

Parcelhusreglen – beboelse efter udlejning til andre formål end beboelse – skattefrihed kan genopstå ©

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

www.v.dk

Fortjeneste ved salg af et parcelhus, der har været anvendt til bolig for ejeren, er som udgangspunkt skattefri, hvis visse betingelser er opfyldt. En af betingelserne er, at parcelhuset anvendes til beboelse på salgstidspunktet.

Landsskatteretten har ved en afgørelse fra oktober 2014 taget stilling til mulighederne for et skattefrit salg af beboelsesejendomme, som efter ejerens fraflytning har været benyttet til andre formål end beboelse. Afgørelsen afklarer flere principielle spørgsmål.

I tidens løb har jeg i disse spalter omtalt forskellige problemstillinger ved salg af ejerboliger efter den såkaldte ”parcelhusregel”.

Parcelhusreglen

Parcelhusreglen giver mulighed for et skattefrit salg af en ejerbolig, når visse betingelser er opfyldt. Først og fremmest er det et krav, at ejeren har anvendt ejendommen som bolig, og at ejendommen også på salgstidspunktet har karakter af bolig i lovens forstand.

Hertil kommer bl.a. visse arealmæssige krav, som skal være opfyldt, dels medens ejeren har beboet boligen, og dels på salgstidspunktet. Et skattefrit salg forudsætter således som udgangspunkt, at ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m², med

Offentliggjort d. 10. januar 2015

mindre visse, særlige betingelser er opfyldt. Arealkravet og undtagelserne hertil vil ikke blive omtalt nærmere her.

Som altovervejende hovedregel sælges et parcelhus i forbindelse med ejerens fraflytning. Der hersker derfor i disse tilfælde ikke tvivl om, at der er tale om en ejendom, som ejeren på salgstidspunktet anvendte som bolig – eller som ejeren i hvert fald ikke har været anvendt til andre formål i tidsrummet fra ejerens fraflytning og frem til salget.

Udlejning af ejerboligen

I de senere år har en del boligejere oplevet, at det har været meget vanskeligt at sælge boligen, i hvert fald med den valgte prissætning. I nogle tilfælde har ejeren derfor valgt at udleje ejendommen, til bedre tider. Også andre forhold kan føre til, at boligen først sælges på et meget senere tidspunkt, og måske først mange år senere.

Derved opstår spørgsmålet om, hvorvidt ejendommen på et senere salgstidspunkt har karakter af en bolig. Og dette forudsætter - hvad der kan komme som en overraskelse - at også lejeranvender ejendommen som bolig. Selv om ejendommen kan sælges skattefrit på tidspunktet, hvor ejeren fraflytter ejendommen, kan denne skattefrihed således under visse omstændigheder gå tabt som følge af kravet om, at ejendommen på salgstidspunktet skal have været anvendt som bolig.

Udlejning til boligformål

Muligheden for et skattefrit salg bibeholdes, hvis ejendommen udlejes til en person, der i enhver henseende anvender ejendommen som bolig. Dette gælder endog, selv om ejendommen i en periode udlejes og indgår i den nu fraflyttede ejers virksomhedsskatteordning.

Udlejning til andre formål

Anvender lejeranvender boligen til andre formål end bolig, kan sagen stille sig anderledes.

Offentliggjort d. 10. januar 2015

Problemstillingen forelå første gang i en sag, der blev afgjort af Højesteret i 2003. Her havde en boligejer - efter at have beboet ejendommen og dermed for så vidt opfyldte kravet for skattefrit salg frem til udlejningstidspunktet - udlejet sit parcelhus til en selvejende institution, der anvendte hele ejendommen erhvervsmæssigt som led i institutionens virksomhed, som var at drive et opholdssted for børn og unge. Spørgsmålet var herefter, om den allerede opnåede skattefrihed for ejeren gik tabt som følge af lejerens, dvs. institutionens, anvendelse af ejendommen.

Efter præmisserne for landsrettens dom, der blev tiltrådt af Højesteret i 2003, indebar anvendelsen af hele ejendommen erhvervsmæssigt som led i institutionens virksomhed, at ejendommen ”...ikke [var] et en- eller tofamilieshus i ejendomsavancebeskatningslovens forstand på salgstidspunktet.” Skattefriheden var altså gået tabt. Ejeren af parcelhuset skulle følgelig betale skat af hele værdistigningen på ejendommen i hans ejertid.

Spørgsmålet var siden hen fremme på ny i en sag afgjort af Højesteret i 2009. I denne sag var der tale om en ejerbolig, som efter ejerens fraflytning blev udlejet til det daværende Viborg Amt. Ved indgåelsen af lejekontrakten mellem ejeren og amtet var det planlagt, at amtet skulle bruge huset til et bofællesskab for fem psykisk handicappede unge, og det fremgik af kontrakten, at ejendommen blev udlejet til beboelse (bofællesskab) og ikke uden udlejers godkendelse måtte benyttes til andre formål. Amtet anvendte imidlertid rent faktisk ejendommen til undervisning af autister og til administration, herunder på tidspunktet for ejerens salg af ejendommen nogle få år senere.

