden efterfølgende var påtænkt udlejning var uden betydning, så længe lejligheden blev udlejet til beboelse.

Ved sammenligning af disse to sager er der en helt stor forskel, at der er modstridende handlinger i tabersagen, imens det ikke er tilfældet i vindingsagen. I begge sager er det lagt til grund, at lejligheden har været anvendt til supplerende bolig i arbejdsmæssigt øjemed, hvor den ene skatteyder har valgt at fratække befordring, som han reelt ikke kan have haft, hvis han har anvendt boligen som anført. Skatteydere modstridende handlinger vægter altså højt, hvilket falder i tråd med afsnit 3.2.2.5. Herudover kan det konkluderes, at skatteyder skal løfte samme bevisbyrde som ved

vurdering af opfyldelse af beboelseskrav i en primær helårsbolig. Det være sig godtgørelse af forbrug i ejendommen, indretning og møblering.

Selvom Skatteministeriet i 2007 udsendte en kommentar til afgørelsen i Højesteret, har der alligevel været tvivl om, hvorvidt andre årsager end arbejdsmæssige kan være fyldestgørende for at være omfattet af EBL § 8, stk. 1⁵¹. Det er således ikke præciseret, hvilke arbejdsmæssige forhold, der kan falde ind under reglerne, og ej heller om visse arbejdsmæssige forhold ikke anses for tilstrækkelige for at falde ind under praksis. Vi har derfor udvalgt nedenstående sag, da den falder uden for kategorien ”arbejds-mæssige årsager”.

SKM.2007.700.SR

Skatteyder erhverver en lejlighed i 2000 i forbindelse med sønnens studiestart. I 2006 bliver skatteydere ægtefælle optaget på en uddannelse i samme by som sønnen og flytter ind hos ham. Skatteyder ønsker et bindende ligningssvar på om salg af ejendommen kan ske under parcelhusreglen under henvisning til, at skatteydere hustru har beboet lejligheden og er en del af skatteydere husstand, ligesom praksis har været, at skatteyder kan anskaffe en supplerende bolig af arbejdsmæssige årsager.

Skattemyndighederne mente ikke, at lejligheden kunne afstås skattefrit, da sønnen lejede og boede i lejligheden i hele den periode, hans mor havde adresse i lejligheden. SKAT mente dermed ikke, at beboelseskravet var opfyldt, da lejligheden ikke havde tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand. Skatterådet har efterfølgende anerkendt, at lejligheden kan sælges skattefrit under EBL § 8, stk. 1, dog uden at anføre de nærmere omstændigheder for afgørelsen. Ud fra denne sag er det nærliggende at udlede, at uddannelsesmæssige årsager vægter lige så højt som arbejdsmæssige.

3.2.3.1 Ændring af praksis i 2012

I 2012 blev der indbragt en sag for Østre Landsret, som ændrede praksis for, hvornår en supplerende ejendom har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand og dermed kan sælges skattefrit. Sagen omhandler en familie med mor, far og datter, som køber naboejendommen efter at have boet i deres en-familieshus i en årrække. Der er ingen folkeregistertilmelding på adressen, og familien får dispensation fra kommunen til, at begge ejendomme kan anvendes af familien, uden at

⁵¹ SR.2010.0018, Beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven, s. 3

naboejendommen kræves udlejet. Baggrunden for køb af naboejendommen er, at mor og datter lider af svær allergi, og at de af forskellige årsager befinder sig bedst i naboejendommen i sommerhalvåret. Naboejendommen bliver derfor jævnligt benyttet, herunder til overnatning. Skatteyder ønsker et bindende ligningsvar på, om naboejendommen kan sælges skattefrit under parcelhusreglen.

I første omgang lagde SKAT vægt på, at en person som hovedregel ikke kan have to ejendomme samtidig, dog med den undtagelse, at den ene har været anvendt af arbejdsmæssige årsager. SKAT mente derfor ikke, at beboelseskravet var opfyldt. Sagen blev derefter bragt for Landsskatteretten, som gav SKAT medhold. Skatteyder bragte herefter sagen for Østre Landsret, og inden sagen kom for retten, tog Skatteministeriet bekræftende til genmæle som i Højesteretssagen i 2007 og anerkendte, at skatteyder kunne sælge naboejendommen skattefrit i den konkrete sag.

Der var tale om en ændring af praksis, da man tidligere kun havde accepteret skattefrit salg af supplerende bolig, hvis den supplerende bolig havde været anvendt i arbejdsmæssigt øjemed, så Skatteministeriet udsendte styresignal (SKM2012.232.SKAT) om genoptagelse af fortjeneste ved salg af supplerende helårsbolig anvendt af helbredsmæssige årsager.

I styresignalet fremgår det, at det er afgørende for vurderingen af, om ejendommen har tjent til bolig af helbredsmæssige årsager, at varigheden af opholdene ikke har karakter af midlertidigt ophold. Man kan derfor sige, at skatteyder har haft bolig i ejendommen. Ejendommen skal opfylde de normale karakteristika, som en normal helårsbolig normalt har med hensyn til indretning, møblering, forbrug mv. I den konkrete sag udgjorde opholdet ca. 2-3 måneder hvert år, hvilket ansås for længerevarende ophold.

Det er endvidere en betingelse, at ejendommen er anvendt, fordi det har været nødvendigt af helbredsmæssige årsager. Heri ligger et krav om, at der skal foretages en lægelig begrundelse af den helbredsmæssige effekt i at anvende bolig nr. 2 frem for den primære bolig.

3.2.3.2 Diskussion af praksis

Da det ikke direkte fremgår af lovteksten, om skatteyder kan eje to eller flere ejendomme, der tjener til bolig for ejeren i ejendomsavancebeskatningslovens forstand, kan man diskutere, om SKATs

fortolkning er korrekt. Det virker umiddelbart som om, at SKAT nødtvunget har accepteret, at det er muligt at eje to boliger, hvis den ene bliver brugt i arbejdsmæssigt medfør. Herefter kommer en afgørelse om helbredsmæssige årsager, hvilket får SKAT til at udsende et styresignal, så denne årsag nu også er omfattet. Det rejser naturligvis spørgsmålet om, hvorfor andre årsager ikke er gyldige.

Man kan forestille sig, at nogle anskaffer sig en ekstra bolig tæt på familie i tilfælde af sygdom, eller at nogle mennesker har penge og mulighed for at have flere huse rundt i landet, som de rent faktisk bebor. Ud fra lovteksten er der intet der taler imod, at man kan være omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8 med flere ejendomme. Det afgørende er den rent faktiske beboelse og hensigten med boligen, og disse forudsætninger må antages at kunne være opfyldt uden, at det er begrundet i arbejdsmæssigt medfør eller af sundhedsmæssige årsager. For os at se ligger der en mulighed for skatteydere for at udfordre SKAT ved domstolene på dette område, da der ikke direkte er lovhjælp til den nuværende praksis.

3.2.3.3 Delkonklusion

Det fremgår ikke direkte af lovteksten, at det er muligt at sælge en supplerende bolig skattefrit, og det er derfor praksis, som er gældende ret på området. Praksis viser, at det er godkendt at have to helårsboliger på samme tid, så længe det er i arbejdsmæssig medfør eller uddannelsesmæssig. Hertil kom en praksisændring i 2012, hvor også helbredsmæssige årsager blev omfattet. Det kan derfor konkluderes, at en supplerende bolig kan sælges skattefrit, hvis der er et reelt behov for opretholdelse af supplerende bolig, og hvis den rent faktisk også anvendes til dette behov⁵².

De krav, der i øvrigt skal opfyldes for, at en helårsbolig kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen, gælder tilsvarende for supplerende helårsboliger. Det vil sige, at bygningens indretning og stand er af en sådan karakter, at den kan tjene til bolig, og at arealreglerne er opfyldte (se nedenfor). Det gælder også, at der skal kunne dokumenteres et forbrug, men tilmelding af adresse til folkeregister er uden betydning. Praksis er ikke betinget af, at boligen er anskaffet af arbejdsmæssige årsager, og det er tilstrækkeligt, at den har været anvendt som sådan i ejerperioden.

⁵² Skat og Erhverv – Oktober 2013, Ændring af praksis vedrørende parcelhusreglen – bolig nr. 2, s. 4

3.3 Arealkrav

For at en fast ejendom kan sælges skattefrit, skal der - udover de øvrige betingelser i EBL § 8, stk. 1 - opfyldes særlige arealkrav, jf. EBL §1, stk. 1, nr. 1-3. Disse krav går ud på, at en ejendoms grundareal ikke må overstige 1.400 m². I de tilfælde, hvor grunden er større end 1.400 m², må der ikke kunne ske udstykning af dele af grunden, og hvis der kan, skal det medføre værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse. I de efterfølgende afsnit behandles følgende krav:

- Grundareal (behandles i afsnit 3.3.1)
- Udstykning (behandles i afsnit 3.3.2)
- Værdiforringelse (behandles i afsnit 3.3.3)

Jf. EBL § 8, stk. 1, gælder ovenstående arealkrav dog kun på en- og tofamiliehuse og dermed ikke for ejerlejligheder, der er omfattet af EBL § 8, stk. 1.

3.3.1 Grundareal

Hvis en ejendoms samlede grundareal er under 1.400 m², og de øvrige betingelser i EBL § 8, stk. 1, er opfyldt, kan der opnås skattefrihed ved afståelse. Dermed sikres der skattefrihed ved afståelse af parcelhusejendomme af almindelig størrelse. Parcelhusgrunde kan, jf. byggeloven, kun udstykkes fra en grund, hvis hver enkelt grund efter udstykningen udgør mindst 700 m², og netop derfor er arealgrænsen sat til 1.400 m², da grunde herunder ikke vil kunne udstykkes.⁵³

Opgørelsen af arealets størrelse kan opgøres med udgangspunkt i den offentlige ejendomsvurdering med korrektion af eventuelle ændringer i perioden efter vurderingen. Ved vurderingen af arealets størrelse ses bort fra arealer, der ved vurderingen er sat til 0 kr., som f.eks. større vejarealer og lignende.⁵⁴

Hvis der er tale om en bygning på lejet grund, vil grundens størrelse være uden betydning.⁵⁵

⁵³ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 397

⁵⁴ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 397

⁵⁵ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 398

Det har ikke været muligt at finde nogle domme, som vedrører størrelsen på grunde, og vi vurderer derfor, at der ikke ligger de store problemstillinger i, hvorvidt et grundareal vurderes til at være over eller under 1.400 m².

3.3.2 Udstykning

Hvis ejendommens samlede areal overstiger 1.400 m², vil der som udgangspunkt ikke kunne opnås skattefrihed, med mindre arealet ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke kan udstykkes til selvstændig bebyggelse. Betegnelsen offentlige myndigheder omfatter offentlige servitutter eller servitutter undergivet offentlig påtale, og selve erklæringen om, at udstykningen ikke er mulig, kan indhentes fra kommunen. Mulighederne for udstykning bedømmes på afståelsestidspunktet, og som tidligere nævnt skal de øvrige betingelser i EBL § 8, stk. 1 være opfyldt for at opnå et skattefrit salg. Som eksempel kan nævnes, at hvis ejeren kun har benyttet ejendommen som bolig i en periode, hvor udstykning var mulig, og dette efterfølgende er ændret til, at udstykning ikke længere er muligt, vil der ikke kunne opnås skattefrihed.⁵⁶

SKM2004.336.VLR

Denne sag omhandler en ejendom med et samlet areal på 6.211 m², hvor skatteyder ønsker et svar på, om ejendommen kan sælges skattefrit. Der er tale om en tidligere præstegård, som ligger i forlængelse af kirke og kirkegård. Ejendommen er i amtets regionsplan karakteriseret som bevaringsværdigt kulturmiljø, og i sådant miljø må der normalt ikke etableres anlæg og beboelse. Desuden har en tidligere ejer fået afslag på udstykning af grunden. I forbindelse med denne sag meddelte Teknisk Forvaltning dog, at det ikke kunne udelukkes, at der ville kunne ske udstykning efter planlovens § 35.

Landsretten lagde vægt på, at det var skatteydere ansvar at dokumentere, at der forelå omstændigheder, der kunne begrunde, at ejendommen skulle være omfattet fritagelsesbestemmelsen i EBL § 8, stk. 1, nr. 2. Denne dokumentation forelå ikke, og kommunen havde desuden tilkendegivet, at det ikke kunne udelukkes, at der kunne gives tilladelse til udstykning. Dermed var det Landsrettens afgørelse, at ejendommen ikke kunne omfattes af parcelhusreglen, og et eventuelt salg ville dermed blive skattepligtigt.

⁵⁶ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 399-400

I denne afgørelse blev der altså lagt vægt på, at dokumentationen for om, der kunne ske udstykning eller ej, ikke var til stede. Desuden var det uden betydning, hvorledes skattemyndighederne havde forholdt sig i forbindelse med den tidligere ejers salg.

SKM2005.201.ØLR

Denne sag drejer sig om en ejendom på 3.506 m², som skatteyder mener kan sælges skattefrit efter EBL § 8. Der er på ejendommen tinglyst en privatretlig servitut, og af en tidligere kendelse af Landsskatteretten fremgår det, at det ikke er muligt at udstykke ejendommen på grund af den privatretlige servitut. Som følge af denne afgørelse blev ejendomsvurderingen væsentligt nedsat. Skatteyder mener desuden ikke, at der kan være tvivl om, at Landsskatteretten er en offentlig myndighed, og at rettens kendelse er en bestemmelse.

Østre Landsret mente ikke, at den tidligere landsskatteretskendelse om nedsættelse af ejendomsværdien var en offentlig myndigheds bestemmelse om, at der ikke kunne ske udstykning fra ejendommen til selvstændig bebyggelse, da en på ejendommen tinglyst privatretlig servitut ikke tillod udstykning fra ejendommen. Østre Landsret mente desuden, at Landsskatteretten i kendelsen udelukkende tog stilling til ejendomsvurderingen i henhold til vurderingslovens § 13, stk. 3, og at der dermed ikke blev taget stilling til sagen i forhold til fortolkningen af EBL § 8.

Denne afgørelse er yderligere et godt eksempel på, at tidligere afgivne erklæringer om skattefrihed ikke skal tages til indtægt for skattefrihed ved næste salg.

3.3.2.1 Beboelseskrav i forbindelse med udstykning

En af problemstillingerne ved udstykning af en ejendom i forbindelse med parcelhusreglen er beskatningen i de tilfælde, hvor den pågældende ejendom udstykkes forud for eller i forbindelse med et salg af ejendommen.

Som behandlet i afsnit 3.2 er det en betingelse for et skattefrit salg, at ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen. I praksis ligger det dog fast, at hvis ejendommen på salgstidspunktet ikke længere opfylder betingelserne i EBL § 8, kan denne ikke blive omfattet af skattefriheden. Sker der således udstykning af en grund til bebyggelse fra en parcelhusejendom med henblik på at opfylde

arealkravet i § 8, stk. 1, er det en betingelse for et skattefrit salg, at ejeren har anvendt restejendommen til bolig efter udstykningen.

Til ovenstående skal det nævnes, at hvis et parcelhus med en grund på over 1.400 m² oprindeligt har været underlagt en lokalplan, hvor der kan ske udstykning, men hvor denne lokalplan er ændret, således at der ikke længere kan ske udstykning, er det et krav at ejeren har boet i ejendommen efter denne ændring, jf. særlige bemærkninger til bestemmelsen lov 958 af 20/12 1999.

Kravet om beboelse efter udstykning har affødt spørgsmålet om, hvornår en udstykning kan anses for gennemført i ejendomsavancebeskatningslovens forstand. Nedenfor er fundet afgørelser på netop denne problemstilling.

SKM2002.499.LSR

Sagen omhandler en ejendom med et grundareal på 1.673 m², hvoraf skatteyder udstykker en grund på 700 m². Skatteyder vælger at sælge bygningsparcellen i 1998, men på salgstidspunktet er der endnu ikke tale om to særskilte matrikulerede grunde, og der foreligger efter ejendomsavancebeskatningslovens ejendomsbegreb alene salg af én ejendom. Skatteyderen ønsker at vide, om bygningsparcellen kan sælges skattefrit efter parcelhusreglen.

Landsskatteretten fandt, at salget af den ubebyggede parcel på 700 m² var skattepligtig, mens bygningsparcellen på 973 m² var omfattet af EBL § 8, stk. 1, og dermed skattefri. De anslog desuden, at man ikke behøvede at bebo ejendommen efter udstykningen.

I 2001 skete der en praksisændring fra skattemyndighedernes side, da Told- og Skattestyrelsen i en meddelelse af 10. maj 2001 angav, at en ejendom skulle være beboet, efter at udstykningen var gennemført. Dette var en skærpelse i forhold til tidligere, jf. ovenstående afgørelse. Dette gjaldt dog kun ejendomme afstået efter den 10. maj 2001. Dermed skal ejendomme for at kunne sælges skattefrit være beboet efter, at udstykningen er gennemført, dvs. efter at approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen foreligger.

SKM2009.38.VLR

Sagen omhandler et sommerhus med et grundareal på 3.211 m². Skatteyder ønsker at udstykke et areal fra ejendommen, således at restejendommen vil opfylde kravene til at blive solgt skattefrit. Den 8. september 2003 afgiver kommunen erklæring om udstykning, og samme dag bliver denne sendt til approbation ved Kort- og Matrikelstyrelsen. Den 17. september 2003 sælger skatteyder den del af ejendommen, hvor sommerhuset ligger, med overtagelse den 1. oktober 2013. Denne del af ejendommen opfylder i øvrigt kravene til et skattefrit salg. Den 28. november 2003 bliver udstykningen endeligt godkendt af Kort- og Matrikelstyrelsen, hvorefter det endelige skøde bliver underskrevet.

Landsretten lagde vægt på, at udstykningen ved approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen ikke forelå på salgstidspunktet. Dette også selvom approbationen måtte anses som en problemfri formsag. Desuden havde skatteyder efter den endelige udstykning ikke benyttet eller anvendt sommerhuset som ejer. Ejendommen kunne dermed ikke sælges skattefrit.

Denne afgørelse bekræfter den skærpede praksisændring om, at ejendommen skal være beboet efter udstykningen for at kunne sælges skattefrit. Udstykningen skal dermed være sket inden et salg, hvilket gælder, uanset om approbationen til udstykningen anses for en problemfri formsag for Kort- og Matrikelstyrelsen.

Advokat Jan Pedersen mener dog, at et salg sandsynligvis vil kunne forekomme inden udstykning, såfremt afståelsen sker på betingelse af efterfølgende approbation af udstykning. For at skatteyderen opfylder beboelseskravet i parcelhusreglen, vil denne type aftale dog kræve, at skatteyder opretholder beboelsen eller den private benyttelse ved fritidsejendomme, indtil den endelige udstykning er gennemført.⁵⁷

I nogle tilfælde vil det dog ikke altid være muligt, at skatteyder opretholder beboelse, indtil udstykningen er gennemført. Dette kan være tilfældet, hvis f.eks. skatteyder er nødsaget til at flytte til en beskyttet bolig eller på plejehjem. For at undgå denne uretfærdighed er der ved lov nr. 525 af

⁵⁷ Jan Pedersen, "kommentarer til udvalgte afgørelser: Parcelhusreglens aktualitet og fortolkningsproblemer", s. 282 ff.

