

Offentliggjort d. 10. februar 2015

**Parcelhusreglen – salg efter udstykning – krav til beboelse –
Landsskatterettens kendelse af 14/12 2014, jr. nr. 13-0057369**
©

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

Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 14/12 2014, at kravet om beboelse af et parcelhus som betingelse for skattefrit salg efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 ikke kunne anses for opfyldt efter frastykning af en grund til selvstændig bebyggelse, uanset beboelseskravet var opfyldt før udstykningen.

Efter den såkaldte ”parcelhusregel” i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 er fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder skattefrie, 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 § 8, stk. 1.

Det er endvidere en betingelse, at visse arealmæssige krav m.v. er opfyldt, jf. § 8, stk. 1, 2. pkt., nr. 1 – 3, dvs. at ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m² at der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse, eller at udstykning ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen vil medføre væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse.

For parcelhuse og sommerhuse med et grundareal på mere end 1.400 m², hvor der kan frastykkes grund til selvstændig bebyggelse, vil det i mange tilfælde være fordelagtigt at

Offentliggjort d. 10. februar 2015

foretage en sådan frastykning forud for et salg af parcelhuset m.v., således at hovedparcellen med tilhørende bebyggelse bliver omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8 ved en senere afståelse.

En sådan fremgangsmåde er anerkendt i praksis, men under den klare forudsætning, at hovedparcellen med tilhørende bebyggelse (”parcelhuset”) har tjent til bolig for ejeren efter frastykningen. Det er således ikke tilstrækkeligt, at ejeren har beboet parcelhuset i mange år forud for udstykningen.

Det grundlæggende synspunkt er her, at hvis en ejendom ændrer karakter i ikke uvæsentlig grad, må ejendommen anses som en ny ejendom, for hvilken kravene efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8 må være opfyldt for et skattefrit salg, og videre, at frastykning af en grund til selvstændig bebyggelse må anses som en sådan væsentlig ændring af ejendommen. Som væsentlige ændringer anses tillige eksempelvis udlejning af ejendommen til erhvervsmæssigt formål, eksempelvis til institutions- og administrationsformål. Se omvendt SKM2010.487.LSR, omtalt i JUS 2010/34, om en mindre arealoverførsel foretaget efter ejerens fraflytning, hvor Landsskatteretten tilkendegav, at arealoverførslen efter rettens opfattelse ikke havde medført en så væsentlig ændring af den resterende del af ejendommen, at der var tale om en ny ejendom. Den resterende del af ejendommen efter arealoverførslen var derfor fortsat omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i § 8, stk. 1.

I sager om salg efter frastykning til selvstændig bebyggelse er det tilbagevendende spørgsmål, hvilke krav der stilles til **varigheden** og **karakteren** af skatteyderens anvendelse af hovedparcellen med tilhørende bebyggelse som bolig efter frastykningen for at anse kravene i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 for opfyldt.

Landsskatterettens kendelse af 14/12 2014, jr. nr. 13-0057369, belyser disse krav.

Dern konkrete sag drejede sig om salg af en fast ejendom på 6.628 m², som skatteyderen havde erhvervet i 1997 og siden beboet. I 2006 forsøgte skatteyderen at afhænde ejendommen, og han blev i begyndelsen 2008 kontaktet af en køber. I denne forbindelse

Offentliggjort d. 10. februar 2015

indhentede skatteyderen en erklæring fra kommunen om adgang til udstykning. Kommunen meddelte, at der kunne udstykkes en parcel til selvstændig bebyggelse, og skatteyderen indledte herefter en udstykningssag, der blev afsluttet ved en udstykning med approbationsdato den 17. oktober 2014. Skatteyderen indhentede herefter en ny ikke-udstykningserklæring, i hvilken forbindelse kommunen meddelte, at der ikke kunne udstykkes yderligere fra hovedparcellen. Skatteyderen solgte herefter ejendommen med skødedato den 3. december 2008 og overtagelsesdag den 1. januar 2009.

Efterfølgende opstod der uenighed med SKAT om, hvorvidt beboelseskravet i tiden efter udstykningen var opfyldt, således at restarealet med beboelsejendommen kunne afstås skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

Skatteyderen havde sammen med sin familie folkeregisteradresse på den i sagen omhandlede ejendom fra 8. juli 1997 – 1. juli 2008, og herefter i en lejebolig på anden adresse. Pr. 15. august 2008 fik skatteyderen imidlertid igen folkeregisteradresse på den i sagen omhandlede ejendom. Pr. 1. januar 2009 fik skatteyderen sammen med sin familie ny folkeregisteradresse i en lejebolig på en tredje adresse.