Både Vestre Landsret og Højesteret nåede her frem til, at fortjenesten ved salg af ejendommen ikke var skattefri, da ejendommen på salgstidspunktet ikke var et en- eller tofamilihus som krævet efter parcelhusreglen.

Landsretten bemærkede videre, at selv om udlejningen til amtet var blevet fulgt op af en anvendelse til bofællesskab for fem psykisk handicappede unge, ”...ville huset have ændret karakter, så det ikke længere var et en- eller tofamilieshus omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1.”

Offentliggjort d. 10. januar 2015

Som det fremgår, er det afgørende kriterium efter begge de nævnte højesteretsdomme *ejendommens anvendelse* på afståelsestidspunktet.

Har der været tale om udlejning til en sådan erhvervsmæssig anvendelse, er det efter praksis som udgangspunkt en forudsætning for senere skattefrit salg af ejendommen, at ejeren på ny har anvendt ejendommen som bolig forud for salget.

Lempelse i 2013

Med afsæt i ovennævnte praksis fik Skatterådet i 2013 stillet spørgsmålet om de skattemæssige konsekvenser ved udlejning af en ejerbolig til en virksomhed, der planlagde at anvende ejendommen som beboelse for én navngiven psykisk syg person.

I denne sag havde ejeren af ejendommen anvendt denne som bolig gennem en årrække, men havde nu købt en større bolig, hvor han var flyttet hen. Det havde hidtil været tanken at sælge den hidtidige bolig, hvilket han kunne gøre skattefrit. Som følge af det vanskelige boligmarked ønskede ejeren imidlertid nu at udleje boligen.

Den pågældende virksomhed, der ønskede at leje boligen, arbejdede med at skabe skræddersyede boliger for mennesker med en given psykiske lidelse og samarbejdede primært med kommuner og socialpædagogiske institutioner og familier om at skabe den optimale boform for det enkelte menneske. Det var tanken, at den konkrete bolig skulle anvendes til den navngivne psykisk syge person, der blev støttet af virksomheden. Det var ikke tanken at ombygge ejendommen i forbindelse med lejemålet.

Ejeren forespurgte på denne baggrund, om den hidtidige ejerbolig ved en udlejning til virksomheden med den navngivne psykisk syge person som bruger, bevarede sin skattemæssige status (karakter) som et enfamilieshus i ejendomsavancebeskatningslovens forstand.

Dette spørgsmål besvarede Skatterådet bekræftende. Efter en konkret samlet vurdering var det nemlig Skatterådets opfattelse, at ejendommen ikke kunne siges at have ændret karakter fra beboelse til erhverv som følge af udlejningen, da der ikke var tale om et

Offentliggjort d. 10. januar 2015

opholdssted for børn og unge eller et bofællesskab, men derimod om, at ejendommen blev benyttet til sædvanlige boligmæssige formål. Skatterådet nåede herefter frem til, at ejendommen kunne sælges skattefrit.

Selve det forhold, at der udlejes til institutionslignende formål, afskærer således ikke nødvendigvis ejeren fra et efterfølgende skattefrit salg. Men der er tale om et område, hvor der i høj grad bør trædes varsomt, og hvor det i alle tilfælde må anbefales ejeren at tage skattevæsenet i ed forud for et salg.

Landsskatterettens afgørelse fra 2014

Med en afgørelse fra Landsskatteretten fra 24. oktober 2014 er praksis på området blevet yderligere nuanceret. Afgørelsen belyser *dels* kriterierne for en ejendoms overgang fra en erhvervmæssigt anvendt ejendom til en beboelsesejendom, og *dels* spørgsmålet, om ejeren personligt skal have anvendt ejendommen.

I den pågældende sag kunne ejendommen ved ejerens fraflytning sælges skattefrit. Efter fraflytningen var ejendommen blevet anvendt til erhverv, men på salgstidspunktet var ejendommen igen anvendt til beboelse. Spørgsmålet var nu, om skattefriheden så at sige kunne genetableres.

Der var her tale om ejendom på 5 ha, som frem til 2010 var registreret som landbrugs-ejendom og herefter, fra 2010, som beboelsesejendom. Jorden var fredet, og der kunne således ikke ske udstykning til selvstændig bebyggelse. Landsskatteretten lagde derfor til grund, at de arealmæssige krav for et skattefrit salg var opfyldt.