12. juni 2009, med virkning fra indkomståret 2010, indsat stk. 8 i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, som lyder som følger:

”Stk. 8. Fortjeneste eller tab ved afståelse af ejerbolig inkl. et grundareal på under 1.400 m² medregnes ikke til den skattepligtige indkomst, hvis

1) ejeren har anmodet om, at der vedrørende ejendommen foretages en matrikulær udstykning af et grundareal efter lov om udstykning og anden registrering i matriklen,

2) ejeren, inden sagsbehandlingen af anmodningen om udstykning er færdigbehandlet, ifølge erklæring fra de sociale myndigheder er flyttet fra ejendommen til en beskyttet bolig eller til et plejehjem og

3) der er tale om et en- eller tofamilieshus som nævnt i stk. 1, der har tjent til bolig for ejeren umiddelbart forud for fraflytningen.”

Dermed kan en ejer af en ejendom på over 1.400 m², som kun ville opfylde arealkravet ved en udstykning og har anmodet herom, men som bliver nødsaget til at flytte i en beskyttet bolig eller på plejehjem, inden sagen er færdigbehandlet, alligevel afstå ejendommen skattefrit efter EBL § 8.

3.3.2.1.1 Dødsfald

Hvis en afdød skatteyder har efterladt sig en ejerbolig på minimum 1.400 m², kan der opstå en væsentlig problemstilling for arvingerne. Hvis det er muligt at udstykke en del af grunden, og arvingerne vælger dette, således at restejendommens areal er mindre end 1.400 m², vil den afdøde af gode grunde ikke have anvendt ejendommen som bolig efter udstykningen, og betingelserne for et skattefrit salg vil derfor ikke være opfyldt.

Nedenfor er fundet en afgørelse på netop denne problemstilling.

SKM2012.441.LSR

Sagen omhandler en landbrugsejendom med et samlet areal på 21,8 ha., der omfatter et stuehus og flere driftsbygninger. I februar 2008 sælger landmanden ca. 16 ha. ved betinget skøde til tredjemand med overtagelse i april 2008. I juli 2008 afgår landmanden ved døden. Approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen vedrørende udstykningen af de ca. 16 ha. jord foreligger i februar 2009, og få uger senere bliver skødet mellem landmanden og køberen endeligt. Ved en købsaftale af april 2009

bliver restejendommen, bestående af stuehus og øvrige bygninger, solgt. Boet mener, at salget af restejendommen er omfattet af EBL § 8, således at salget er skattefrit.

Skattemyndighederne mente derimod, at restejendommen hverken var omfattet af EBL § 8 eller EBL § 9, da de mente, at ejendommen skiftede status fra landbrugsejendom til beboelsesejendom ved Kort- og Matrikelstyrelsens approbation i februar 2009, og at landmanden herefter ikke havde boet i ejendommen. Landsskatteretten lagde ligeledes vægt på, at den afdøde ikke havde beboet den nye ejendom, som opstod efter udstykningen, og dermed var ejendommen ikke omfattet af parcelhusreglen.

Advokat Tommy V. Christiansen rejser kritik af afgørelsen og mener, at der er et behov for en lempelse af reglerne i dødsfaldssituationen på linje med reglen i EBL § 8, stk. 8. Han henviser i samme forbindelse til bestemmelsen i EBL § 8, stk. 6, om salg efter brand. I begge tilfælde gælder det, at et uheldigt sagsforløb for ejeren ikke vil føre til en utilsigtet beskatning af en avance ved salg, som for langt de fleste skatteydere er skattefrit. På samme måde ville det være rimeligt, at salget af ejendommen er skattefrit i tilfælde af dødsfald, inden sagsbehandlingen af anmodningen om udstykning er færdigbehandlet. Ved dødsfald vurderes omgængelsesmulighederne om muligt endnu mindre end ved eksempelvis flytning på plejehjem. Desuden mener Tommy V. Christiansen ikke, at det bør føre til en anden skattemæssig behandling, hvis et skattefrit salg kommer arvingerne til gode og ikke den afdøde ejer.⁵⁸

I forhold til ovenstående problemstilling kan det være en god ide at overveje udstykning, hvis man har en ejendom med et grundareal på mere end 1.400 m². På den måde vil eventuelle arvinger undgå denne problemstilling. Det er selvfølgelig sjældent, at man ved, hvornår man skal herfra, men på samme måde som med et testamente kan det være en god idé at være i god tid.

3.3.2.1.2 Delsalg

Et delsalg lyder i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 3A som følgende:

⁵⁸ Ugens Kommentar 20.06.2012, Parcelhusreglen – landbrugsejendom frasalgt af jordtilliggende – udstykning og approbation – SKM2012.441.LSR

”Ved afståelse af en del af en fast ejendom forstås afståelser, hvor et areal overdrages efter reglerne om arealoverførsel, eller hvor der overdrages en del af en fast ejendom betinget af udstykning”

Når der sker udstykning af et areal, bliver det registreret i matriklen, at der bliver skilt et areal fra en eller flere samlede faste ejendomme, og at matriklen i fremtiden vil udgøre en ny fast ejendom. Som tidligere beskrevet skal udstykning godkendes hos kommunen, inden der er tale om udstykning. Når udstykningen er godkendt, vil et salg af en sådan udstykning være et helsalg. Ved salg inden en udstykning er godkendt, er der tale om et delsalg, og det kan være afgørende i forhold til anvendelsen af ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

SKM2002.290.LR

Sagen omhandler en ejendom, der er vurderet som tofamilieshus med et fritliggende parcelhus på 104 m² og et fritliggende parcelhus på 40 m², der er bygget sammen med et udhus på 60 m². Begge ejendomme opfylder kravene for et skattefrit salg efter EBL § 8, stk. 1. Skatteyder ønsker at frasælge den ene ejendom, og der er dermed tale om et delsalg.

Ligningsrådet bekræftede skatteyderen i, at delsalget kunne ske skattefrit, da ejendommen som helhed opfyldte betingelserne. Endvidere angav Ligningsrådet, at hvis parcelhuset på 40 m² blev solgt skulle dette ske på betingelse af udstykning, men inden udstykning havde fundet sted. Hvis ejendommen først blev udstykket, kunne det ikke længere sælges skattefrit, da ejeren ikke længere ville opfylde beboelseskravet. Hvis parcelhuset på 104 m² blev solgt, kunne dette gøres både før og efter udstykningen, hvis ejeren havde beboet ejendommen efter udstykningen. Her skulle de almindelige betingelser for opfyldelse af betingelsen være til stede.

Ovenstående afgørelse viser problemstillingen i forbindelse med delsalg, hvor man ønsker at frasælge en del af en ejendom, hvor ejendommen i forvejen opfylder alle betingelserne i parcelhusreglen. Det mest fordelagtige i denne situation vil være at sælge på betingelse af efterfølgende udstykning, hvorefter salget kan ske efter parcelhusreglen. Hvis der i stedet sker udstykning inden et salg, vil den udstykkede ejendom formentlig ikke opfylde beboelseskravet i parcelhusreglen og kan dermed ikke sælges skattefrit.

3.3.2.2 Delkonklusion

Hvis skatteyder ønsker at sælge en ejendom med et areal over 1.400 m², er det vigtigt altid at sikre sig en skriftlig erklæring fra kommunen, hvori ejendommen ligger, om, hvorvidt der kan ske udstykning eller ej, da det er et krav for et skattefrit salg efter EBL § 8, at der ikke kan udstykkes. En væsentlig problemstilling i dette er, at en ejendom skal opfylde beboelseskravet efter udstykning. Det er derfor vigtigt i forhold til beskattningen, at udstykningen sker inden salget, også selvom det anses for en formalitet, at der gives approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen. Dog kan ejeren af en ejendom, der skal udstykkes i forbindelse med et salg, være nødsaget til at flytte fra ejendommen, og i sådanne tilfælde gælder skattefritagelsen stadig.

En særlig problemstilling opstår ved dødsfald, hvor den afdøde efterlader en ejendom med et grundareal over 1.400 m². Hvis arvingerne udstykker en del af grunden, vil der altid opstå det problem, at den afdøde ikke har boet i ejendommen efter udstykning. Dermed er kravet om beboelse i parcelhusreglen ikke opfyldt, og ejendommen kan ikke sælges skattefrit. Det er derfor altid vigtigt at overveje udstykning i god tid, hvis man har en grund på over 1.400 m², således at man kan "spare" ens arvinger for denne problemstilling.

Ved et delsalg bliver det i stedet afgørende, at man først udstykker efter et delsalg, da salget ellers bliver et helsalg, der som regel ikke vil opfylde beboelseskravet.

3.3.3 Værdiforringelse

Hvis en ejendoms samlede areal overstiger 1.400 m², og der kan ske udstykning af grunden, er det afgørende, om der sker en væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse. Hvis der sker en væsentlig værdiforringelse, kan der stadig opnås skattefrihed. Fastlæggelsen af værdiforringelse sker ifølge en erklæring fra skatteforvaltningen, og bedømmelsen bliver foretaget ud fra forholdene på afståelsestidspunktet.⁵⁹

Hvis der er tale om en ejendom med et større grundareal, vil det i nogle tilfælde være muligt at udstykke flere grunde fra ejendommen. Hvis blot én af disse grunde kan udstykkes uden væsentlig

⁵⁹ Henrik Peytz, Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer, side 402-403

værdiforringelse af restarealet eller den bestående bygning, vil der ikke kunne gives en værdiforringelseserklæring.⁶⁰

Vi har i nedenstående afsnit udvalgt tre domme, som alle berører den problemstilling, der kan opstå i forbindelse med at vurdere, om en udstykning skaber værdiforringelse for restejendommen eller ej.

SKM2004.135.VLR

Sagen omhandler en ejendom på 24.504 m², hvoraf 4.000 m² er beliggende i byzone, som kan udstykkes. Skatteyder ønsker at sælge ejendommen og mener i den forbindelse ikke, at salget er skattepligtigt, fordi udstykning vil betyde væsentlig værdiforringelse.

Told- og Skattestyrelsen mener dog ikke, at udstykning vil give en væsentlig værdiforringelse, da et delt salg vil kunne indbringe et højere beløb end et samlet salg af ejendommen. Told- og Skattestyrelsen kan derfor ikke give erklæring om væsentlig værdiforringelse ved udstykning.

For at Landsretten kunne træffe en afgørelse, fik man en syns- og skønsmand til at vurdere, om udstykning ville medføre væsentlig værdiforringelse af restejendommen. Dette skønnes ikke at være tilfældet, og Landsretten anså derfor ikke betingelserne i EBL § 8, stk. 1, nr. 3, for opfyldt.

SKM2005.101.VLR

Sagen omhandler en ejendom med en grundværdi på 28.847 m², hvoraf ca. 12.000 m² kan udstykkes. Skatteyder mener, at en udstykning vil skabe en væsentlig værdiforringelse for ejendommen, og skatteyder ønsker derfor at vide om, restejendommen vil kunne sælges efter parcelhusreglen.

Landsretten lagde vægt på, at en syns- og skønsmand vurderede, at resteejendommen og det udstykkede areals samlede værdi efter udstykning ville være stort set det samme som ved et samlet salg. Ejendommen opfyldte dermed ikke betingelserne i EBL § 8, stk. 1, nr. 3.

⁶⁰ Artikel i Morgenavisen Jyllands Posten, Tommy V. Christiansen, Når parcellen stykkes ud, 10. April 2006

Af ovenstående afgørelser ses det, at der i retten bliver lagt stor vægt på erklæringerne om værdiforringelse fra myndighederne. Det har ikke været muligt at finde nogle afgørelser, hvor skatteyder har fået medhold mod disse erklæringer, og det vurderes derfor for meget vanskeligt at ændre myndighedernes opfattelse, hvis de først har erklæret, at der ikke vil ske værdiforringelse ved udstykning.

SKM2006.640.HR

Denne sag vedrører en ejendom med et grundareal på 1.756 m², hvor skatteyder ønsker at vide, om en udstykning af grunden vil medføre væsentlig værdiforringelse, således at salget af restejendommen kan blive omfattet af EBL § 8, stk. 1. En syns- og skønsmand vurderer, at salgssummen svarer til ejendommens værdi på 1.200.000 kr. med en fordeling på 800.000 kr. på ejendommen og 400.000 kr. på grunden. Derudover bliver det vurderet, at fordelingen efter en udstykning vil lyde på henholdsvis en værdi på 930.000 kr. for restarealet inkl. bebyggelse og 245.000 kr. for det udstykkede areal. Dermed bliver den samlede værdi efter udstykningen på 1.175.000 kr. På baggrund af dette, mener Told- og Skattestyrelsen ikke, at der samlet set vil ske en væsentlig værdiforringelse ved udstykning af grunden.

Landsretten fandt ikke, at en udstykning, når der blev taget hensyn til værdien af den udstykkede grund, kunne anses for at medføre en væsentlig værdiforringelse af restarealet eller af den bestående bebyggelse. Landsretten mente dermed ikke, at ejendommen var omfattet af EBL § 8, og skatteyderen skulle derfor beskattes af salget. Dette var i overensstemmelse med Told- og Skattestyrelsens vurdering.

Dommen blev anket til Højesteret som stadfæstede Landsrettens dom. Dommen fra Højesteret må betyde, at vurderingen af værdiforringelse skal vurderes ud fra restejendommen eller den bestående bebyggelse og ikke en samlet vurdering inklusive det udstykkede areal.

Sammenligning af værdierne før og efter en udstykning kan i nogle tilfælde føre til et u hensigtsmæssigt resultat, f.eks. hvis en væsentlig værdinedgang på restarealet eller bebyggelsen er kombineret med en tilsvarende værdiforøgelse på det eventuelt udstykkede areal. Selv om summen af værdierne før og efter udstykningen er uændret, bliver der tale om en væsentlig værdiforringelse

af restarealet eller den bestående bebyggelse. Ovenstående dom fra Højesteret fastlår dog, at værdiforringelsen skal vurderes ud fra restejendommen eller den bestående bebyggelse.

3.3.3.1 Delkonklusion

Hvis skatteyder ønsker at sælge en ejendom med et areal på over 1.400 m², som kan udstykkes, er det afgørende, hvorvidt om der sker en værdiforringelse efter udstykningen. Såfremt SKAT mener, der sker en væsentlig værdiforringelse af restejendommen, mens skatteyder mener det modsatte, viser ovenstående praksis, at det vil blive meget svært for skatteyder at få medhold i retten.

På trods af at SKAT mener, der sker værdiforringelse, kan ejendommen dog stadig sælges skattefrit efter EBL § 8, hvis værdiforringelsen ikke vurderes som væsentlig. Det er dog ikke angivet hverken i loven eller i praksis, hvad væsentlig værdiforringelse indebærer, hvorfor det må vurderes at være et konkret skøn.

4. EBL § 8, stk. 2

EBL § 8, stk. 2 er formuleret således:

”Stk. 2. Reglerne i stk. 1 gælder også for sommerhusejendomme og lign., som ejeren eller dennes husstand har benyttet til privat formål i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke.”

Stk. 2 er en viderebygning af parcelhusreglen og bliver også kaldt sommerhusreglen. Den adskiller sig fra stk. 1 med de begreber, som er markeret ovenfor i lovteksten, og vi har derfor fundet det relevant at tage afsæt i netop de begreber i vores videre gennemgang. Dette vil også sige, at arealkravet⁶¹ finder anvendelse i EBL § 8, stk. 2, og det vil ikke blive gennemgået yderligere i dette afsnit. Det er ikke nærmere beskrevet i loven, hvilke typer ejendomme som er omfattet af ”sommerhusejendomme og lign.”, eller hvad definitionen af ”benyttet til privat formål” er, og man skal derfor søge i praksis. Vi har gennemgået praksis på områderne i nedenstående afsnit.

4.1 Sommerhusejendomme og lignende

For at definere hvilke ejendomstyper der er omfattet af sommerhusejendomme og lignende, har vi ud fra de forskellige afgørelser på området opdelt nedenstående afsnit i følgende kategorier:

- Ejendommens egnethed som fritidsbolig (behandles i afsnit 4.1.1)
- Helårsbolig anvendt som fritidsbolig (behandles i afsnit 4.1.2)
- Ejerlejligheder uden bopælspligt (behandles i afsnit 4.1.3)
- Hotellejligheder anvendt som fritidsboliger (behandles i afsnit 4.1.4)

Vi vil gennemgå relevante domme/afgørelser under de enkelte områder og kortlægge, hvilke kriterier retten lægger vægt på i deres afgørelse af, hvorvidt en sommerejendom kan sælges skattefrit, jf. EBL § 8, stk. 2.

⁶¹ Se afsnit 3.3

4.1.1 Ejendommens egnethed som fritidsbolig

Det er en betingelse, at der ligger en bolig på grunden, som er egnet til fritidsbolig. Det er endvidere en betingelse, at boligen medfølger ved overdragelsen⁶². Dette er slået fast i nedenstående afgørelse:

SKM2002.519.HR

Skatteyder har solgt et større grundstykke, hvorpå der er opført en jagthytte på 16 m² uden vand, el og varme. Ejendommen er vurderet som ubebygget landbrugsareal og er i øvrigt afhændet uden jagthyten. Skatteyder mener, at salget er skattefrit, da jagthyten kvalificeres som en fritidsbolig, og EBL § 8, stk. 2, derved finder anvendelse.

Højesteret lagde vægt på, at huset ikke var medtaget i handlen. Herudover lagde retten vægt på, at det var en betingelse, at der lå en bygning, der er egnet som fritidsbolig på ejendommen. Avancen blev derfor skattepligtig, og salget blev beskattet som en ubebygget grund⁶³.

Den seneste dom på området er fra 2009, hvor skattefrihed også nægtes, da ejendommen ikke er vurderet egnet som fritidsbolig.

SKM2009.369.ØLR

Skatteyder har solgt en større ubebygget grund (ikke landbrug), som køber anvender til at bygge et sommerhus på. I købsaftalen står anført, at køber skal afholde omkostninger til byggemodning, og at der ikke er lagt vand, el og kloak. På grunden ligger et mindre træhus på 12 m², hvor der i sagens natur ikke er el, vand og varme. Skatteyder mener, at avancen ved salget er skattefri efter EBL § 8, stk. 2, da træhytten har tjent som feriebolig for skatteyder og dennes ægtefælle ved indtil flere overnatninger.

Retten lagde vægt på, at ejendommen var vurderet som ubebygget grund. Retten vurderede ikke, at hytten var beboelsesegnet, idet der ikke var indlagt el, vand og varme. Det faktum, at køber havde anvendt hytten som gæstebolig til sit nybyggede sommerhus, tillagde retten ingen vægt. Det var rettens opfattelse, at det virkede som en omgåelse af reglerne, og retten udtalte, at det ikke var

⁶² SR.2011.0290, Udviklingen inden for ejendomsavancebeskatningslovens § 8, Nogle bliver rige, men bliver alle lige?

⁶³ Jf. afsnit 3.1.3

hensigten med sommerhusreglen, at enhver kunne opstille et skur på en ubebygget grund og påberåbe sig skattefrihed.

Ovenstående giver klart udtryk for, at grunde med mindre hytter, udhuse og lignende ligger uden for ejendomstyperne, der er omfattet af ”Sommerhusejendomme og lignende”, og sådanne ejendomme vil dermed blive beskattet som ubebygget grund. Herudover er det vigtigt, at formalia er på plads, og bygningen er omfattet af overdragelsen, samt at ejendommen ikke er bekræftet som sommerhusgrund i skødet.