Der var i sagen herudover fremlagt en række yderligere oplysninger om forbrug af el og varme, forskellige erklæringer vedrørende bl.a. en oplyst samlivsophævelse mellem skatteyderen og dennes ægtefælle indbefattende utroskab, ejendommens møblering m.v.

Efter skattemyndighedernes opfattelse kunne hovedparcellen ikke anses for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, da ejendommen efter myndighedernes opfattelse *ikke havde været beboet med varig bopæl for øje*, efter at Kort- og Matrikelstyrelsen den 17/10 2008 havde godkendt udstykningen.

Denne afgørelse blev tiltrådt af skatteankenævnet med henvisning til Vestre Landsrets dom af 16/12 2008 samt SKM2007.74.HR for så vidt angik beboelseskravet.

Skatteankenævnets afgørelse blev siden stadfæstet af Landsskatteretten ved kendelsen af 14/12 2014.

Offentliggjort d. 10. februar 2015

Landsskatteretten lagde til grund for sagen bl.a., at der efter udstykningen var mulighed for, at den i sagen omhandlede beboelsesejendom kunne opfylde betingelserne for at kunne afstås skattefrit, idet der var indhentet dokumentation for, at der nu ikke kunne udstykkes fra ejendommen. Det måtte dog yderligere stilles som krav, at beboelsesejendommen skulle have tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, og at denne beboelse således skulle have fundet sted efter udstykningen, dvs. efter approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen foreligger.

Tre af fire retsmedlemmer, herunder retsformanden, fandt, at uanset at skatteyderen havde haft folkeregisteradresse på ejendommen i perioden 15. august 2008 – 1. januar 2009, eller at klageren muligvis havde opholdt sig på ejendommen i perioden, bevirkede dette ikke, at ejendommen kunne anses for at have tjent som bolig for skatteyderen i ejendomsavancebeskatningslovens forstand, efter udstykning havde fundet sted.

Flertallet bemærkede herved, at det var skatteyderen som ejer, der havde bevisbyrden for, at ejendommen opfyldte betingelserne for skattefritagelse, og i den bedømmelse var det en skærpende omstændighed, at skatteyderen først fraflyttede ejendommen sammen med sin familie, for derefter alene at flytte tilbage på ejendommen, og for derefter igen at flytte sammen med sin familie til en ny lejebolig. Efter en konkret vurdering fandt flertallet af rettens medlemmer således, at det ikke var tilstrækkeligt sandsynliggjort, at skatteyderen i perioden ikke havde haft anden bolig til rådighed. Der var herved særlig henset til, at skatteyderen kun i mindre omfang havde flyttet møbler til ejendommen, at han fortsat var anført på lejekontrakten, samt at han havde fælles økonomi med familien og i øvrigt flyttede til en anden adresse sammen med familien efter salget. Det kunne således ikke afvises, at skatteyderens tilbageflytning af folkeregisteradresse på ejendommen alene havde været begrundet i skattemæssige forhold.

Et retsmedlem fandt derimod, at skatteyderens beboelse på ejendommen i den omhandlede periode kunne anses for reel, hvorved retsmedlemmet henviste til de fremlagte erklæringer og forbrugsoplysninger. Retsmedlemmet fandt videre, at det også måtte tillægges betydning, at skatteyderen i en årrække forud havde beboet ejendommen sam-

Offentliggjort d. 10. februar 2015

men med familien. Retsmedlemmet var således af den opfattelse, at ejendommen kunne anses for omfattet af skattefritagelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1.

Som kendelsen er formuleret, er det en nødvendig - men muligvis ikke altid tilstrækkelig - betingelse for et skattefrit salg efter udstykning, at skatteyderen i beboelsesperioden efter udstykning ikke har anden bolig til rådighed.

Det synes derimod efter Landsskatterettens præmisser tvivlsomt, om der kan stilles det i praksis, *bl.a. omkring forældrekøb og for så vidt angår arvede ejendomme*, sete krav om *"beboelse med varig bopæl for øje"*, *"karakter af reel permanent beboelse og ikke blot midlertidig ophold"*, *"har tjent som midlertidigt opholdssted"* m.v., se herom bl.a. SKM2009.762.ØLR og SKM2004.221.VLR. Et sådant synspunkt var fremme både under SKAT's og skatteankenævnets behandling af den foreliggende sag, men altså ikke ved Landsskatteretten.

Et sådant krav vil da også være ganske vanskeligt for en parcelhusejer at opfylde selv i de tilfælde, hvor skatteyderen ikke – som i den foreliggende sag – ligefrem fraflytter ejendommen før approbationen, men først en rum tid efter approbationen. Selve den omstændighed, at ejendommen sælges kort tid efter en approbation, synes således at skabe en formodning for, at skatteyderen ikke havde tænkt sig at bebo ejendommen efter approbationen med varig bopæl for øje.

— o —