Ejendommen blev i 1987 erhvervet af en hustru, der gennem 20 år fra 1987 – 2007 anvendte ejendommen som **beboelse** for hende og hendes ægtefælle. I 2007 flyttede parret, og efter en skilsmisse blev ejendommen i 2008 overtaget i sin helhed af den anden ægtefælle (manden), der var ansat som leder i en virksomhed i en socialpædagogisk virksomhed. Ingen af ægtefællerne havde siden anvendt ejendommen som bolig.

Offentliggjort d. 10. januar 2015

Fra 2007 - 2012 blev ejendommen **udlejet til og anvendt som administrationsbygning** for den socialpædagogiske virksomhed, ligesom den nuværende ejer (ægtefællen) anvendte ejendommen i forbindelse med hans personligt ejede virksomhed.

Ejendommen blev herefter i perioden 1. januar – 1. juli 2012 **anvendt til værelsesudlejning**, og sidenhen, fra 1. oktober 2012 til udlejning til beboelse for én lejer.

Ejeren, dvs. manden, forespurgte nu SKAT, om han kunne sælge ejendommen skattefrit efter parcelhusreglen med henvisning til, at ejendommen oprindeligt kunne sælges skattefrit ved ejerens fraflytning, og at ejendommen - efter den mellemliggende anvendelse til andet end beboelse - nu atter blev anvendt til beboelse.

Skatterådet, der havde fået sagen forelagt, meddelte her for det første, at ejendommen i forbindelse med overgang til anvendelse som administrationsbygning m.v. havde ”ændret karakter fra at være et en- eller tofamilieshus til at være en erhvervs ejendom”. Ved den herefter ændrede anvendelse i 2012 som bolig havde ejendommen ”skiftet karakter til igen at være et en- eller tofamilieshus.”

Men da ejeren ikke havde haft bolig på ejendommen, efter at den erhvervsmæssige benyttelse (som administrationsbygning m.v.) var ophørt, kunne ejendommen ikke sælges skattefrit.

Medhold ved Landsskatteretten

Ejeren var ikke tilfreds med denne afgørelse og indbragte sagen for Landsskatteretten, hvor han fik medhold.

Landsskatteretten tog ved sagens afgørelse udgangspunkt i, at væsentlige ændringer af en ejendom, herunder bl.a. ændret anvendelse fra beboelse til erhverv, efter praksis medfører at ejendommen anses for en ny ejendom, hvor bopælskravet på ny skal være opfyldt af ejeren, for at en eventuel fortjeneste kan blive skattefritaget.

Offentliggjort d. 10. januar 2015

Det var imidlertid Landsskatterettens opfattelse, at den her foreliggende sag adskilte sig fra denne situation, idet ejendommen ved et salg i 2012 eller senere måtte anses som en beboelsesejendom på salgstidspunktet, da ejendommen var udlejet til beboelse, og den erhvervsmæssige anvendelse således var ophørt.

Efter Landsskatterettens opfattelse kunne ejendommen således anses for omfattet af parcelhusreglen ved et salg i 2012 eller senere, da perioden, hvor ejendommen blev benyttet erhvervsmæssigt, efter en konkret vurdering ikke havde ændret ved ejendommens nuværende skattemæssige status.

Ved denne vurdering lagde Landsskatteretten vægt på, at det er forholdene på salgstidspunktet, der er afgørende for vurderingen af, om en ejendom kan anses for en beboelsesejendom efter parcelhusreglen, at ejendommen i den konkrete sag efter det oplyste udelukkende blev benyttet til sædvanlige boligmæssige formål, at ejeren havde beboet ejendommen i en del af ejertiden, og at der efter det oplyste ikke kunne udstykkes fra ejendommen til selvstændig bebyggelse.

Der var endvidere konkret lagt vægt på, at ejendommen efter det oplyste ikke var ombygget eller lignende, men stadig fremtrådte som en almindelig beboelsesejendom, og at ejeren ikke på noget tidspunkt havde foretaget skattemæssige afskrivninger på ejendommen.

Konklusion

Efter Landsskatterettens afgørelse er det fortsat udgangspunktet, at et skattefrit salg kun kommer på tale efter udlejning til andre formål end beboelse, hvis ejeren på ny har anvendt ejendommen som bolig forud for salget.

Men landsskatterettens afgørelse er principiel, da den - under visse nærmere betingelser - åbner mulighed for et skattefrit salg efter overgang til erhvervsmæssig anvendelse og senere overgang til anvendelse som beboelse på ny, men uden at ejeren selv har benyttet ejendommen som beboelse efter perioden med erhvervsmæssig anvendelse.

Offentliggjort d. 10. januar 2015

Der er dog næppe tvivl om, at Landsskatteretten ved udformningen af begrundelsen for afgørelsen har ønsket at begrænse betydningen af afgørelsen for andre lignende sager. Også i disse tilfælde bør en ejer således sikre sig et forhåndstilsagn fra Skat om adgang til et skattefrit salg.

— o —