Det er helt tydeligt, at domstolene lægger vægt på, at der er de nødvendige faciliteter i bygningen såsom el, vand og varme. Man kan dog forestille sig, at bygninger anvendt til rekreative formål ikke nødvendigvis har indlagt den slags faciliteter, og i de tilfælde må det være tilstrækkeligt, at der forefindes faciliteter, der kan opfylde samme behov. Det være sig brønd, kloset, kakkelovn mv. Herudover må det antages, at bygningen arealmæssigt skal kunne huse flere overnattende end bare to⁶⁴.

4.1.2 Helårsbolig anvendt som fritidsbolig

Det er som udgangspunkt ikke muligt at sælge en ejendom skattefrit efter EBL § 8, stk. 2, hvis den ikke er kvalificeret som fritidsbolig⁶⁵. Dette gælder, hvis en ejendom eksempelvis har status som helårsbolig. Det accepteres dog efter praksis, hvis ejeren kan sandsynliggøre, at ejendommen er anskaffet med henblik på anvendelse til fritidsbolig, og at den rent faktisk er anvendt til fritidsbolig, jf. TfS1998.118.LR med kommentar i TfS1998.122.TSS. Dette åbner op for muligheden for skattefrihed efter stk. 2 ved salg af helårsboliger og er attraktivt, da beboelseskravet for parcelhuse er strengere end benyttelseskravet for sommerhuse⁶⁶.

Ejeren har bevisbyrden for at dokumentere hensigt og anvendelse. I nogle kommuner skal der indhentes en særlig weekendtilladelse for, at et helårshus kan anvendes som fritidshus, og det er forventeligt, at en sådan tilladelse foreligger, hvis man ønsker skattefrihed efter stk. 2. I andre

⁶⁴ RR.SM.2009.0282, Kommentar til udvalgte afgørelser: Parcelhusreglens aktualitet og fortolkningsproblemer, s. 3

⁶⁵ Helle Porsfelt, Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis, s. 481

⁶⁶ Se afsnit 4.2.

kommuner uden dette krav, skal hensigt og anvendelse sandsynliggøres på anden vis ved eksempelvis bemærkning i slutseddel, ved stempning af skøde mv.⁶⁷

Højesteret har afsagt dom i en sag omkring dokumentationskrav for ejerens hensigt ved anskaffelse af en landbrugsejendom. Højesteret vurderede ikke, at skatteyder havde godtgjort, at ejendommen var erhvervet med henblik på anvendelse til fritidsejendom.

SKM.2007.209 HR

Skatteyder er tidligere dansk statsborger, som nu har bosat sig i USA og er blevet amerikansk statsborger. Han arver en landejendom og indhenter tilladelse til at overtage ejendommen fra Landbrugsministeriet under den forudsætning, at han vil flytte fra USA og bebo ejendommen inden for to år.

Skatteyder frasælger herefter landbrugsarealerne, inden de to år er gået, og landsbrugs- og beboelsespligten frafalder. Huset på ejendommen er offentligt registreret som parcelhus på afståelsestidspunktet. Skatteyder ønsker at sælge ejendommen skattefrit med hjemmel i EBL § 8, stk. 2, idet han har anvendt huset til fritidshus.

Retten skulle i første omgang afgøre, om salg af ejendommen faldt ind under EBL § 8, stk. 1, eller stk. 2. Her blev der lagt vægt på, at ejendommen var offentligt registreret som en helårsbolig, og skatteyder skulle derfor bevise, at ejendommen var anskaffet og anvendt som fritidsbolig for at være omfattet af stk. 2. Skatteyder havde afgivet en erklæring i forbindelse med overtagelse af ejendommen, hvori han bekendtgjorde, at han ville tage beboelse i ejendommen inden for en toårig periode. Det blev derfor ikke dokumenteret, at ejendommen var ment til fritidsbolig, og salget var derfor omfattet af stk. 1. Beboelseskravet i stk. 1 var ikke opfyldt, og avancen blev dermed skattepligtig.

Højesteret fulgte dermed administrativ praksis, som var givet i 1998. Kravet om hensigten med erhvervelsen og den faktiske anvendelse blev således blåstemplet som gældende praksis på området.

⁶⁷Tf 1998.122

I tilfælde hvor flere husstande ejer en ejendom sammen, anses anvendelsen af ejendommen ens for alle ejere. Nedenstående afgørelse illustrerer dette.

SKM2010.127.ØLR

Sagen omhandler køb af en ejendom mellem to brødre og den enes ægtefælle. De ejer ejendommen i ideelt sameje med 1/3-del hver. Ejendommen har status som parcelhus og er beliggende på en stor grund i naturskønne omgivelser og rummer to adskilte lejligheder med egen indgang og køkken. Skatteyder har erhvervet ejendommen med henblik på anvendelse til fritidsbolig og har også anvendt ejendommen som sådan. Det er bevist, at han har haft 30-40 overnatninger på ejendommen om året sammen med sin familie.

De øvrige ejere (skatteydere bror og ægtefælle) har erhvervet ejendommen med henblik på helårsbeboelse og har også anvendt ejendommen som sådan. Ejendommen bliver efterfølgende solgt med en avance. Avancen er skattefri for skatteydere bror og ægtefælle efter EBL § 8, stk. 1, da de opfylder beboelseskravet. Skatteyder ønsker skattefrihed efter EBL § 8, stk. 2.

Retten lagde vægt på, at ejendommen havde karakter af parcelhus, og den kunne derfor som udgangspunkt ikke blive omfattet af sommerhusreglen. Retten fandt det ikke bevist, at hensigten med erhvervelsen samt anvendelsen af ejendommen havde været fritidsbolig, da ejendommen ikke havde været anvendt udelukkende til fritidsbolig for ejerne. Retten skelnede ikke til de forskellige ejeres brug af ejendommen, men så anvendelsen som en helhed. Dette betød, at avancen blev skattepligtig efter stk. 1, da skatteyder ikke havde opfyldt beboelseskravet.

Denne dom sætter derved praksis for, at en ejendom ikke på samme tid kan høre ind under såvel parcelhusreglen som sommerhusreglen. Herudover udelukker dommen, at en ejendom med status som parcelhus kan sælges skattefrit efter sommerhusreglen, hvis den anvendes for 2/3's vedkommende som helårshus, da dette ikke ville være tilstrækkeligt til at opfylde betingelsen om, at ejendommen udelukkende har været anvendt til fritidsformål af samtlige ejere. Dommen må siges at være i god overensstemmelse med praksis.

4.1.2.1 Flexboliger

Folketinget vedtog i foråret 2013 nye regler vedrørende adgang til at anvende helårsbolig til sommerbolig. Ejeren har nu mulighed for at søge om tilladelse fra kommunen til at anvende sin helårsbolig som sommerbolig, uden at der sker ændringer i registrering af ejendommens status. Tilladelsen giver adgang til, at ejerens helårsbolig kan anvendes som fritidsbolig og senere vende tilbage til helårsbolig, uden at ejeren skal søge om kommunens tilladelse igen. Formålet med regelsættet er at få flere mennesker til at købe ejendomme i Udkantsdanmark, da de nu frit kan disponere over ejendommens benyttelse. Som udgangspunkt har helårsboliger bopælspligt, og flexboligreglerne giver mulighed for at anskaffe en ejendom uden bopælspligt, da den er godkendt til fritidsanvendelse.

Rent skatteretligt rejser de nye regler nogle problemstillinger. Det er præciseret i reglerne, at helårsboligen beholder sin status. Højesteretsdommen i SKM2007.209.HR lagde netop vægt på ejendommens status på salgstidspunktet, hvilket vil betyde, at en flexbolig skal beskattes efter EBL § 8, stk. 1. Hvis ejendommen er anvendt til fritidsformål, vil beboelseskravet ikke være opfyldt, og et eventuelt salg vil være skattepligtigt. Det rejser spørgsmålet om, hvorvidt en helårsbolig, der er anvendt som fritidsbolig på grundlag af en flexboligtilladelse, rent skatteretligt skal ses som helårsbolig eller som et sommerhus med de heraf tilknyttede krav til anvendelse for et skattefrit salg⁶⁸.

Der er ikke taget stilling til de skatteretlige aspekter i reglerne. Der ligger os bekendt ingen afgørelser vedrørende flexboliger. Vi vil dog antage, at såfremt en ejendom med status af flexbolig anses for en helårsbolig i skatteretlig forstand, må det være muligt at blive omfattet af sommerhusreglen efter administrativ praksis, hvis den er anskaffet med henblik på og rent faktisk anvendt som fritidsbolig.

4.1.3 Ejerlejligheder uden bopælspligt

En ejendom beregnet til helårsbolig kan være behæftet med bopælspligt, hvilket betyder, at ejeren af boligen er forpligtet til at påse, at boligen er konstant beboet – enten ved selv at bo der eller

⁶⁸ Morgenavisen Jyllandsposten, 07.09.2013, Sektion Erhverv-Penge, Helårshuset kan blive fritidshus, s. 14-15

gennem udlejning⁶⁹. Omvendt findes der også ejendomme uden bopælspligt, som er særligt populære for udenlandskdanskere eller andre, som ikke har behov for en helårsbolig. Dette vil typisk være nyere opførte ejerlejligheder. De anses efter praksis som fritidsboliger, hvis ejeren kan dokumentere, at lejligheden er anskaffet med henblik på fritidsbolig og rent faktisk også benyttes til dette formål⁷⁰. Dette blev bekræftet af Skatterådet i nedenstående bindende svar:

SKM2007.39.SR

Et ældre ægtepar ønsker et bindende svar på, om deres ejerlejlighed kan sælges skattefrit, idet den er erhvervet med henblik på fritidsbolig, og de har anvendt den som fritidsbolig. Ejerlejligheden er uden bopælspligt, og parret har en helårsbolig i en anden kommune. Skatterådet fandt det sandsynliggjort, at lejligheden var anskaffet og anvendt som fritidsbolig, og en eventuel avance ville derfor blive skattefri.

Dette bindende svar er interessant, fordi skatteyder herudover ønsker at vide, hvilke krav der rent faktisk stilles til dokumentation for, at lejligheden er benyttet til sommerhusbeboelse. Der findes ingen lovhjemlede krav, og Skatterådet slår fast, at det er ejerens ansvar at sandsynliggøre, at boligen udelukkende har været anvendt til fritidsbolig. Afgørelsen sker ud fra en helhedsvurdering, hvor skattemyndighederne kigger på forskellige faktorer som benyttelse, udlejning, folkeregisteradresse, rådighed over anden bolig, afstand til anden bolig mv.

SKM2010.115.SR

Skatteyder har anskaffet en nyopført ejerlejlighed i København og er selv bosiddende i Jylland. Lejligheden er anskaffet med henblik på fritidsbolig, idet skatteyder har en stor omgangskreds i København og herudover er glad for storbyferier. Skatteyder ønsker bindende svar på, at hendes ejerlejlighed kan sælges skattefrit efter EBL § 8, stk. 2.

Skatterådet lagde vægt på, at skatteyder havde en hverdag i Jylland, hvor hendes børn var tilmeldt skole og institution. Herudover havde skatteyder fuldtidsarbejde i Jylland. Der forelå beviser på, at skatteyder havde benyttet lejligheden i de oplyste perioder såsom regninger fra elselskaber.

⁶⁹<http://da.wikipedia.org/wiki/Bop%C3%A6lspligt>

⁷⁰ Helle Porsfelt, Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis, s. 480

Skatterådet fandt det derfor sandsynliggjort, at lejligheden var anskaffet og anvendt som fritidsbolig, og en eventuel avance ville dermed være skattefri.

Dette er et eksempel på, at Skatterådet medtager mange forskellige faktorer i deres vurdering af skattefriheden. Skatteyder skal sandsynliggøre, at hun har en helårsbolig andet sted (børn og familie i Jylland), formålet med anskaffelsen (omgangskreds i København), og den faktisk benyttelse (forbrug af el i oplyste perioder). Som i alle andre aspekter af denne lovgivning sker afgørelsen af den konkrete sag altså efter en individuel vurdering.

Det er vigtigt at holde sig for øje, at hvis benyttelsen ændres fra fritidsbolig til helårsbeboelse, falder ejendommen uden for sommerhusreglen, og skattefriheden skal vurderes efter EBL § 8, stk. 1. Dette bliver bl.a. slået fast i nedenstående Højesteretsdom:

SKM2010.166.HR

Skatteyder har erhvervet en ejerlejlighed med henblik på fritidsbolig. Hun ejer lejligheden i 20 år, hvorefter hun sælger den. Skatteyder har alene anvendt lejligheden til fritidsbolig. Skatteyder har lejet lejligheden ud til sin niece i en periode på 18 måneder, og niecen har haft folkeregisteradresse på bopælen. Lejligheden får herefter status som bopælspligtig. Skatteyder mener, at avancen er skattefri henset til, at lejligheden er anskaffet og anvendt som fritidsbolig.

Retten lagde vægt på, at lejligheden ikke udelukkende havde været anvendt til fritidsbolig af skatteyderen i hendes ejertid, da niecen havde haft adresse på stedet i 18 måneder. Herefter var der kommet bopælspligt i lejligheden, og avancen kunne ikke være omfattet af EBL § 8, stk. 2. Skatteyder havde ikke opfyldt beboelseskravet, jf. stk. 1, da hun aldrig havde beboet lejligheden som helårsbolig. Niecen kunne ikke anses for skatteydere husstand, da hun ikke var i nærmeste familie, og avancen blev dermed skattepligtig.

4.1.4 Hotellejligheder anvendt som fritidsboliger

Hotellejligheder er ferieboliger, som er placeret i et feriecenter. De har som udgangspunkt status af helårsbolig⁷¹. Lejlighederne sælges på forskellige vilkår, og ejerne forpligter sig ofte til at stille sin

⁷¹ Den Juridiske Vejledning 2014-2, C.H.2.1.15.2 Sommerhusreglen, s. 4

lejlighed til rådighed for udlejning gennem feriecentret⁷². Det er derfor væsentligt at skelne mellem hotellejligheder med udlejningsforpligtelse og hotellejligheder uden udlejningsforpligtelse.

4.1.4.1 Hotellejlighed med udlejningsforpligtelse

Hvis der er tilknyttet en udlejningsforpligtelse på salgstidspunktet, kan en hotellejlighed ikke sælges skattefrit, selvom den har været anvendt til fritidsformål af ejeren og/eller dennes husstand⁷³. Der ligger en række afgørelser på området, hvor Skatterådet har taget stilling til dette spørgsmål, hvor nedenstående har været med til at angive praksis:

SKM2007.446.SR

Skatteyder har købt en ferielejlighed beliggende på en grund, hvor lokalplanen er forudbestemt til hotel- og restaurationsvirksomhed. Ferielejligheden udlejes derfor som hotellejlighed, og skatteyder har op til 5 ugers brugsret om året. Skatteyder ønsker at vide, om hotellejligheden kan sælges skattefrit efter reglerne i EBL § 8, stk. 2.

Skatterådet lagde vægt på, at hotellejligheden ikke opfyldte betingelsen efter administrativ praksis om, at lejligheden var købt med henblik på og anvendt som fritidsbolig. Skatterådet havde den opfattelse, at hotellejligheden var anskaffet som et investeringsprojekt, og ejernes overnatning i lejligheden kun havde sekundær prioritet. Skatterådet svarede dermed, at et eventuelt salg ville være skattepligtigt.

Der er for nylig afgivet bindende svar i en meget lignende sag, hvor spørger argumenterer for, at der er sket stor udvikling vedrørende begrænsningen i udlejningspligten. Spørgsmålet, om hotellejligheder kan sælges skattefrit, skal derfor tages op på ny.

SKM2014.360.SR

Spørger er i dette tilfælde et feriecenter, som er under etablering. Feriecentret består af en række hotellejligheder, som privatpersoner kan anskaffe og benytte privat. Spørger ønsker et bindende svar på, om hotellejlighederne kan sælges skattefrit efter EBL § 8, stk. 2. Spørger henviser til, at Restaurations- og hotelvirksomhedslovgivningen er ændret i 2010, således at det ikke længere

⁷²<http://www.revisorgruppen.dk/faglig-viden/skat/vis/beskatning-af-ferieboliger/>

⁷³ Den Juridiske Vejledning 2014-2, C.H.2.1.15.2 Sommerhusreglen, s. 4

fremgår af loven, i hvor stort omfang hotellejligheder må anvendes privat. Dette aftales lokalt i de enkelte kommuner. Feriecentret har ingen tidsmæssig begrænsning på antal uger, men køber må maksimalt bruge hotellejligheden i en uge i højsæsonen og en uge i vinter- eller efterårsferie. Dette giver altså køber større råderet over hotellejligheden, og det vil være på helt samme vis som ethvert andet sommerhus, hvor der sker udlejning.

Skatterådet lagde vægt på, at der fortsat var en begrænsning i den private benyttelse, da ejerne alene havde adgang til lejligheden i et omfang, som var foreneligt med lejlighedens anvendelse til hoteldrift. Det gjorde altså ikke en forskel, at lejligheden blev anvendt til privat benyttelse i flere uger om året. Det afgørende for afgørelsen var ikke udlejningsforpligtelsens omfang, men selve det forhold, at der var tale om en hotellejlighed, ikke et sommerhus. Skatterådet fulgte dermed tidligere praksis og anså hotellejligheden for en investering mere end en fritidsbolig, og en eventuel avance ved salg ville derfor være skattepligtig.

4.1.4.2 Hotellejlighed uden udlejningsforpligtelse

Der kan være tilfælde, hvor hotellejligheder bliver omfattet af skattefritagelsen i sommerhusreglen. Dette kan ske, hvis udlejningsforpligtelsen ophører i ejertiden, samtidig med at lejligheden fortsat anvendes til fritidsbolig af ejeren og/eller dennes husstand. Det er i ganske særlige tilfælde, at det bliver relevant. Praksis viser, at lejligheder, som ligger i et område, hvor lokalplanen ændres til ikke længere at være omfattet af hoteldrift men i stedet individuelle rekreative ferieboliger, kan ændre status⁷⁴. Det kan helt konkret betyde, at lejligheden ændrer status til at være ”sommer/fritidsbolig” og udlejningsforpligtelsen registreres som ophørt. Det betyder altså, at nogle ejere kan være heldige at blive omfattet af sommerhusreglen, hvis lokalplanen i lejlighedens område ændres. Nedenstående afgørelse belyser dette:

SKM2011.837.SR

Skatteyder har anskaffet en hotellejlighed med udlejningsforpligtelse i 1997. To år senere skifter lejligheden status, da lokalplanen i området ændres til ikke længere at omfatte hoteldrift. I stedet skal anvendelsen fremover være til individuelle rekreative ferieboliger. Skatteyers lejlighed ændrer status i BBR til ”sommer-/fritidsbolig”. Skatteyder fortsætter sin aftale med udlejningsbureauet, selvom udlejningsforpligtelsen på lejligheden er ophørt. Skatteyder oplyser, at han anvender

⁷⁴ Den Juridiske Vejledning 2014-2, C.H.2.1.15.2, s. 5

lejligheden 120 dage om året som et minimum. Herudover bliver det oplyst, at skatteyder ægtefælle ejer tre øvrige hotellejligheder med udlejningsforpligtelse. Skatteyder ønsker et bindende svar på, om lejligheden kan sælges skattefrit efter sommerhusreglen.

Skatterådet lagde vægt på ændringen i lokalplanen og lejlighedens skift af status som følge deraf. Herudover lagde Skatterådet vægt på, at skatteyder anvendte lejligheden i betydeligt omfang, hvorfor udlejningen måtte være af begrænset omfang. På denne baggrund fandt Skatterådet, at en eventuel avance ville være skattefri efter EBL § 8, stk. 2, idet kravene ansås for opfyldte.

Advokat Tommy V. Christiansen rejser kritik af afgørelsen⁷⁵, da han mener, at det er for nemt for skatteyderen at planlægge sig ud af skattepligt i parcelhusreglen. I ovenstående afgørelse står det klart, at hotellejligheden er anskaffet som en erhvervsmæssig investering og anvendt sådan. Det viser den gentagne udlejning henover årene og det faktum, at ægtefællen ejer tre hotellejligheder, som også udlejes. Som udgangspunkt vil disse fakta medføre skattepligt, jf. tidligere praksis i blandt andet SKM2007.446.BR, men ud fra givne omstændigheder opfylder lejligheden nu betingelserne i EBL § 8, stk. 2. Det er dermed intet til hinder for, at en hotellejlighed, som oprindeligt vil være skattepligtig, kan sælges skattefrit, hvis betingelserne i EBL § 8, stk. 2, er opfyldt på salgstidspunktet. Det kan dog diskuteres, hvor stor en indflydelse skatteyder har haft på ændring af lokalplanen, men han kan have opholdt sig i lejligheden i 120 dage om året af skattemæssige årsager.

Afgørelsen viser også, at det er meget relevant for skatteyder at bede SKAT om et bindende svar inden et salg, selvom sagen ligner tidligere afgørelser. Praksis ændres hele tiden, og helt små forhold kan have betydning for, at en lejlighed pludselig kan sælges skattefrit.

4.1.5 Delkonklusion

Sommerhusreglen gælder for traditionelle sommerhuse, fritidshuse og feriehuse. Der er stillet nogle krav til husets egnethed som sommerhus. Det er forventeligt, at arealet er af en sådan størrelse, at huset kan bruges til sommerbolig, samt at der er indlagt de nødvendige faciliteter som el, vand og varme. Ejendomme med status som helårsbolig er som udgangspunkt ikke omfattet af

⁷⁵ Ugens Kommentar 28.11.2011, Regelvandring i ejendomsbeskatningsloven – skattefrit salg af tidligere hotellejlighed med udlejningsforpligtelse – SKM2011.837.SR

sommerhusreglen. Der foreligger dog en administrativ praksis på området, som giver adgang for helårsboliger til at være omfattet af sommerhusreglen alligevel. Helårsboligen skal være anskaffet med henblik på og anvendt til fritidsbolig af ejeren og/eller dennes husstand. Det er skatteydernes ansvar at sandsynliggøre hensigten med erhvervelsen samt løfte bevisbyrden for anvendelsen.

Ejerlejligheder uden bopælspligt har typisk status af helårsbolig, og de falder dermed ind under administrativ praksis. Hotellejligheder med udlejningsforpligtelse er som udgangspunkt skattepligtige ved salg, da lejligheden er anskaffet som et investeringsprojekt med erhverv for øje og ikke som fritidsbolig. Dette er uagtet, at ejeren har anvendt hotellejligheden til private fritidsformål. Hotellejligheder uden udlejningsforpligtelse sidestilles med sommerhuse og kan sælges skattefrit efter sommerhusreglen.

4.2 Benyttet til private formål

”Benyttet til private formål” svarer til sommerhusreglens beboelseskrav. Begrebet er dog meget lempeligere end beboelseskravet for helårsboliger. Ejendommen skal blot være benyttet som fritidsbolig af ejeren og/eller dennes husstand i hele eller dele af ejerperioden. En fritidsbolig anvendes til ferie- og weekendophold. Det følger af praksis, at faktisk benyttelse af en ejendom kan sandsynliggøres (dokumenteres) eksempelvis ved avisabonnement, el-, gas- og vandforbrug mv.

Man kan også dokumentere privat benyttelse ved betaling af ejendomsværdiskat i en periode. Ejeren skal nemlig ikke betale ejendomsværdiskat af ejendommen, hvis den er selvangivet som erhverv i eksempelvis virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen⁷⁶. Såfremt der selvangives efter disse ordninger, ses det som en tilkendegivelse af, at ejendommen er anvendt 100% erhvervsmæssigt, og der vil derfor ikke kunne have været privat benyttelse⁷⁷.

Normalvis vil situationen være, at en person har en helårsbolig og en sommerbolig, som er beliggende i en vis afstand af helårsboligen. Sommerboligen benyttes til ferie- og weekendophold. Der findes dog også situationer, hvor benyttelsen er mere sporadisk. Det kan eksempelvis være, fordi ejerperioden har været kort, sommerboligen ligger tæt på helårsboligen, eller personen ejer

⁷⁶ Helle Porsfelt, Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis, s. 494

⁷⁷ Sommerhuse kan kun ligge i virksomhedsordningen, hvis de er 100% erhvervsmæssige efter virksomhedsordningens regler herom

flere sommerhuse samtidig⁷⁸. For at fastslå praksis har vi derfor fundet det relevant at se nærmere på følgende forhold:

- Ejerperioden (behandles i afsnit 4.2.1)
- Beliggenhed i forhold til helårsbolig (behandles i afsnit 4.2.2)
- Flere fritidsboliger på samme tid (behandles i afsnit 4.2.3)
- Ejendomme erhvervet ved arv (behandles i afsnit 4.2.4)

4.2.1 Ejerperioden

Der kan opstå tvivl om hvorvidt et sommerhus reelt har været benyttet privat, hvis det er solgt kort tid efter erhvervelsen, eller hvis det har været udlejet i en stor del af tiden, jf. ovenstående. Sælgers salgsbestræbelser kan være afgørende for, om domstolene anderkender, at sommerhuset kan sælges skattefrit. Se nedenstående afgørelser på området.

SKM2009.206.BR

Skatteyder erhverver en ubebygget sommerhusgrund 1,6 kilometer fra hendes parcelhus. Skatteydens ægtefælle og svoger opfører et sommerhus på grunden, som færdigmeldes i juni måned. Ca. to måneder senere i august sættes sommerhuset til salg, og sælges i november med overtagelsesdato i januar året efter. Skatteyder køber i samme periode nabogrunden i sameje med svogeren og dennes familie, hvor der også bliver opført et sommerhus. Skatteyder oplyser, at sommerhuset skal sælges på grund af uoverensstemmelser med svogeren om, hvorvidt sommerhuset skal udlejes.

Det er skatteyder, der bærer bevisbyrden, og i den forbindelse er der fremlagt fakturaer fra el- og vandselskaber samt billeder af skatteydens familie, som viser, at huset bliver benyttet. Herudover er sommerhuset fuldt møbleret med inventar, køkkenredskaber og sengetøj. Skatteyder ønsker, at avancen bliver skattefri efter sommerhusreglen, idet hun hævder, at sommerhuset er benyttet som fritidsbolig i perioden fra juni til august.

⁷⁸ SR-SKAT 2011.290, Udviklingen inden for ejendomsavancebeskatningslovens § 8 – Nogle bliver rige, men bliver alle lige, s. 5

Retten anså ikke bevisbyrden for løftet. Der blev lagt vægt på, at el- og vandforbrug var meget lavt, og at det svarede til, hvad der blev benyttet i byggefasen. De modtagne billeder var udaterede og kunne derfor være taget i perioden efter salget og frem til overtagelsesdatoen. Retten mente, at salgsbestræbelserne kom lige vel hurtigt efter færdiggørelsen, hvis sommerhuset havde været ment til privat brug. Det var usædvanligt, at svogeren skulle have medbestemmelse over salget, når han ikke var medejer af sommerhuset. Dette særligt henset til købet af nabogrunden, som netop var i sameje med svogeren, da det viste, at de godt kunne komme overens. Det faktum, at sommerhuset var fuldt møbleret, tillagde retten ikke nogen betydning, da inventaret fulgte med sommerhuset i salgsaftalen. Retten fandt derfor ikke, at sommerhuset havde været benyttet privat, og avancen blev skattepligtig.

I denne afgørelse vurderede retten, at sommerhuset var opført med videresalg for øje, og dermed kunne det ikke være omfattet af sommerhusreglen. Nedenstående afgørelse har forholdsvis mange ligheder med SKM2009.206.BR, da der også her er tale om et nyopført sommerhus, som sælges kort tid efter færdiggørelsen. Afgørelsen har dog et andet udfald.

SKM2010.60.BR

Skatteyder erhverver en ubebygget sommerhusgrund i marts 2004 og opfører et sommerhus. Byggeriet meldes færdig i juli 2004. Sommerhuset sælges i februar 2005 ca. 7 måneder efter færdiggørelsen. Salget sker på baggrund af en uopfordret henvendelse fra køber og ikke på grund af salgsbestræbelser fra skatteydere side. Sommerhuset har været tilmeldt udlejningsbureau i hele ejerperioden, og der har været ejerspæringer i perioder, hvor skatteyder har ønsket at anvende det privat. Skatteyder har dokumenteret den private anvendelse ved fremvisning af el, vand og varmekonsum. Herudover er der adskillige vidneerklæringer, som bekræfter skatteydere benyttelse af sommerhuset til privat brug.

I første omgang anser SKAT avancen for skattepligtig, da det ikke findes bevist, at sommerhuset opfylder kravene i EBL § 8, stk. 2, for så vidt angår privat benyttelse. Skatteministeriet mener, at sommerhuset er opført med videresalg for øje, idet der er købt en anden sommerhusgrund i området, som bliver benyttet af familien og stadig er i deres eje. Skatteyder anker herefter dommen til Byretten.

Retten var enig med Skatteministeriet i, at de fremviste forbrugsopgørelser ikke kunne anvendes som afgørende bevis for privat benyttelse. Der blev i stedet lagt særlig vægt på en vidneforklaring fra en person fra udlejningsbureauet, hvori han bekræftede, at huset var beboet under et besøg i uge 42. Dette kunne blandt andet ses ved, at der stod sko i entreen og madvarer på køkkenbordet. Retten anså bevisbyrden for løftet, og avancen var skattefri efter EBL § 8, stk. 2.

De væsentligste forskelle på sagerne er ejerperioden (2 måneder og 7 måneder) og måden, hvorpå sommerhuset er solgt. Når skatteyder selv foretager salgsbestræbelser, indikerer det mere erhvervelse med videresalg for øje, end når sommerhuset sælges efter henvendelse fra køber. Retten må derfor have vurderet, at en længere ejerperiode kombineret med måden, hvorpå sommerhuset blev solgt, har været udslagsgivende for et andet udfald. Vi kan herudover konkludere, at selvom der ikke er noget krav om, hvor længe benyttelsen skal vare, skal den i hvert fald foregå i tiden før, man går i gang med at videresælge sommerhuset.

4.2.2 Beliggenhed i forhold til helårsbolig

Sommerhusets beliggenhed i forhold til helårsboligen kan også være en vigtig faktor i domstolenes vurdering. Som nævnt i afsnit 4.2 er det alene et krav, at ejendommen skal være benyttet som fritidsbolig i dele af ejerperioden, og for at vurdere anvendelsen som fritidsbolig kan det være relevant at se på ejendommens fysiske beliggenhed i forhold til helårshuset. Nedenstående domme belyser dette.

SKM2007.276.ØLR

Skatteyder erhverver et sommerhus i juli 1999, som ligger 800 meter (i fugleflugt) fra hans bopæl. Sommerhuset bliver lejet ud i september 1999 og er udlejet frem til salget i 2002. Køber har afgivet vidneforklaring på, at skatteyder i forbindelse med salget har fortalt, at sommerhuset er købt med henblik på nedrivning og herefter opbygning af nyt helårshus. Skatteyder anskaffer i ejerperioden et andet sommerhus, som ligger 165 kilometer fra bopælen og en anden sommerhusgrund, hvor hans nye helårsbolig bliver bygget. Skatteyder præsenterer retten for forbrugsopgørelser i ejertiden samt vidneforklaringer, som understøtter, at der har været privat benyttelse.

Retten mente ikke, at sommerhuset var anvendt privat i ejendomsavancebeskatningslovens forstand. Der blev lagt vægt på den korte afstand til bopælen, og at sommerhuset var udlejet i hele

ejerperioden bortset fra 8-10 uger. Retten tillagde ikke vidneforklaringerne megen vægt, da besøgene var foregået, imens sommerhuset var under renovering, og besøgene derfor var af arbejdsmæssig karakter frem for privat. Avancen blev kendt skattepligtig.

I denne afgørelse var det skatteydere intention med sommerhuset (nedrivning og opføre ny helårsbolig), der afgjorde sagen. Intentionen blev understøttet af beliggenheden og det faktum, at han købte en anden sommerhusgrund med bedre beliggenhed, hvor han opførte helårsbolig.

SKM2011.672.BR

Skatteyder har erhvervet nabogrunden til sin faste bopæl. Ejendommen har status af helårsbolig. Skatteyder driver sin arkitektvirksomhed fra sin faste bopæl, hvor han også udlejer to gæsteboliger og en festsal. Han forklarer, at nabogrunden er købt, for at han og ægtefællen har et sted at gå hen og slappe af. Ejendommen er altså købt med henblik på anvendelse som fritidsbolig. Ca. to måneder efter overtagelsen bliver huset udbudt til udlejning i Danmark og Tyskland. Skatteyder har udtalt til udlejningsbureauet, at han ønsker at udleje i både høj- og lavsæson og at der ikke er nogen ejerspæringer i løbet af året. Skatteyder fremlægger forbrugsregnskab for at bevise, at huset er anvendt privat uden for udlejningen.

Da ejendommen har status af helårsbolig, er den som udgangspunkt omfattet af EBL § 8, stk. 1. Der kan ikke opnås skattefrihed herefter, da beboelseskravet ikke er opfyldt. I spørgsmålet om, hvorvidt ejendommen var omfattet af administrativ praksis⁷⁹, lagde retten vægt på, at skatteyder i forvejen beskæftigede sig med udlejning af ferielejligheder, og at det virkede usandsynligt at anskaffe en naboejendom med henblik på fritidsbenyttelse. Hertil kom også, at skatteyder havde købt ejendommen til en meget god pris og derfor allerede på erhvervelsestidspunktet måtte have påregnet en væsentlig avance ved et senere salg. Retten mente derfor, at han havde holdt ejendommen uden for hans udlejningsvirksomhed for at undgå avancebeskatning, selvom ejendommen reelt var anskaffet med udlejning for øje. Retten fandt, at skatteyder hverken havde løftet sin bevisbyrde for, at ejendommen blev købt med henblik på anvendelse som fritidshus, eller at den herefter faktisk blev anvendt som fritidsbolig. Avancen blev derfor skattepligtig.

⁷⁹ Se afsnit 4.1.2

Det må antages, at det er meget vanskeligt at argumentere for benyttelse til private formål, når sommerhuset geografisk ligger meget tæt på helårsboligen samtidig med, at det bliver anvendt til udlejning i betydeligt omfang.

4.2.3 Flere fritidsboliger på samme tid

Sommerhusreglen er ikke begrænset til personer, der kun ejer ét sommerhus. Det må derfor antages, at skatteyder kan opfylde benyttelseskravet for mere end en fritidsbolig af gangen. Det stiller betydelige krav til dokumentation af påstanden, og det er set i flere sager, at domstolene har påhvilet skatteyderen en skærpet bevisbyrde for, at sommerhuset har været benyttet privat. Det sker særligt, når fritidsboligerne er placeret inden for en geografisk nærhed, eller hvis skatteyder har en vis trafik i køb og salg af sommerhuse⁸⁰.

SKM2010.249.ØLR

Skatteyder erhverver et mindre sommerhus i et område, hvor han allerede ejer et større sommerhus. Begge sommerhuse bliver udlejet i betydeligt omfang i hele ejerperioden. Skatteyder sælger sit oprindelige sommerhus skattefrit. Da han skal sælge det andet, bliver avancen skattepligtig, idet Skattemyndighederne ikke anser huset for anvendt privat.

Retten lagde vægt på, at det oprindelige sommerhus havde været til rådighed og var det, som skatteyder og hans husstand havde anvendt til private formål. Retten fandt det ikke bevist, at det omtvistede sommerhus var benyttet privat, selvom det var bevist ved vidneforklaringer, at skatteyder havde benyttet det én gang i ejerperioden. Retten anså derfor ikke sommerhuset for at være omfattet af parcelhusreglen, da det var erhvervet fortrinsvist med henblik på udlejning, og at det blev udlejet i betydeligt omfang. Avancen var skattepligtig. Sagen blev først prøvet ved Byretten og derefter anket til Østre Landsret, hvor kendelsen blev stadfæstet.

Selvom ovenstående dom ikke medfører skattefrihed for avancen ved salg af fritidsbolig nr. 2, kan det ikke afvises, at skatteyder kan opfylde betingelserne herfor. Det bemærkes dog følgende af skatteankenævnet i dommen:

⁸⁰ Helle Porsfelt, Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis, s. 495

”Det er Skatteankenævnets opfattelse, at det primære formål med parcelhusreglen og sommerhusreglen er at friholde boligen og sommerhuset fra beskatning, så beskatningen ikke forhindrer ejeren i at flytte fra et sted til et andet. Således må udgangspunktet også være, at der sælges en bolig og et sommerhus ad gangen.”

”Det er imidlertid ankenævnets opfattelse, at der skal stilles højere krav til beviset for privat benyttelse af sommerhus nr. 2.”

Dermed udelukker Skatteankenævnet ikke, at der kan opnås skattefrihed for sommerhus nr. 2, men det bliver fastslået, at der stilles højere krav til bevisførelse af privat benyttelse af sommerhus nr. 2. I den konkrete sag blev dette ikke anset for løftet.

SKM2012.567 ØLR

To venner har i en periode over 10 år købt og solgt 10 sommerhuse. Sagen omhandler tre af disse sommerhuse, som har været ejet mellem 7 måneder og 25 måneder og ligger i geografisk nærhed af hinanden. Ud over sommerhusene har skatteyderne også ferieejligheder i Frankrig, som er blevet benyttet under ferier mv. Skatteyderne har haft et mønster i deres handlemåde, hvor de har renoveret sommerhusene og herefter sat dem til salg relativ kort tid efter færdiggørelse.

Henset til skatteyderes trafik af køb og salg af sommerhuse bekendtgjorde retten, at der påhvilede skatteyderne en skærpet bevisbyrde. Skatteyderne dokumenterede den private benyttelse ved fremlæggelse af benzin- og restaurationsregninger fra området samt opgørelser over forbrug af el-, vand og varme. Retten fandt, at bevisbyrden ikke var løftet, da de fremlagte beviser højst sandsynligt stammede fra renoveringen af sommerhusene og ikke fra privat benyttelse. Venner og families vidneforklaringer blev ikke tillagt nogen vægt, og avancerne blev skattepligtige.

Heller ikke i denne dom lykkes det skatteydere at få overbevist domstolene om privat benyttelse af flere samtidige sommerhuse. Kontorchef i Told- og Skattestyrelsen, Carsten Vesterø Jensen, kommenterede i en artikel i TfS 2005, nr. 176, at han ikke var afvisende overfor, at der kunne gives skattefrihed for mere end én fritidsejendom. Det må derfor antages, at det er nemmere at sandsynliggøre privat benyttelse af flere samtidige sommerhuse, når boligerne ligger geografisk langt fra hinanden.

4.2.4 Ejendomme erhvervet ved arv

Arvinger, der arver en ejendom og efterfølgende anvender ejendommen til fritidsbolig, succederer ikke i afdødes anvendelse af ejendommen⁸¹. Arvingerne skal selv opfylde betingelserne for at kunne sælge en ejendom skattefrit, jf. EBL § 8, stk. 1, stk. 2, eller efter administrativ praksis. Dette kan begrundes med, at arvingerne som udgangspunkt ikke har erhvervet ejendommen med fritidsformål, da arven automatisk gør dem til ejere.

SKM2003.152.ØLR

Skatteyder arver sammen med sine to søskende et sommerhus efter deres far. De ejer det med 1/3-del hver. Sommerhuset blev sat til salg umiddelbart i forbindelse med arveudlægget og solgt kort tid efter. Skatteydere søster har opholdt sig i sommerhuset i ejerperioden. Skatteyder mener, at betingelserne for skattefrihed, jf. EBL § 8, stk. 2, er opfyldt.

Retten lagde vægt på, at salgsbestræbelserne var sket allerede i forbindelse med arveudlægget, og at sommerhuset var solgt så hurtigt, at købsaftalen var indgået med dødsboet. Retten anså ikke betingelsen for privat benyttelse for opfyldt, da skatteydere ophold på ejendommen var af begrænset omfang og i øvrigt var for at besøge søsteren eller i forbindelse med salget. Avancen blev dermed kendt skattepligtig.

I denne dom har den korte ejerperiode og det begrænsede ophold på ejendommen ikke været tilstrækkeligt til at opfylde beboelseskravet. Det er derfor vigtigt, at skatteyder holder sig for øje, at et sommerhus erhvervet ved arv skal anvendes som fritidsbolig forinden et eventuelt salg, hvis avancen skal være omfattet af skattefrihed.

SKM2014.3.SR

Skatteyder ønsker et bindende svar vedrørende skattefrihed ved salg af en helårsbolig, som skatteyder ejer 1/9-del af. Den resterende del ejes af skatteydere familie, og onklen ønsker nu at overtage skatteydere andel. Ejendommen har været i familien siden 1927 og overgår ved arv til skatteydere forældre i 1992. Den har siden 1992 været anvendt til fritidsbolig for hele familien. Skatteyder arver sin andel af ejendommen i 2007 og har sammen med sine søskende været

⁸¹ Den Juridiske Vejledning 2014-2, C.H.2.1.15.2, s. 4

drivkraften bag, at ejendommen blev samlingssted for familien i sommerperioden. Ejendommen vil også fremover blive anvendt til fritidsbolig af skatteydere onkel.

Skatterådet lagde vægt på, ejendommen i en årrække havde været anvendt som fritidsbolig for familien. De seneste 6 år havde skatteyder været ejer af en andel af ejendommen, men også tidligere havde skatteyder og resten af familien anvendt ejendommen udelukkende som fritidsbolig. Skatterådet anså den skærpede bevisbyrde, for at formålet med erhvervelsen havde været private fritidsformål som løftet. Skatteydere andel af ejendommen opfyldte derfor begge betingelser for at være omfattet af administrativ praksis og kunne sælges skattefrit.

Hvis arvingerne ønsker skattefrihed efter EBL 8, stk. 2, kan en lang ejertid i familien, hvor ejendommen udelukkende har været anvendt til fritidsbolig, således være med til at løfte den skærpede bevisbyrde. Den afdødes anvendelse af ejendommen kan også være med til at løfte den skærpede bevisbyrde, da ejendommen har været benyttet gennem en længere periode som fritidsbolig af hele familien.

4.2.5 Delkonklusion

Beboelseskravet er lempeligere, når der er tale om fritidsbolig. Alligevel har der været flere afgørelser, som vedrører den private anvendelse af fritidsboliger.

Praksis har vist, at det kan være vanskeligt at sandsynliggøre privat benyttelse, når sommerhuset har været ejet i en kortere periode, hvor adgangen til privat benyttelse har været begrænset på grund af udlejning. Herudover har praksis vist, at sommerhusets beliggenhed i forhold til helårsbolig også kan have betydning for vurderingen af skattefrihed.

Det står ikke anført i loven, at det kun er muligt at have én fritidsbolig. I tilfælde, hvor skatteyder ejer flere sommerhuse samtidig, indgår sommerhusenes geografiske placering i forhold til hinanden, når det skal vurderes, om sommerhusene kan være benyttet privat. Skatteydere øvrige adfærd på markedet i forhold til, om der bliver købt og solgt mange sommerhuse, kan også have betydning.

Hvis skatteyder arver en fritidsbolig, skal skatteyder selv opfylde betingelser for skattefrihed i ejendomsavancebeskatningsloven. Et arvet sommerhus vil ikke være erhvervet med henblik på fritidsbolig, og der vil derfor ofte påhvile arvingerne en skærpet bevisbyrde for privat benyttelse.

5. EBL § 8, stk. 3

Som tidligere skrevet lyder lovteksten i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 3 som følgende:

”Reglerne i stk. 1 gælder også ved afståelse af en anpart af en fast ejendom med flere beboelseslejligheder, såfremt anparten er forbundet med brugsret til en beboelseslejlighed i ejendommen, og lejligheden har tjent til bolig for ejeren af anparten eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet anparten, og hvor betingelserne for at kunne afstå anparten skattefrit efter nærværende stykke har været opfyldt.”

Dermed anvendes disse regler kun på ejendomme, der er indrettet med mere end to beboelseslejligheder. Hvis der er færre end tre lejligheder i ejendommen, bliver den i stedet omfattet af EBL § 8, stk. 1. Derudover skal ejendommen ejes på anpartsbasis samtidig med, at der skal være knyttet en brugsret til en bestemt lejlighed i ejendommen. Desuden gælder det, at ejendommen skal have tjent som bolig for ejeren eller dennes husstand i hele eller en del af ejertiden, ligesom at tidligere beskrevne arealkrav også er gældende for anpartslejligheder, jf. EBL § 8, stk. 1.

I forhold til arealkravene i EBL § 8, stk. 1, gælder skattefritagelsen kun, hvis den del af ejendommens grundareal, der hører til anpartslejligheden, er under 1.400 m², og en udstykning til selvstændig bebyggelse ikke er mulig.⁸²

Det er i den juridiske vejledning ikke nærmere anført hvorledes det afgrænses, hvilken del af ejendommens grundareal der hører til anpartslejligheden. Vi antager, at det er det anførte grundareal, der er angivet i samejekontrakten, der skal danne grundlag for, om arealkravene er overholdt eller ej.

En anpartslejlighed er, jf. den juridiske vejledning afsnit C.H.2.1.15.4, defineret som følgende:

”...ejeren har en tinglyst ret til en brøkdæl af den samlede beboelsesejendom og en eksklusiv brugsret til en bestemt lejlighed i ejendommen. Reelt er der tale om et sameje, hvor den enkelte ejers ejerandel er en samejeanpart.”

⁸² Den juridiske vejledning 2014-2, C.H.2.1.15.4

En anpartslejlighed er ikke en selvstændig fast ejendom og har derfor heller ikke et selvstændigt matrikelnummer. Som det fremgår af ovenstående definition er det derimod en betegnelse for et sameje eller en ejerandel af én selvstændig fast ejendom, hvor der til anparten er knyttet en eksklusiv brugsret til én bestemt beboelseslejlighed.

Ud fra ovenstående kan der opstå forskellige problemstillinger i forhold til, om avancen ved salg af en anpart kan omfattes af EBL § 8, stk. 3, og dermed er skattefri. Vi har opdelt problemstillingerne i følgende underafsnit, hvor disse vil blive behandlet:

- Brugsret (behandles i afsnit 5.1)
- Anparter i ejendom ejet gennem I/S (behandles i afsnit 5.2)

5.1 Brugsret

For at blive omfattet af EBL § 8, stk. 3, er det et krav, at der til anparten er knyttet en brugsret til en bestemt lejlighed i ejendommen. Nedenstående dom omhandler netop den problemstilling, der kan opstå i forbindelse med spørgsmålet om, hvorvidt der er tilknyttet brugsret eller ej.

SKM2009.470.ØLR

Denne sag handler om en ejendom med tre selvstændige lejligheder, hvoraf skatteyderen ejer en anpart heri og i ejertiden har boet i to af de tre lejligheder. Af andelsboligforeningens vedtægter fremgår det, at der til andelen ikke er tilknyttet nogen bestemt del af foreningens ejendom, og at der ikke er blevet udstedt andelsbevis. Dermed har anpartshaverne beboet forskellige lejligheder i ejendommen og har derfor ikke reelt haft brugsret til en bestemt lejlighed. Skatteyderen ønsker at sælge sin andel skattefrit efter EBL § 8, stk. 3.

Byretten lagde vægt på, at der ikke var tilknyttet brugsret til en bestemt beboelseslejlighed i ejendommen til andelen. Dermed var kravet i EBL § 8, stk. 3, om brugsret ikke opfyldt, og Byretten vurderede dermed, at der ikke kunne ske skattefrit salg efter EBL § 8, stk. 3. Dommen blev anket til Østre Landsret, og med henvisning til de samme grunde, som Byretten havde anført, stadfæstede Østre Landsret dommen.

Ud fra ovenstående afgørelse kan det dermed konstateres, at der formalistisk og på et retligt grundlag skal være en brugsret til en bestemt lejlighed. Det er ikke nok, at man efterfølgende forsøger at godtgøre, at dette har været tilfældet. For skatteyder er det derfor afgørende, at formalia er opfyldt, da domspraksis ikke umiddelbart giver mulighed for at se bort fra dette, hvilket bør øge skatteydernes opmærksomhed og forsigtighed.

5.2 Anparter i ejendom ejet gennem I/S

Anpartsbegrebet i anpartsreglen omfatter én selvstændig fast ejendom med flere ejere, hvor hver enkelt ejer har skøde på en fast andel. Desuden skal der til en anpart være tilknyttet en eksklusiv brugsret til en lejlighed beliggende i ejendommen, hvilket er behandlet i forgående afsnit. For at opfylde kravene i EBL § 8, stk. 3, skal hver enkelt ejer altså have et skøde på en fast andel, og dermed opstår der en problemstilling i forhold til, hvis andelen ejes gennem eksempelvis et interessentskab.

I nedenstående afgørelse er netop denne problemstilling blevet behandlet.

SKM2002.419.LSR

Sagen handler om en andelslejlighed, som bliver drevet af fire personer i fællesskab, og som hæfter solidarisk for gælden i ejendommen. Interessentskabet er opdelt i fire andele, jf. interessentskabskontrakten på henholdsvis 26, 29, 29 og 33 %. Til de enkelte andele er der tilknyttet en eksklusiv brugsret til én lejlighed, mens der samtidig er fælles brugsret til øvrige faciliteter og udendørsarealer. Ved et salg af en andel følger den til andelen tilknyttede brugsret. Det fremgår endvidere af interessentskabskontrakten, at interessenterne enstemmigt skal godkende en eventuel ny køber. Skatteyder sælger sin andelslejlighed og mener i den forbindelse, at salget er omfattet af EBL § 8, stk. 3.

Retten lagde i sin afgørelse vægt på forarbejderne til dagældende lov om særlig indkomstskat, hvorfra ejendomsavancebeskatningslovens § 8 er videreført. Heri fremgår det, at det er en betingelse, at anpartshaveren har et skøde på en vis del af den samlede ejendom. Eftersom skatteyderen ikke havde fri overdragelsesret til andelen, og det var den juridiske person, interessentskabet, der havde skøde på ejendommen, mente retten derfor ikke, at skatteyderen var omfattet af EBL § 8, stk. 3, og skatteyder kunne dermed ikke sælge sin andel skattefrit.

Ovenstående afgørelse blev indbragt for Vestre Landsret og efter nærmere overvejelser indgik Skatteministeriet et forlig om, hvorvidt ovenstående avance ved salg af ejerandel i boliginteressentskab var omfattet af EBL § 8, stk. 3⁸³. Skatteministeriet anerkendte, at anparter i interessentskaber også var omfattet af EBL § 8, stk. 3, da man ønskede at sidestille anparter i interessentskaber med andre ejerformer, og avancen ved salg af anparten blev dermed skattefri. Det gælder dog stadig, at disse skal opfylde kravet om, at der til anparten skal være knyttet en brugsret til en beboelseslejlighed i ejendommen.

Forliget blev afgivet som en generel redegørelse for, hvordan den skattemæssige behandling af andelsboligforeninger og boliginteressentskaber var i forhold til ejer- og andelsboliger. Anpartsbegrebet i anpartsreglen omfatter dermed også tilfælde, hvor et boliginteressentskab eller et andet "ikke-selvstændigt skattesubjekt" står som skødehaver, og hvor de reelle ejere, der hæfter personligt for gæld i ejendommen, ikke står som skødehavere.⁸⁴

5.3 Delkonklusion

Såfremt skatteyder vælger at sælge sin anpart, er det afgørende, at der er knyttet en brugsret til en bestemt lejlighed i ejendommen for at opnå skattefrihed efter EBL § 8, stk. 3. Dette skal kunne dokumenteres eksempelvis i andelsforeningens vedtægter for at kunne gøres gældende. Det er altså ikke nok, at man efterfølgende forsøger at redegøre herfor.

Efter en afgørelse i 2002 kom der en praksisændring, således at EBL § 8, stk. 3, nu også omfatter anparter i en ejendom ejet gennem f.eks. et interessentskab. Dermed blev anparter i interessentskaber og andre ikke-selvstændige skattesubjekter sidestillet med andre ejerformer.

⁸³ SKM.2003.212.VLR

⁸⁴ Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, side 440

6. EBL § 8, stk. 4

EBL § 8, stk. 4, er formuleret således:

”Fortjeneste eller tab ved afståelse, herunder ved udlodning af likvidationsprovenu i det kalenderår, hvori selskabet m.v. endeligt opløses, af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, der er forbundet med brugsret til en beboelseslejlighed i en ejendom med flere beboelseslejligheder, medregnes ikke ved opgørelsen af skattepligtig indkomst efter aktieavancebeskatningsloven, hvis lejligheden har tjent til bolig for ejeren af værdipapiret eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet værdipapiret, og hvor betingelserne for at kunne afstå værdipapiret skattefrit efter nærværende stykke har været opfyldt. Stk. 1, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse, såfremt der hører et bestemt grundareal til lejligheden.”

Stk. 4 er ligesom stk. 2 og 3 også en viderebygning af parcelhusreglen og bliver kaldt værdipapirsreglen. Stk. 4 omhandler boliger, hvor der er en indirekte ejendomsret i form af en aktie, en anpart eller et andelsbevis. Det er således en undtagelsesregel til aktieavancebeskatningsloven (ABL), og den står beskrevet i ABL § 15.

Værdipapirsreglen finder kun anvendelse på ejendomme med mere end to beboelseslejligheder i lighed med anpartsreglen⁸⁵, beboelseskravet skal være opfyldt for ejeren eller dennes husstand i henhold til EBL § 8 stk. 1⁸⁶, og et eventuelt grundareal, der hører til beboelseslejligheden, skal være mindre end 1.400 m²⁸⁷. Herudover forudsætter stk. 4, at ejendommen ejes af en selvstændig skatteretlig enhed omfattet af selskabsskattelovens § 1, og at værdipapiret er omfattet af ABL ved afståelse. Det kan være et aktie- eller anpartsselskab eller en andelsboligforening. Endelig er det en betingelse, at ejendomsretten til værdipapiret er forbundet med en brugsret til en beboelseslejlighed, der er direkte ejet af en forening mv.

⁸⁵ Se afsnit 5.

⁸⁶ Se afsnit 3.2

⁸⁷ Der er foretaget samme antagelse omkring grundareal som under anpartsreglen, afsnit 5

Den Juridiske Vejledning definerer de vedkommende boliger således:

”Et boligaktieselskab er et aktieselskab, hvor der er knyttet en brugsret til en beboelseslejlighed i selskabets ejendom til aktien. Tilsvarende er et boliganpartsselskab et anpartsselskab, hvor der er knyttet en brugsret til en beboelseslejlighed i selskabets ejendom til anparten.

Andelsboligforeninger er kendetegnet ved, at der er knyttet en brugsret til en beboelseslejlighed i foreningens ejendom til andelsbeviset.”

Stk. 4 omfatter ikke værdipapirer, hvor brugsretten udelukkende gælder et grundareal, og et sådant salg vil som udgangspunkt være skattepligtigt. Vi vil i nedenstående gennemgå praksis på området, og vi finder det relevant at opdele afsnittet i følgende underafsnit:

- Brugsret til beboelseslejlighed (behandles i afsnit 6.1)
- Brugsret til grundareal (behandles i afsnit 6.2)
- Likvidationsprovenu (behandles i afsnit 6.3)

6.1 Brugsret til beboelseslejlighed

I lovtæksten står anført, at brugsretten skal være forbundet med en beboelseslejlighed i en ejendom med flere beboelseslejligheder. En sag fra landskatteretten i 1998 satte praksis for definitionen af en ejendom med flere beboelseslejligheder.

TfS1998.820 LSR

En andelsboligforening havde udstykket beboelsesejendommen i 98 ejerlejligheder. Andelsbeviserne var forbundet med brugsret til en bestemt ejerlejlighed i henhold til vedtægterne, ligesom andelsboligforeningen var registreret som selvstændigt skattesubjekt, jf. SEL § 1. Landskatteretten fandt, at andelsboligforeningen ikke ejede en ejendom med mere end to beboelseslejligheder, men at den derimod ejede flere selvstændige enfamiliesejendomme, da disse var udstykket som ejerlejligheder. Kravene i EBL § 8, stk. 4, var derfor ikke opfyldt, og andelsbeviserne kunne ikke blive omfattet af bestemmelsen. Andelsbeviset kunne heller ikke være omfattet af EBL § 8, stk. 1, da andelshaverne ikke havde direkte ejendomsret til lejlighederne,

ligesom de ikke heller ikke ejede en andpart af ejendommen og derved kunne omfattes af EBL § 8, stk. 3. Avancen blev derfor skattepligtig efter ABL.

Praksis blev ændret med SKM2005.372.TSS, hvor SKAT meddelte, at loven nu skulle fortolkes således, at anvendelse af EBL § 8 stk. 4, kan ske i de tilfælde, hvor en andelsboligforening ejer en beboelsesejendom med lejligheder, der er udstykket til ejerlejligheder. Der blev ændret i forståelsen af loven, hvilket blev formuleret således:

”Det tillægges i denne forbindelse ikke betydning, hvilken tingsretlig status den pågældende ejendom eller beboelseslejlighed har, blot den pågældende forening ejer flere lejligheder, der lejes ud til beboelse.”

I første omgang omfattede den nye praksis afståelser foretaget efter 16. marts 2004, men det blev ændret til at gælde afståelser foretaget efter 1. januar 2002. Dommen fra 1998 var forældet, og det var ikke muligt at genoptage den.

6.2 Brugsret til grundareal

Det står specifikt anført i den Juridiske Vejledning, at brugsretter til grundarealer er en undtagelse til skattefritagelsen i EBL § 8, stk. 4. Denne praksis er sat allerede i TfS1984.360.LSR, som omhandlede en brugsret til et havelod. Skatteyder havde opført et sommerhus på havelodet, men da værdipapiret knyttede sig til grundarealet og ikke til beboelse, blev avancen kendt skattepligtig.

Kolonihaver har været meget populære de senere år. De er typisk anskaffet med køb af et andelsbevis, der giver brugsret til et havelod, og netop dette har givet anledning til en kontroversiel dom i nyere tid.

SKM2013.198.BR

Skatteyder har været ejer af et kolonihavehus på lejet grund i en haveforening gennem en længere årrække. Grundarealet udgør 875 m², og på grunden ligger et kolonihavehus på 24 m² opført i 1960 og et udhus på 18 m² opført samme år. Som medlem af haveforeningen lejer skatteyder en parcel for et tidsrum på højst 30 år. Han har betalt indskud til haveforeningen og har modtaget et andelsbevis. Skatteyderen og dennes bror har benyttet huset i ferier og weekender til private formål.

Kommunen er i gang med at ændre status for kolonihaveområdet til helårsbeboelse, og derfor påtænker skatteyder at sælge kolonihaven, da han ikke har brug for to helårsboliger.

Sagen er først indbragt for Landsskatteretten⁸⁸, da skatteyder ønskede et bindende svar. Landskatteretten udtalte, at selve kolonihavehuset var stationært, havde en fast tilknytning til grunden og var selvstændig matrikuleret. Salget af kolonihavehuset ville derfor være omfattet af EBL § 1. Det var samtidig oplyst, at skatteyder og dennes bror havde anvendt huset i ferier og weekender til private formål, og en eventuel avance ville derfor være skattefri efter EBL § 8, stk. 2.

Vedrørende selve grunden fandt landskatteretten, at der var tale om salg af et andelsbevis med brugsret til et grundareal, og at det derfor var skattepligtigt, jf. praksis fra TfS1984.360.LSR. Skatteyder ankede dommer til Byretten, som stadfæstede Landsskatterettens dom. Byretten udtalte følgende om grundarealet:

”Det forhold, at man muligt i de allerfleste tilfælde af salg af kolonihavehus sælger brugsretten til havelodden sammen med den bygning, som man ejer, og som er beliggende på havelodden, findes ikke at indebære, at overdragelsen af andelen og brugsretten til havelodden derved bliver en så integreret og uadskillelig del af den samlede overdragelse, at det kan føre til, at salget af andelen er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2.”

Advokat Tommy V. Christiansen mener ikke, at retsstillingen vedrørende grunden fremtræder helt klart⁸⁹. Der sondres mellem, om andelsbeviset er forbundet med en brugsret til grunden, eller om brugsretten er baseret på et lejeforhold til grunden. Hvis førstnævnte er tilfældet, er en avance ved afståelse skattepligtig efter ABL, men er sidstnævnte tilfældet vil avancen være skattefri. Praksis for boliger på lejet grund blev sat i LSRM 1979, 149 LSR, som omhandler et sommerhus opført på lejet grund. Huset blev solgt sammen med lejekontrakten og Landsskatteretten fandt dengang, at fortjenesten var skattefri.

I SKM2013.198.BR var der flere faktorer, der pegede på, at kolonihavehuset lå på lejet grund. Følgende kan opsummeres ud fra sagens oplysninger:

⁸⁸ SKM2011.750.LSR

⁸⁹ Tommy V. Christiansen, Avance ved afståelse af kolonihavehus – SKM2011.750.LSR, Ugens Kommentar 16.11.2011

- Skatteyder havde - som medlem af haveforeningen - lejet en nærmere angiven parcel for et tidsrum på højst 30 år
- Landskatteretten lagde til grund, at kolonihavehuset lå på en lejet grund tilhørende haveforeningen
- Andelsbeviset hjemlede ikke udtrykkeligt en brugsret til en nærmere angivet parcel for indehaveren.

Landskatteretten besluttede ved flertal, at konstruktionen kunne kvalificeres som afståelse af et andelsbevis med brugsret til et grundareal, og mente ikke, at ovenstående forhold kunne føre til en anden vurdering. Afgørelsen er derfor særdeles kontroversiel, og skatteyder bliver altså beskattet af jorden men ikke af bygningen. Sagen er anket til Østre Landsret, og afgørelsen kan få betydning for alle de mange skatteydere, der ejer en kolonihave med andelsbevis.

6.3 Likvidationsprovenu

Skattefritagelsen i EBL § 8, stk. 4, gælder også likvidationsprovenu, som udloddes til aktionærer eller andelshavere i det år, hvor selskabet o.l. opløses. Et likvidationsprovenu vil opstå, hvis andelene ikke løbende bliver handlet til markedsværdier men til kostpris. En eventuel avance vil blive udbetalt ved likvidation af den juridiske enhed efter salget af ejendommen.

Hvis der udloddes likvidationsprovenu i andre år end det år, hvor selskabet opløses, skal udbyttet beskattes efter reglerne om aktieudbytte i ligningslovens § 16 A.

Praksis for området er gennemgået i nedenstående udvalgte domme:

SKM2006.334.SR

En andelsboligforening ønsker at sælge foreningens ejendom til et nystiftet anpartsselskab, som herefter skal udstykke ejendommen og sælge de enkelte ejerlejligheder til de oprindelige andelshavere. Efter salget af ejendommen skal foreningen opløses, og likvidationsprovenuet udloddes til andelshaverne. Der bliver søgt om et bindende svar på de skattemæssige konsekvenser.

Skatterådet fandt, at likvidationsprovenuet ville være skattefrit for de andelshavere, som opfyldte beboelseskravet, jf. § 8, stk. 4. I dette konkrete tilfælde var der en andelshaver, som udlejede lejligheden til sit barn, og den pågældende andelshaver blev skattepligtig af likvidationsprovenuet. Skatterådet fastslog, at det var en forudsætning for skattefrihed, at provenuet blev udbetalt i samme år, som andelsforeningen blev opløst.

SKM2013.650.SR

En andelsboligforening ønsker at udstykke en del af andelsboligforeningens ejendom og herefter sælge de udstykkede ejendomme som ejerboliger. Andelsboligforeningen vil således overdrage enkelte ejendomme, der udstykkes, men vil fortsat være en forening med et færre antal medlemmer. Medlemmerne er fortsat andelshavere og de, der ønsker at blive ejer af egen bolig, vil overtage de udstykkede ejerboliger. Der ønskes et bindende svar vedrørende de skattemæssige konsekvenser af at omdanne lejlighederne i andelsboligforeningen til ejerboliger og sælge (nogle) af disse til de andelshavere, der bebor dem.

Skatterådet bekræftede, at andelsboligforeningen ikke vil være skattepligtig ved salg af de enkelte boliger. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der ikke vil ske beskatning hos andelshaveren af udlodninger fra andelsboligforeningen efter gennemførelse af salget. Reglerne om likvidation finder ikke anvendelse, når der alene er tale om salg af enkelte boliger og ikke ophør af andelsboligforeningen. Andelshaverne ville i så fald skulle beskattes af aktieudbytte, jf. ligningslovens § 16A.

SKM2013.221.SR

Denne sag omhandler en andelsboligforening, der består af selvstændige huse beliggende på hver sin selvstændige grund. Alle husene bebos af andelshavere, og de ønsker nu at få udlagt husene som ejerboliger til det medlem af andelsboligforeningen, der bebor huset. Andelshaverne ønsker et bindende svar på, om ejendommene kan udloddes skattefrit til en værdi svarende til andelshaverens andelsbevis.

Skatterådet fandt, at en andelshavers overtagelse af egen bolig, ikke kunne ske mod indløsning af andelsbeviset men kun mod overtagelse til handelsprisen. En likvidationsudlodning ved endelig opløsning af foreningen herefter ville være skattefri, såfremt den skete i året for opløsningen.

6.4 Delkonklusion

Aktier, der er knyttet til brugsret af en beboelseslejlighed, er skattefrie, hvorimod dette ikke er tilfældet for aktier tilknyttet en brugsret til et grundareal. Aktier med en brugsret til et grundareal vil typisk være en kolonihaveforening. Man kan derfor have en situation, hvor et kolonihavehus er skattefrit efter EBL § 8, stk. 1 eller 2, og selve avancen ved afståelse af grunden bliver skattepligtig. Det er afgørende for skattefritagelsen, om der er tale om et lejeforhold af grunden eller en brugsret, da grunde, der er tilknyttet et lejeforhold, kan afstås skattefrit.

For at opnå skattefrihed ved udlodning af likvidationsprovenu er det afgørende, at den juridiske enhed opløses helt, og at udlodningen udbetales i samme år, som dette sker. Såfremt dette ikke sker, vil udlodningen blive beskattet som aktieudbytte efter ligningslovens § 16A.

7. EBL § 9

Som udgangspunkt vil ejendomme, der anvendes til både privat og erhverv, ikke være omfattet EBL § 8. Disse vil i stedet blive omfattet af EBL § 9, også kaldet ”stuehusreglen”. Som tidligere skrevet, lyder lovteksten i EBL § 9, stk. 1, som følgende:

”Ved afståelse af ejendomme, der på afståelsestidspunktet helt eller delvis benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1, ved afståelse af skovbrugsejendomme, jf. vurderingslovens § 33, stk. 7, 1. og 2. pkt., og ved afståelse af ejendomme, der indeholder én eller to selvstændige lejligheder, hvor ejendommen både tjener eller har tjent til bolig for ejeren og i væsentligt omfang benyttes erhvervsmæssigt, jf. vurderingslovens § 33, stk. 5, skal den del af fortjenesten, som vedrører stuehuset med tilhørende grund og have eller ejerboligen, ikke medregnes. Anvendelse af reglen i 1. pkt. er betinget af, at ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har været omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1, 5 eller 7, 1. og 2. pkt., § 8, stk. 1, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse.”

Stuehuse til ejendomme, der på afståelsestidspunktet benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage efter vurderingslovens § 33, stk. 1, er dermed omfattet af reglerne i EBL § 9, stk. 1. Efter vurderingslovens § 33, stk. 1, skal SKAT i forbindelse med vurderingen bl.a. tage stilling til, om en ejendom helt eller delvist må anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, eller til hvilken benyttelse ejendommen i øvrigt henføres. Da der specifikt henvises til vurderingsloven, må det formodes, at det er den vurderingsmæssige status, der er afgørende for, om der er tale om en af ovenstående ejendomstyper. Hvorvidt det er den vurderingsmæssige status eller den faktiske anvendelse, der er afgørende for, hvordan en ejendomsavance eventuelt skal beskattes, vil blive behandlet i afsnit 9.3.

Til ovenstående skal det nævnes, at det kun er den del af ejendommens bygninger eller dele af bygningerne, der indeholder en beboelse for ejendommens ejer, der er omfattet af stuehusbegrebet, og dermed kan sælges, uden at avancen er skattepligtig. Til stuehuset henføres bygninger eller dele af bygninger, som eksempelvis en selvstændig lejlighed, der anvendes til eller er bestemt til

beboelse for ejer. En selvstændig lejlighed forudsætter eget køkken og tilhørende toiletforhold⁹⁰.

Langt de fleste landbrugsejendomme har et areal, der overstiger 1.400 m², som er grænsen for skattefrihed ved almindelige en- og tofamiliehuse. Med EBL § 9 vil det altså være muligt at opnå delvis skattefrihed ved salg af den samlede ejendom på trods af, at det samlede areal overstiger de 1.400 m².

Hvis der findes flere boliger på en landbrugsejendom, og der er flere ejere, foretages der stuehusfordeling for hver bolig, der bebos af en af ejerne.

I tilfælde hvor ingen ejer bebor en landbrugsejendoms bolig, foretages der stuehusfordeling for den bolig, der naturligt anses for bestemt til beboelse for ejer - også selv om den pågældende bolig er udlejet⁹¹.

Desuden er ejerboliger i ejendomme, der benyttes til skovbrug efter vurderingslovens § 33, stk. 7, på afståelsestidspunktet, omfattet af de særlige regler om skattefritagelse i ejendomsavancebeskatningsloven.

Endelig er ejerboliger i ejendomme, der indeholder 1 eller 2 selvstændige lejligheder, hvor ejendommen både tjener eller har tjent til bolig for ejeren og i væsentligt omfang benyttes erhvervsmæssigt efter vurderingslovens § 33, stk. 5, også omfattet af de særlige regler om skattefritagelse.

Den del af en ejendom, der bliver anvendt til bolig, vil være sidestillet med udelukkende privatbenyttede ejendomme, således at en eventuel afståelse vil være skattefri. For at opnå denne skattefrihed er det desuden en betingelse for denne type ejendomme også at opfylde samme krav som ejendomme omfattet af EBL § 8. Disse krav behøver dog kun at være opfyldt for boligdelen, da det kun er denne del, der kan afstås skattefrit.

Normalt vil det for skatteyder være mest attraktivt at være omfattet af EBL § 8 fremfor EBL § 9, da ejendomme omfattet af EBL § 8 vil være fuldt ud skattefrie ved afståelser med avance, mens

⁹⁰ Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit H.A

⁹¹ Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit C.H.2.1.16

afståelser efter EBL § 9 kun vil være skattefrie på den del af ejendommen, der anvendes til beboelse. Omvendt kan skatteyder også være mest interesseret i, at afståelsen bliver omfattet af EBL § 9, hvis der bliver et skattemæssigt tab. Dette tab vil gå fortabt, hvis afståelsen bliver omfattet af EBL § 8, mens man kan fremføre den del af tabet, der vedrører erhvervsdelen i øvrige skattepligtige avancer, hvis afståelsen bliver omfattet af EBL § 9.

I forbindelse med EBL § 9 kan der opstå forskellige problemstillinger. Disse problemstillinger er behandlet i følgende afsnit:

- Ejendommens vurdering kontra faktisk anvendelse (behandles i afsnit 7.1)
- Væsentligt erhverv (behandles i afsnit 7.2)
- Stuehusværdi (behandles i afsnit 7.3)
- Landbrugsmæssig benyttelse (behandles i afsnit 7.4)

7.1 Ejendommens vurdering kontra faktisk anvendelse

Som det fremgår af lovteksten til EBL § 9, stk. 1, er det som udgangspunkt vurderingen af en ejendom, der styrer, om den kan omfattes af EBL § 9, da der i lovteksten specifikt henvises til vurderingsloven. Dog kan der opstå en problemstilling ved salg af ejendomme, hvor den faktiske anvendelse af ejendommen ikke stemmer overens med den vurderingsmæssige status. Denne problemstilling er behandlet i følgende praksis på området.

SKM2003.11.DEP

Denne kommentar fra Skatteministeriet omhandler en tidligere kendelse fra Landsskatteretten af 18. april 2000, 671-1847-284. Der var her tale om en ejendom, der bestod af et stuehus og en stald, driftsbygninger mv. Der var tidligere drevet landbrug fra ejendommen. Skatteyderen frasolgte imidlertid hovedparten af landbrugsjorden. Ejendommen tjente herefter alene som bolig for skatteyderen og dennes familie, og der blev ikke længere drevet landbrug fra ejendommen. Skatteyder ønskede at sælge ejendommen, og på afståelsestidspunktet var ejendommen stadig vurderet som en landbrugsejendom. Told- og Skattestyrelsen udtalte, at ejendommen burde have været omvurderet til boligejendom, og skatteyderen ønskede på den baggrund, at salget blev omfattet af EBL § 8, stk. 1, i stedet for EBL § 9.

I første omgang blev sagen afgjort ved Landsskatteretten, som afviste, at afståelse af ejendommen kunne omfattes af EBL § 8, stk. 1. Kendelsen blev anket til Østre Landsret, hvor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle, da man havde foreliggende praksis.

Skatteministeriet uddyber i den efterfølgende kommentar, hvornår det kan accepteres, at afståelse af en ejendom, som er vurderet til landbrugsejendom, kan omfattes af EBL § 8, stk. 1. Heri defineres det, at bestemmelsen kan fortolkes således, at det er eneafgørende for, om en ejendom falder ind under EBL § 9, stk. 1, hvorvidt ejendommen på afståelsestidspunktet er vurderet som en landbrugsejendom, dvs. uden skelen til om ejendommen på afståelsestidspunktet rent faktisk anvendes til landbrug. På den anden side kan bestemmelsen fortolkes således, at en ejendom kun kan falde ind under EBL § 9, stk. 1, hvis den på afståelsestidspunktet også rent faktisk anvendes til landbrug. Bestemmelsens ordlyd støtter denne fortolkning, jf. formuleringen: ”*der på afståelsestidspunktet hel eller delvis benyttes til*”, ligesom det ligger i henvisningen til vurderingslovens § 33, stk. 1, at der skal foreligge en benyttelse til landbrug. Baseret på forarbejder og praksis er det dermed opfattelsen, at afståelse af en ejendom kan falde ind under reglerne i EBL § 8, stk. 1, i stedet for reglerne i EBL § 9, hvis det kan bevises, at ejendommen på afståelsestidspunktet ikke længere benyttes til landbrug, uanset ejendommens vurderingsmæssige status.

SKM2011.187.SR

Sagen handler om en ejendom, der er vurderet som en landbrugsejendom med to tilhørende stuehuse. Skatteyder ejer landbrugsejendommen i sameje med sin søster. I forbindelse med skatteyderens salg af sin andel af landbrugsejendommen ønsker skatteyder, at de to stuehuse bliver omfattet af EBL § 9, stk. 1, således at avancen fra salget af disse bliver skattefrie. Skatteyder har beboet begge stuehuse i sin ejertid. I det ene stuehus har skatteyder haft bolig i en periode, hvor hans ideelle ejerandel af hele ejendommen udgjorde 1/3-del. I det andet stuehus har skatteyder haft bolig i en periode, hvor hans ideelle ejerandel af hele ejendommen udgjorde 2/3-dele.

Skatteministeriet mente, at det var uden betydning, om boligen, mens den tjente til bolig for ejeren eller dennes husstand, var vurderet som et stuehus eller lignende. Afgørende var, om boligen havde karakter af en helårsbolig. Skatteministeriet mente desuden, at den del af fortjenesten, der var skattefri, skulle opgøres på baggrund af skatteydere ejerandel af den samlede ejendom i den

periode, hvor han havde haft bolig i ejendommen. Dermed skulle skatteyder ikke medregne 1/3-del til indkomstopgørelse af den fortjeneste, der kan henføres til det ene stuehus, mens han for det andet stuehus ikke skulle medregne 2/3-dele.

Det kan diskuteres, om det er rimeligt, at den skattefrie del af avancen opgøres på baggrund af ejerandelen. I ovenstående eksempel har skatteyder ejet 1/3-del af det ene stuehus og opnår dermed også kun 1/3-del af den samlede fortjeneste, når han sælger sin andel. Alligevel er det kun 1/3-del af denne fortjeneste, der er skattefri. Netop fordi man (rimeligt nok) kun opnår ens egen andel af fortjenesten ved salg, synes det derimod ikke rimeligt, at det dermed kun er ens egen andel af fortjenesten, som er skattefri.

SKM2014.131.BR

Sagen handler om en ejendom, som skatteyder ønsker at sælge i 2006. Skatteyder gør i første omgang gældende, at ejendommen på afståelsestidspunktet kun indeholder to selvstændige boliger, jf. den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2006, og herudover at der er tale om afståelse af en landbrugsejendom, jf. ejendommens matrikelnotering som landbrugsejendom. Skatteyder ønsker derfor i forbindelse med salget af ejendommen at blive omfattet af EBL § 9. Skatteministeriet gør dog gældende, at ejendommen på afståelsestidspunktet indeholder fire selvstændige boliger i ejendomsavancebeskatningslovens forstand, og at der ikke er tale om en landbrugsejendom.

Retten lagde til grund, at der på overdragelsestidspunktet var i hvert fald tre selvstændige boliger i ejendomsavancebeskatningslovens forstand, og fandt efter et samlet skøn over oplysningerne om ejendommens anvendelse og indtægterne herfra ikke, at ejendommen kunne karakteriseres som en landbrugsejendom. Yderligere blev det anført, at det påhvilede skatteyderen at bevise, om ejendommen rent faktisk blev anvendt som landbrug, og denne bevisbyrde løftede skatteyder ikke. Retten mente dermed ikke, at afståelsen af ejendommen kunne omfattes af EBL § 9, stk. 1, således at beboelsesdelen kunne afstås skattefrit.

Sagen er anket til Vestre Landsret, men der ligger endnu ingen afgørelse herfra på den i afgrænsningen⁹² valgte skæringsdato.

⁹² Afsnit 1.2

Af ovenstående domspraksis fremgår det dermed, at det er den faktiske anvendelse, der har betydning og ikke vurderingen af ejendommen. Hvis ejendommen er vurderet anderledes end den faktiske anvendelse, er det derfor vigtigt at kunne påvise ejendommens faktiske anvendelse, hvis man ønsker at blive omfattet af EBL § 8, stk. 1, fremfor EBL § 9. Derudover er det i tilfælde af flere ejere kun den ejerandel på de tidspunkter skatteyder har boet i hver af ejendommene, der er skattefrie efter EBL § 9, stk. 1.

7.2 Væsentligt erhverv

For visse ejendomme gælder det, at der ud over lokaler til ejerens beboelse også findes lokaler, der anvendes til udøvelse af erhverv. Dermed bliver ejendommen anvendt til både beboelse og erhverv, og den hører dermed som udgangspunkt ind under stuehusreglen i EBL § 9, hvilket også fremgår af lovtæksten. Dog fremgår det også af lovtæksten, at det kun er de ejendomme, der *”i væsentligt omfang benyttes erhvervsmæssigt”*, der omfattes af loven. Dermed vil disse typer ejendomme alligevel kunne blive omfattet af parcelhusreglen, hvis en ejendoms benyttelse til erhverv ikke anses som væsentlig.

Nedenstående dom viser en afgørelse på, hvor stor en del af ejendommen, der skal være erhvervsmæssig, for at det kan anses for at være en væsentlig andel, således at skatteyder skal omfattes af EBL § 9 i stedet for EBL § 8.

SKM2005.538.LSR

Sagen omhandler en ejendom, som bliver anvendt til beboelse og tandlægepraksis. Ejendommen er ved erhvervelsen en erhvervsejendom, men den bliver ombygget, hvorefter den bliver vurderet som en beboelses- og forretningsejendom med én lejlighed efter vurderingslovens § 33, stk. 5. Hele ejendommens underetage bliver efter ombygningen anvendt til bolig for skatteyderen og dennes familie, mens 1. salen bliver anvendt til tandlægeklinik af skatteyderen. I forbindelse med salg af ejendommen, ønsker skatteyder at blive omfattet af EBL § 8, stk. 1, men skattemyndighederne argumenterer for, at der er tale om en ejendom omfattet af EBL § 9, da der er tale om en ejendom omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 5.

I afgørelsen lagde Landsskatteretten vægt på, at ejendomme vurderet efter vurderingslovens § 33, stk. 5, som udgangspunkt skulle behandles efter EBL § 9. Dette udgangspunkt kunne efter

kriterierne i Ligningsvejledningen 2004, afsnit E.J.1.4, dog fraviges, såfremt det var til gunst for skatteyderen. Ejendommen var ved afståelsen vurderet med 52,5 % af ejendomsværdien til beboelsen og havde de sidste fem år konstant været vurderet til over 50 %. Samtidig var 62 % af det samlede bygningsareal faktisk anvendt til beboelse. Landskatteretten mente ud fra fordelingen af beboelse og erhverv, at ejendommen i overvejende grad fremstod som en beboelsesejendom, og denne kunne derfor sælges skattefrit efter EBL § 8, stk. 1.

Ud fra ovenstående afgørelse ses det dermed, at hvis en dominerende andel af ejendommen, som udgør mere end 50 % af ejendomsværdien, er anvendt til beboelse, vil den erhvervsmæssige del ikke betragtes som væsentlig, og ejendommen kan derfor omfattes af EBL § 8, stk. 1, fremfor EBL § 9, stk. 1.

I afgørelsen lægges der både vægt på fordelingen i forhold til ejendomsværdi og areal, men da begge disse var over 50 %, er det dog svært at konkludere på, hvilket af disse to kriterier der lægges størst vægt på. Som det kan ses i den øvrige praksis, hvor der er forskel på de vurderingsmæssige og de faktiske forhold, er det oftest de faktiske forhold, der bliver vægtet højest. Hvis dette har præjudikatsværdi, vil man dog kunne formode, at det er de faktiske forhold, der vil blive vægtet højest, i dette tilfælde fordelingen af arealet.

7.3 Stuehusværdi

Hvis en afståelse af en ejendom er omfattet af EBL § 9, må det formodes, at skatteyder ønsker, at så stor en del af ejendommen som muligt bliver omfattet heraf, således at skatteyder skal betale skat af så lille en fortjeneste som muligt. Derved kan der opstå en problemstilling omkring, hvilke dele af en ejendom der kan omfattes af stuehusbegrebet.

Nedenstående domme er eksempler på afgørelser, hvor netop denne problemstilling er behandlet.

SKM2008.341.LSR

Sagen omhandler en landbrugsejendom, som på salgstidspunktet er vurderet som en landbrugsejendom. Skatteyder har beboet ejendommen i ejerperioden. Ejendommen består af to ejendomme til beboelse. I skødet bliver disse benævnt som henholdsvis stuehus 1 og 2. Vurderingsmyndigheden udtaler, at stuehus 2 ikke fremstår som en del af stuehuset og ikke er

beliggende i umiddelbar nærhed men i stedet er at betragte som en separat beboelsesbygning. Stuehus 2 indgår derfor ikke i stuehusværdien, men det bliver anset som en selvstændig beboelsesenhed. Derudover er der ikke betalt ejendomsværdiskat af stuehus 2. I forbindelse med salg af den samlede landbrugsejendom ønsker skatteyder, at hele ejendommen bliver omfattet af EBL § 9, stk. 1, således at fortjenesten heraf bliver skattefri.

Landsskatteretten lagde i afgørelsen vægt på, at det af vurderingsvejledningen fremgik, at det alene var den del af ejendommens bygninger eller dele af bygninger, der anvendes til beboelse for ejendommens ejer, der var omfattet af stuehusbegrebet og dermed kunne sælges skattefrit. Andre bygninger, der er bestemt til eller anvendes til funktionær- eller arbejderbolig og lignende, eller som anvendes til udleje, var ikke omfattet af stuehusbegrebet. Landsskatteretten fandt dermed ikke, at stuehus 2 var omfattet af bestemmelsen i EBL § 9, da stuehus 2 blev betragtet som en separat beboelsesbygning, der ikke indgik i stuehusvurderingen, men som var anset som en selvstændig beboelsesenhed.

Det fremgår bl.a. af ovenstående afgørelse, at bygninger, der anvendes til udleje, ikke er omfattet af stuehusbegrebet. I forbindelse med nedenstående sag skete der dog en praksisændring på dette område.

SKM2013.570.ØLR

Sagen omhandler en skatteyder, som først har købt ejendom A, hvori han bor med sin familie, indtil han også køber naboejendommen B. Skatteyder og dennes familie flytter herefter ind i ejendom B, mens ejendom A bliver udlejet. Senere bliver de to ejendomme sammenlagt til en ejendom, hvoraf ejendom A udgår som selvstændig ejendom, ligesom der ikke længere er henført selvstændig stuehusværdi til beboelsesbygningen. Nogle år senere sælger skatteyderen ejendom A.

SKAT mener i den forbindelse, at den del af fortjenesten, der kan henføres til beboelsesbygningen, er skattepligtig, da de ikke anser beboelsesbygningen på ejendommen for et stuehus, der er omfattet af EBL § 9, stk. 1. Skatteyder ønsker i stedet, at afståelsen bliver omfattet af EBL § 9, stk. 1, således at fortjenesten er skattefri.

I forbindelse med afståelse af en landbrugsejendom er det blandt andet en betingelse, at landbrugsejendommen helt eller delvist benyttes til landbrug på afståelsestidspunktet, hvis der skal opnås skattefrihed for den del af fortjenesten, der vedrører stuehuset med tilhørende grund og have. Derudover skal betingelserne i EBL § 8 stk. 1, punkt 2, være opfyldt. Landsskatteretten mente, at disse betingelser var opfyldte.

Endvidere er det en betingelse for skattefrihed, at ejendommen har tjent til bolig for ejeren og dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori skatteyder har ejet ejendommen. På trods af de matrikulære dispositioner fandt Landsskatteretten, at sammenlægningen af de to ejendomme ikke kunne føre til, at ejendom A ikke længere opfyldte bopælskravet. Dermed mente Landsskatteretten, at ejendom A opfyldte betingelserne i EBL § 9, stk. 1, og at skatteyder dermed kunne sælge ejendommen skattefrit.

Der skete her en praksisændring, som medførte en lempet beskatning af stuehuse. Efter hidtidig praksis ville ovenstående have medført, at stuehuset på den oprindelige ejendom ikke længere kunne afhændes skattefrit. Ved Østre Landsret fik skatteyderen dog medhold med henvisning til, at sammenlægningen med naboejendommen ikke medførte fortabelse af skattefriheden, og at reglerne om skattefrihed ved salg af stuehuse lå på linje med parcelhusreglen, hvor skattefriheden ikke bortfaldt som følge af fraflytning kombineret med udlejning frem til salgstidspunktet. Afgørelsen har bl.a. betydning for de tilfælde, hvor en landmand køber én eller flere tilliggende landbrugsejendomme og flytter til et nyt stuehus.

Advokat Tommy V. Christiansen mener, at vilkårene for et skattefrit salg af et stuehus i vidt omfang er sammenfaldende med vilkårene for et skattefrit salg af et parcelhus. Og netop denne overlapning var formentlig udslagsgivende for, at der skete denne praksisændring om skattefrihed ved salg af et stuehus, som ejeren ikke længere beboede⁹³.

7.4 Landbrugsmæssig benyttelse

I forbindelse med en vurdering af en ejendoms benyttelse træffer SKAT bestemmelse om, hvorvidt en ejendom helt eller delvist kan anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller

⁹³ Artikel i Jyllands-Posten d. 26. oktober 2013 af Tommy V. Christiansen, Lempet beskatning af stuehuse

frugtplantage, eller til hvilken benyttelse ejendommen i øvrigt henføres, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1. For at afgøre om en ejendom kan karakteriseres som henholdsvis en landbrugsejendom eller en beboelsesejendom i vurderingslovens forstand, er det uden betydning, om den ligger i landzone eller er pålagt landbrugspligt. Ligeledes er det uden betydning, om ejeren selv forestår driften, eller om det sker ved eksempelvis bortforpagtning.

Når SKAT vurderer, om en ejendom skal anses for landbrugsmæssigt benyttet, lægges der bl.a. vægt på følgende:

- Stuehusets karakter, standard og værdimæssige dominans i forhold til den samlede ejendom.
- Størrelsen og boniteten af ejendommens jordtilliggende.
- Driftsbygningernes omfang, indretning og landbrugsmæssige benyttelse.
- Intensiteten ved den jordbrugsmæssige udnyttelse af ejendommen og den landbrugsmæssige udnyttelse af ejendommen i øvrigt.

Hvis ejendommens areal udgør mindre end 5,5 ha, eller den landbrugsmæssige udnyttelse af ejendommen er helt underordnet i forhold til beboelsen, må ejendommen forventes henført til beboelse og ikke til landbrugsmæssig benyttelse. Omvendt vil ejendomme med jordtilliggende på mere end 5,5 ha, som drives landbrugsmæssigt, normalt skulle henføres til landbrugsmæssig benyttelse⁹⁴.

I forbindelse med afståelse af landbrugsejendomme vil der i nogle tilfælde være tvivl om, hvorvidt ejendommen kan omfattes af EBL § 8, stk. 1, eller om den i stedet skal omfattes af EBL § 9, stk. 1. Nedenstående domme viser afgørelser på netop denne problemstilling.

SKM.2008.464.BR

Denne sag omhandler en ejendom, som er vurderet som en landbrugsejendom med et areal på 10,3 ha. Ejendommen bliver på afståelsestidspunktet ikke benyttet til landbrug men udelukkende til bolig for ejeren og dennes familie. Skatteyderen mener, at salget af ejendommen er omfattet af EBL § 8, stk. 1. Desuden mener skatteyderen ikke, at bortforpagtning af ca. 3 ha mark til græsning skal medføre, at ejendommen skal betragtes som landbrugsmæssigt benyttet.

⁹⁴ Den juridiske vejledning 2014-2, C.H.2.1.15.5

I afgørelsen lagde retten særligt vægt på, at ca. 3 hektar jord ud af et samlet jordtilliggende på 10,2697 hektar var bortforpagtet til græsning. Der blev endvidere lagt vægt på, at skatteyderen skattemæssigt havde behandlet ejendommen som erhvervsmæssigt drevet frem til og med 2003, og at der ikke efter 2003 var indtrådt væsentlige ændringer vedrørende den landbrugsmæssige drift. Endvidere havde arealets størrelse ikke karakter af en parcelhusejendom. Retten fandt dermed, at ejendommen på afståelsestidspunktet delvist blev benyttet til landbrug, og salget blev dermed omfattet af EBL § 9, stk. 1.

SKM2012.176.LSR

Denne sag omhandler en ejendom med et jordtillæggende på 10,7 ha. Ejendommen er vurderet som en landbrugsejendom. Formålet med købet af ejendommen er at erhverve en bolig på landet. Ejendommens jord har siden købet været bortforpagtet, og ejendommens driftsbygninger har ikke været anvendt til landbrugsmæssigt formål. Ejerne har ikke selv drevet ejendommen og har ikke haft til hensigt at gøre det, da ejerne hele ejerperioden har haft lønarbejde. Ejendommens vurderingsmæssige status stemmer dermed ikke overens med den faktiske anvendelse af ejendommen. I forbindelse med salg af ejendommen anmoder skatteyderen om, at ejendommen kan anses for omfattet af EBL § 8. I forbindelse med salget vurderer SKAT ejendommen for korrekt vurderet som landbrugsejendom på afståelsestidspunktet.

I afgørelsen lagde Landsskatteretten vægt på, at ejendommens jordtilliggende blev drevet landbrugsmæssigt af forpagteren i ejertiden og frem til tidspunktet for ejendommens afståelse, og at ejendommen havde et jordtilliggende på mere end 5,5 ha, hvilket som udgangspunkt medfører, at ejendommen skal henføres til landbrugsmæssig benyttelse. Retten fandt, at ejendommen på afståelsestidspunktet ikke havde mistet sin karakter af landbrugsejendom, og at der derfor var tale om en landbrugsejendom i ejendomsavancebeskatningslovens forstand. Avancen ved salget af ejendommen var derfor ikke omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i EBL § 8, stk. 1, men i stedet af EBL § 9, stk. 1.

Med ovenstående kendelse har Landsskatteretten markeret, at der er grænser for, hvilke landbrugsejendomme, der kan anses for omfattet af parcelhusreglen. Der sondres mellem landbrugsejendomme på den ene side, der ikke længere benyttes til landbrug men til beboelse, som

anses for omfattet af EBL § 8, og på den anden side landbrugsejendomme, der anses omfattet af EBL § 9, uanset omfanget af en landbrugsmæssig benyttelse.

Advokat Tommy V. Christiansen mener ikke, at det er blevet lettere at vurdere, om en mindre landbrugsejendom er omfattet af parcelhusreglen eller ej. Afgørelsen synes under alle omstændigheder at måtte medføre, at skatteydere med små landbrugsejendomme og med udsigt til gevinst ved et salg bør overveje at lade jordtilliggendet ligge brak eller alternativt udleje et eventuelt jordtilliggende til et ”privat” formål. Er der omvendt udsigt til tab, drejer det sig om at få bortforpagtet ejendommen til en landmand⁹⁵.

7.5 Delkonklusion

Er der tale om salg af en ejendom, der på salgstidspunktet helt eller delvist benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage eller skovbrugsejendomme, skal den del af fortjenesten, som vedrører stuehuset med tilhørende grund og have, ikke beskattes, hvis visse betingelser er opfyldt.

Ud fra lovteksten fremgår det, at det er vurderingsloven, der er afgørende for, om der er tale om en ejendom, der kan omfattes af EBL § 9, stk. 1. Dette vil især være relevant for skatteydere, da det ofte er mest attraktivt at blive omfattet af EBL § 8 fremfor EBL § 9, og skatteyder dermed vil være mest interesseret i, at ejendommen karakteriseres som eksempelvis et parcelhus uanset den vurderingsmæssige status. Praksis på området viser, at der lægges vægt på den faktiske anvendelse og ikke den vurderingsmæssige status ved afgrænsningen mellem, om en ejendom er omfattet af parcelhusreglen eller stuehusreglen.

I 2013 skete der en praksisændring vedrørende landbrugsejendomme. Før denne ændring var stuehuse, der tidligere blev beboet af ejeren, men hvor fraflytning kombineret med udlejning af ejendommen, ikke omfattet af stuehusreglen, da man mente, at stuehuset skulle anses som en separat beboelsesbygning og derfor ikke ville indgå i stuehusvurderingen. Efter praksisændring blev det dog muligt at opnå skattefrihed ved salg af et stuehus, som ejeren var fraflyttet og efterfølgende havde lejet ud. Med denne praksisændring blev stuehusreglen og parcelhusreglen endnu mere på linje med hinanden, da parcelhusreglen i forvejen indeholdt denne praksis.

⁹⁵ Jan Pedersen, Ugens Kommentar 26.03.2012, Parcelhusreglen, landbrugsejendom – SKM2012.176.LSR

I lovtæksten af EBL § 9, stk. 1, fremgår det, at det kun er de ejendomme, der ”i væsentligt omfang benyttes erhvervsmæssigt”, der omfattes af loven. Domspraksis på området viser, at der er tale om væsentligt omfang, når erhvervsdelen udgør mere en 50 % af den samlede ejendom. I forhold til anden praksis om sondringen mellem den vurderingsmæssige status og den faktiske anvendelse må det formodes, at det også er den faktiske anvendelse af ejendommen, der er afgørende i forhold til den vurderingsmæssige status.

Som tidligere skrevet vil det for skatteyder ofte være mest attraktivt at være omfattet af EBL § 8 fremfor EBL § 9, og ofte forsøger skatteydere at få deres landbrugsejendom til at falde ind under EBL § 8, således at hele fortjenesten ved afståelse er skattefri. Der er dog grænser for, hvilke landbrugsejendomme der kan anses for omfattet af parcelhusreglen, og i afgørelserne heraf lægges der ofte vægt på den faktiske benyttelse af ejendommen, samt om arealet overstiger 5,5 ha, som er grænsen for landbrugsejendomme.

8. Konklusion

8.1 Generel del

Vi har gennemgået parcelhusreglen og fritagelsesbestemmelserne heri ved at beskrive, analysere og vurdere, hvilke kriterier der skal være opfyldte, for at afståelse af fast ejendom kan blive omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1-4 samt § 9, stk. 1.

Kriterierne for anvendelse af EBL § 8 er dels, at kun nogle ejendomstyper er omfattet, dels skal skatteyder opfylde et beboelseskrav, og dels skal arealkravet være opfyldt.

Langt de fleste afståelser omfatter almindelige hussalg, som vi kender dem fra venner og familie, og de er typisk forholdsvis simple. Her er det derfor ikke svært at afgøre, om der foreligger en skattefritagelse. Vores hovedfokus i afhandlingen har derfor været gråzonerne, som slet ikke er ubetydelige, hvilket den omfattende praksis på området understøtter.

Praksis viser, at det er svært at give en entydig facitliste på, hvordan man bliver omfattet af parcelhusreglen, og hvis skatteyder er i tvivl, er det en god idé at indhente et bindende svar fra SKAT. Der ligger rigtig mange afgørelser inden for alle aspekter af parcelhusreglen, og vores gennemgang af udvalgte sager har vist, at hver sag bliver vurderet individuelt, og at retten lægger vægt på alle oplysninger som en helhed – det være sig både formalia og faktiske forhold.

8.2 EBL § 8, stk. 1-4

For helårsboliger gælder det, at én- og tofamiliehuse samt ejerlejligheder er omfattet af parcelhusreglen. I forhold til disse omfattede ejendomstyper er den gennemgående problemstilling, om der kan lægges afgørende vægt på den offentlige vurdering. Dette viser sig ikke at være tilfældet, da der i dommene primært er blevet lagt vægt på den faktiske anvendelse på afståelsestidspunktet. Her ses der primært på, om ejendommene er indrettet med eget køkken, bad og indgang. Den faktiske anvendelse på afståelsestidspunktet kan dermed ændre den skattemæssige stilling på en ejendom.

Som udgangspunkt er ubebyggede grunde ikke omfattet af parcelhusreglen. Nyere lovgivning har dog åbnet op for, at hvis der tidligere har ligget en ejendom omfattet af parcelhusreglen, men som

på grund af en pludselig ulykke er så beskadiget, at den nu anses som en ubebygget grund, vil denne kunne sælges med skattefri avance.

For sommerhuse gælder det, at traditionelle sommerhuse, fritidshuse og feriehus er omfattet af EBL § 8, stk. 2. Der er dog stillet nogle krav til husets egnethed som sommerhus. Det er forventeligt, at arealet er af en sådan størrelse, at huset kan bruges til sommerbolig, samt at der er indlagt de nødvendige faciliteter som el, vand og varme. Ejendomme med status som helårsbolig er som udgangspunkt ikke omfattet af sommerhusreglen, men der foreligger en administrativ praksis på området, som giver adgang for helårsboliger. Helårsboligen skal være anskaffet med henblik på og anvendt til fritidsbolig af ejeren og/eller dennes husstand.

Beboelseskravet er overordnet, at ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele ejerperioden. Husstand kan defineres som personer, hvor ejeren har en naturlig forsørgerpligt, hvilket vil være ægtefæller og mindreårige børn. Voksne børn, fraskilte ægtefæller, forældre og øvrig familie vil altså ikke være en del af ejerens husstand.

Når det skal vurderes, om en ejendom har tjent til bolig, er der mange forskellige forhold, der spiller ind. Overordnet bliver det vurderet, om skatteydere adfærd og handlinger virker sandsynlige i forhold til at bebo og have hensigt til varigt ophold i en ejendom. Midlertidige ophold i ejendommen er ikke nok til at opfylde beboelseskravet, og der kan ikke sættes en fast tidsramme, for hvor lange midlertidige ophold er. Der lægges i denne henseende vægt på de reelle forhold frem for det formelle, hvilket skal forstås sådan, at skatteyder skal løfte bevisbyrden for, at boligen reelt har været beboet med hensigt for varigt ophold. Skift af folkeregisteradresse og telefonabonnement er ikke nok til at bevise dette. Generelt er det skatteyder, der har bevisbyrden for, at ejendommen har tjent til bolig, hvilket medfører en vis subjektivitet i forhold til, hvad der taler for og imod en reel beboelse. Objektive, konstaterbare fakta er derfor mere tungtvejende end subjektive fakta med venner og families vidnesbyrd, som kun tillægges værdi i en samlet helhedsvurdering.

Af særlige problemstillinger i forhold til beboelseskravet kan nævnes reglerne for ejerskab af to faste helårsejendomme, og om de begge kan anses for at tjene til bolig for ejeren. Det fremgår ikke direkte af lovteksten, at det er muligt at sælge en supplerende bolig skattefrit, og det er derfor praksis som gælder for området. Praksis viser, at det er godkendt at have to helårsboliger på samme

tid, så længe det er i arbejdsmæssig eller uddannelsesmæssig medfør eller af sundhedsmæssige årsager. Området er meget omdiskuteret, da der ikke er lovhjemmel for, at bolig nr. 2 kun skal accepteres i ovennævnte situationer. Man kan forestille sig, at der kan være mange andre årsager til, at skatteyder har to helårsboliger og anvender dem som sådan. En afståelse burde således være skattefri, uanset årsagen til bolig nr. 2, så længe skatteyder har opfyldt beboelseskravet om varigt ophold.

Beboelseskravet er lempeligere, når der er tale om fritidsbolig, da det alene er et krav, at fritidsboligen har været benyttet til private formål i dele eller hele ejerperioden. Det kan dog være vanskeligt at sandsynliggøre privat benyttelse, når sommerhuset har været ejet i en kortere periode, hvor adgangen til privat benyttelse har været begrænset på grund af udlejning.

Ved salg af en ejendom med et grundareal på over 1.400 m² er avancen som udgangspunkt skattepligtig. Dette gælder dog ikke, hvis der ikke kan ske udstykning af grunden, eller hvis der ved en eventuel udstykning vil ske en væsentlig værdiforringelse af restarealet.

Af særlige problemstillinger i forhold til arealkravet kan nævnes, at skatteyder skal opfylde beboelseskravet i ejendommen efter en udstykning. Dog gælder enkelte undtagelser vedrørende denne problemstilling. Hvis skatteyder bliver nødsaget til at flytte til en anden ejendom af helbredsmæssige årsager, er beboelseskravet efter udstykning ikke et krav.

En anden problemstilling opstår ved dødsfald. Efterlader den afdøde sig en ejendom med et grundareal på over 1.400 m², og arvingerne vælger at udstykke en del af grunden før et salg, vil den afdøde aldrig kunne have beboet ejendommen efter udstykningen, og beboelseskravet for et skattefrit salg vil dermed ikke være opfyldt.

Det kan diskuteres, om ovenstående problemstilling vedrørende udstykning efter dødsfald er rimelig. Umiddelbart kan det være svært at se rimeligheden i, at beboelseskravet efter udstykning ikke gælder for skatteydere, der bliver nødsaget til f.eks. at flytte på plejehjem, når det omvendt stadig gælder ved skatteydere død.

En yderligere problemstilling, der kan nævnes i forbindelse med udstykning, er problematikken omkring et delsalg. Hvis skatteyder ønsker at sælge den udstykkede grund, er det vigtigt at overveje tidspunkt for salget i forhold til, hvornår udstykningen er godkendt. Såfremt skatteyder vælger, at udstykke grunden før et delsalg, bliver salget i stedet anset som et helsalg, som normalvis ikke vil opfylde beboelseskravet. Det mest optimale for skatteyder vil derfor være, at sælge på betingelse af efterfølgende udstykning.

Ved salg af en ejendom med et grundareal på over 1.400 m², som kan udstykkes, er det i forbindelse med vurderingen af skattefritagelse afgørende, om der sker en væsentlig værdiforringelse af restejendommen efter udstykningen. Gennemgang af praksis på området viser, at det for skatteyder vil være meget vanskeligt at få medhold i retten, hvis han mener, at der sker en væsentlig værdiforringelse af restejendommen, mens SKAT mener det modsatte.

For anparter i ejendomme gælder det, at der skal være knyttet en brugsret til en bestemt lejlighed i ejendommen for at opnå skattefrihed. For at dette er gældende, skal det kunne dokumenteres, eksempelvis i andelsforeningens vedtægter.

Efter en afgørelse i 2002 skete der en praksisændring, således at solgte anparter i en ejendom ejet gennem f.eks. et interessentskab også er skattefritaget. Dermed blev anparter i interessentskaber og andre ikke-selvstændige skattesubjekter sidestillet med andre ejerformer.

Værdipapirsreglen vedrører aktier, der er knyttet til brugsret af en beboelseslejlighed. Salg eller likvidation af sådanne aktier er skattefrie. Dette er dog ikke tilfældet, hvis aktierne er tilknyttet en brugsret til et grundareal, som eksempelvis anpartsbeviser i en kolonihaveforening. Man kan derfor have en situation, hvor et kolonihavehus er skattefrit efter EBL § 8, stk. 1 eller 2, og selve avancen ved afståelse af grunden bliver skattepligtig. Det er endvidere afgørende for skattefritagelsen, om der er tale om et lejeforhold af grunden eller en brugsret, da grunde, der er tilknyttet et lejeforhold kan afstås skattefrit.

8.3 EBL § 9, stk. 1

For blandede benyttede ejendomme gælder det, at den del, der vedrører beboelsesejendommen, kan sælges skattefrit, såfremt ejendommen tjener eller har tjent til bolig for ejeren. Denne regel kaldes

også stuehusreglen. Dermed er det muligt, at ejendomme med et areal på over 1.400 m² kan sælges delvist skattefrit, hvis ejendommen eksempelvis er en landbrugsejendom. I forbindelse med skattefrit salg af blandede benyttede ejendomme kan der dog opstå visse problemstillinger.

I de fleste tilfælde vil det være mest fordelagtigt for skatteyder at være omfattet af parcelhusreglen frem for stuehusreglen, da hele avancen dermed vil være skattefri. En af problemstillingerne ved dette er dermed, om der lægges afgørende vægt på den offentlige vurdering eller den faktiske anvendelse. I domspraksis på området bliver der primært lagt vægt på den faktiske anvendelse på afståelsestidspunktet for afgørelse af, om skatteyder er omfattet af stuehusreglen eller parcelhusreglen. Dette falder i fin tråd med samme problemstilling vedrørende én- og tofamiliehuse, hvor domspraksis viser samme resultat. Ligeledes vil det være mest fordelagtigt for skatteyder at få et salg af en landbrugsejendom ind under parcelhusreglen. Dette kan dog kun ske, hvis grundarealet ikke overstiger 5,5 ha, hvilket er grænsen for landbrugsejendomme.

En anden problemstilling i forhold til, om en ejendom er omfattet af parcelhusreglen eller stuehusreglen, er vurderingen af, om ejendommen benyttes erhvervsmæssigt i *væsentligt* omfang. Det fremgår ikke direkte af lovteksten, hvad der menes med væsentligt omfang, men praksis på området har vist, at der er tale om væsentligt omfang, når erhvervsdelen udgør mere end 50 % af den samlede ejendom.

9. Perspektivering

Parcelhusreglen er et af de eneste områder tilbage i dansk skattelovning, hvor skatteydere har skattefrihed ved avancer. Skattefrihed ved salg af aktier ejet over 3 år blev ændret tilbage i 2005, og skattefrihed ved salg af obligationer blev ændret i 2010. Særligt inden for køb og salg af fast ejendom kan der være meget store avancer at hente. I årene efter finanskrisen har avancerne formentlig været begrænsede, men nu hvor priserne er på vej op igen, kan man igen tjene store summer skattefrit. Det er derfor nemt at forestille sig, at der vil komme ændringer til ejendomsavancebeskatningsloven i fremtiden, da der vil være mange millioner skattekrone at hente.

I vores naboland Sverige har man allerede indført skat af ejendomsavancer⁹⁶. Avancer ved salg af almindelige enfamiliehuse beskattes med 22% af gevinsten. Et eventuelt tab kan fradrages med 22% af 50% af tabet. Såfremt skatteyder sælger i forbindelse med køb af en ny bolig kan man, under visse forudsætninger, udsætte beskatningen til salget af den næste bolig⁹⁷. Der er således tale om forholdsvis lempelige beskatningsregler, hvor den svenske stat dog får nogle skattekrone i kassen.

Det er svært at spå om fremtiden, og såfremt der skulle komme ændringer til ejendomsavancebeskatningsloven, mener vi, at det ikke er utænkeligt, at Folketinget i Danmark vil skele til vores svenske naboer. Der kan derfor meget vel være en helt anderledes lovgivning på området om 20 år.

⁹⁶ <http://www.skatteverket.se/privat/skatter/fastigheterbostad.4.18e1b10334ebe8bc80003922.html>

⁹⁷ De svenske skatteregler er ikke beskrevet udtømmende

10. Litteraturliste

10.1 Bøger

Andersen, Ib: *Den skinbarlige virkelighed – om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne*
4. udgave. Forlaget Samfundslitteratur, 2010

Nielsen, Ruth m.fl.: *Retskilder & retsteorier*
2. udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2008.

Michelsen, Aage m.fl.: *Lærebog om indkomstskat*
15. udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2013.

Peytz, Henrik: *Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer*
1. udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2006.

Porsfelt, Helle: *Ejendomsbeskatning – afskrivning og afståelse i praksis*
1. udgave. Forlaget Thomson A/S, 2008.

Träff, Finn: *Køb og salg af fast ejendom*
4. udgave. Karnov Group, 2011

10.2 Artikler mv.

Christiansen, Tommy V.: *Seest-ulykken blotlagde urimelig regel*
Morgenavisen Jyllandsposten, 27.01.2007, Sektion Erhverv & Økonomi s. 8

Christiansen, Tommy V.: *Parcelhusreglen – landbrugsejendom frasalg af jordtilliggende –
udstykning og approbation – SKM2012.441.LSR*
Ugens Kommentar, 20.06.2012

Christiansen, Tommy V.: *Når parcellen stykkes ud*
Morgenavisen Jyllandsposten, 10.04.2006, Sektion Erhverv & Økonomi

Christiansen, Tommy V.: *Lempet beskatning af stuehuse*

Morgenavisen Jyllandsposten, 26.10.2013, Sektion Erhverv-penge s. 16-17

Christiansen, Tommy V.: *Parcelhusreglen – landbrugsejendom – SKM2012.176.LSR*

Ugens Kommentar, 26.03.2012

Christiansen, Tommy V.: *Regelvandring i ejendomsbeskatningsloven – skattefrit salg af tidligere hotellejlighed med udlejningsforpligtelse – SKM2011.837.SR*

Ugens Kommentar, 28.11.2011

Christiansen, Tommy V.: *Avance ved afståelse af kolonihavehus – SKM2011.750.LSR*

Ugens Kommentar, 16.11.2011

Christiansen, Tommy V.: *Helårshuset kan blive fritidshus*

Morgenavisen Jyllandsposten, 07.09.2013, Sektion Erhverv-Penge s. 14-15

Ensig, John: *Udviklingen inden for ejendomsavance-beskatningslovens § 8, Nogle bliver rige, men bliver alle lige?*

SR-Skat, 2011 nr. 290

Hjort, Jytte og Dehn-Baltzer, Lasse: *Ændring af praksis vedrørende parcelhusreglen – bolig nr. 2*

Skat og Erhverv, Oktober 2013

Jensen, Carsten Vesterø: *Parcelhusreglen – beboelse og benyttelse*

Tidskrift for Skatter og afgifter, 2005, 176

Madsen, T. Helmo: *Parcelhusreglen – igen!*

Foreningen Danske Revisorer, 2013 nr. 1.26

Pedersen, Jens og Larsen, Arne: *Beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven*

SR-Skat, 2010 nr. 18

Pedersen, Jan: *Kommentarer til udvalgte afgørelser*

Revision og Regnskabsvæsen, Skattemæssige Meddelelser, nr. 282

10.3 Internet

Den Juridiske Vejledning 2014-2

- <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=124>

RevisorGruppen Danmark – hotellejligheder

- <http://www.revisorgruppen.dk/faglig-viden/skat/vis/beskatning-af-ferieboliger/>

Skatteverket – ejendomsbeskatning i Sverige

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/fastigheterbostad.4.18e1b10334ebe8bc80003922.html>

Wikipedia – bopælspligt

- <http://da.wikipedia.org/wiki/Bop%C3%A6lspligt>

11. Doms- og afgørelsesoversigt

Højesteret:	Byretten:	SKM2002.419.LSR	SKAT:
SKM2011.110.HR	SKM2014.131.BR	SKM1988.612.LSR	SKM2012.232.SKAT
SKM2010.166.HR	SKM2013.573.BR	TfS1998.820.LSR	
SKM2009.669.HR	SKM2013.198.BR	TfS1984.360.LSR	Told- og
SKM.2007.209.HR	SKM2013.96.BR		Skattestyrelsen:
SKM2007.147.HR	SKM2012.158.BR	Skatterådet:	SKM2005.372.TSS
SKM2006.640.HR	SKM2012.126.BR	SKM2014.360.SR	TfS1998.122.TSS
SKM2003.91.HR	SKM2011.672.BR	SKM2014.3.SR	
SKM2002.519.HR	SKM2010.496.BR	SKM2013.650.SR	Skatteministeriets
	SKM2010.493.BR	SKM2013.221.SR	departement:
Landsretten:	SKM2010.60.BR	SKM2013.75.SR	SKM2007.217.DEP
SKM2013.570.ØLR	SKM2010.38.BR	SKM2011.837.SR	SKM2003.11.DEP
SKM2012.567.ØLR	SKM2009.206.BR	SKM2011.187.SR	
SKM2011.563.ØLR	SKM.2008.464.BR	SKM2011.148.SR	
SKM2011.23.VLR	SKM2008.152.BR	SKM2010.224.SR	
SKM2010.249.ØLR	SKM2008.53.BR	SKM2010.115.SR	
SKM2010.127.ØLR	SKM2007.446.BR	SKM.2007.700.SR	
SKM2009.369.ØLR		SKM2007.446.SR	
SKM2009.470.ØLR	Landsskatteretten:	SKM2007.40.SR	
SKM2009.38.VLR	SKM2013.194.LSR	SKM2007.39.SR	
SKM2007.276.ØLR	SKM2012.441.LSR	SKM2006.736.SR	
SKM2005.233.ØLR	SKM2012.176.LSR	SKM2006.334.SR	
SKM2005.201.ØLR	SKM2010.91.LSR		
SKM2005.101.VLR	SKM2009.340.LSR	Ligningsrådet:	
SKM2004.336.VLR	SKM2008.341.LSR	SKM2005.352.LR	
SKM2004.135.VLR	SKM2006.760.LSR	SKM2002.290.LR	
SKM2004.102.ØLR	SKM2005.538.LSR	TfS1998.118.LR	
SKM2003.152.ØLR	SKM2003.285.LSR		
	SKM2002.594.LSR		
	SKM2002.499.LSR		