

Offentliggjort d. 14. marts 2015

Skattefrit salg af parcelhus - Salg af parcelhus efter frastykning af areal over 1.400 m². Hvilke krav stiller SKAT til beboelse i parcelhuset på det nye reducerede grundareal ? ©

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

En afgørelse fra Landsskatteretten fra december 2014 belyser betingelserne for et skattefrit salg af parcelhuset, efter salg af en del af parcelhusgrunden. Rettidig omhu er centralt for et senere skattefrit salg. Mange års beboelse før udstykningen har derimod ingen betydning.

Efter den såkaldte "parcelhusregel" kan en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder sælges skattefrit, hvis huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren i en del af eller i hele ejertiden, og hvis ejendommen i beboelsesperioden har opfyldt betingelserne for at kunne sælges skattefrit.

En af betingelserne for et skattefrit salg er, at ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m².

Selv om grunden er på 1.400 m² eller derover, vil et skattefrit salg dog i visse tilfælde alligevel kunne komme på tale efter særlige undtagelsesbestemmelser.

Det drejer sig for det første om tilfælde, hvor - som det siges i loven - "*...der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grund til selvstæn-*

Offentliggjort d. 14. marts 2015

dig bebyggelse". Er grunden f.eks. på 2.000 m², og fremgår det af lokalplanen, at grunde i det pågældende område ikke må være mindre end 1.800 m², vil det ikke være muligt at udstykke en grund til selvstændig bebyggelse. Ejendommen kan derfor sælges skattefrit, selv om grunden er større end 1.400 m².

Endvidere vil et skattefrit salg af en grund på 1.400 m² eller derover kunne komme på tale, hvis "*...udstyknin g ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen (SKAT) vil medføre væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse.*" Der tænkes her f.eks. på den situation, at en villa på 2.000 m² med havudsigt og grund til vandkanten ganske vist kan udstykkes på den måde, at arealet foran villaen mod vandet frastykkes, men hvor villaens værdi ved en sådan udstykning på grund af tabt havudsigt m.v. vil blive væsentligt forringet. I en sådan situation vil den eksisterende villa med tilhørende grund på 2.000 m² i sin helhed kunne sælges skattefrit.

Delvis skattefrihed ved udstykning før salg

For villaejere med en grund på 1.400 m² eller derover, der kan udstykkes, og som ikke er omfattet af den sidstnævnte undtagelsesbestemmelser, kan det give god mening at forberede sig på et skattefrit salg af parcelhuset ved at reducere grundens størrelse forud for et salg af parcelhuset. Kan parcelhusgrunden således reduceres til mindre end 1.400 m² ved en sådan udstykning, vil hovedparcellen med tilhørende bebyggelse kunne blive omfattet af parcelhusreglen ved et senere salg.

Typisk er der tale om, at et parcelhus på en grund på eksempel 2.000 m² og hvor der er mulighed for udstykning, frasælges eksempelvis 800 m², således at restejendommen med parcelhuset udgør 1.200 m² og dermed er mindre end nævnte 1.400 m².

Salget af den frastykkede grund på 800 m² er skattepligtigt, men restarealet med beboelsen vil kunne blive omfattet af parcelhusreglen, jf. nedenfor.

En sådan fremgangsmåde er anerkendt i praksis, men under den klare forudsætning, at hovedparcellen med tilhørende bebyggelse ("parcelhuset") har **tjent til bolig** for ejeren

Offentliggjort d. 14. marts 2015

efter udstykningen. 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. Et skattefrit salg af denne "ny ejendom" forudsætter, at alle betingelser i parcelhusreglen er opfyldt *for den ny ejendom.*

Frastykning af en grund til selvstændig bebyggelse anses som en væsentlig ændring af ejendommen. Som væsentlige ændringer anses også f.eks. udlejning af ejendommen til erhvervsmæssigt formål, f.eks. til institutions- og administrationsformål.

Det ligger også i dette synspunkt, at det ikke er enhver ændring af en ejendom, der indebærer, at ejendommen må anses som en ny ejendom. F.eks. fastslog Landsskatteretten i en sag fra 2010, at en mindre arealoverførsel, der var foretaget efter ejerens fraflytning, 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.

Beboelse efter udstykning

Som allerede nævnt er det en betingelse for et senere skattefrit salg, at hovedparcellen med tilhørende bebyggelse ("parcelhuset") har **tjent til bolig** for ejeren **efter udstykningen.**

I sager om salg efter udstykning til selvstændig bebyggelse er det derfor et tilbagevendende spørgsmål, hvilke krav der stilles til **varigheden** og **karakteren** af skatteyderens beboelse af hovedparcellen med tilhørende bebyggelse efter frastykningen for at anse kravene i parcelhusreglen for opfyldt.

Landsskatterettens afgørelse fra december 2014

En afgørelse fra Landsskatteretten fra december 2014 belyser disse krav.

Offentliggjort d. 14. marts 2015

Den konkrete sag drejede sig om salg af en fast ejendom på 6.628 m², som skatteyderen havde købt i 1997 og siden havde beboet. I 2006 forsøgte skatteyderen at sælge ejendommen, og han blev i begyndelsen 2008 kontaktet af en køber. I denne forbindelse indhentede skatteyderen en erklæring fra kommunen om adgang til udstykning. Kommunen oplyste, 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 2008. Skatteyderen indhentede herefter en ny ikke-udstykningserklæring hos kommunen, og kommunen oplyste i denne forbindelse, at der ikke kunne udstykkes yderligere fra hovedparcellen. Skatteyderen solgte herefter ejendommen med skødedato den 3. december 2008 og overtagelsesdag den 1. januar 2009.

Skatteyderen havde sammen med sin familie haft folkeregisteradresse på ejendommen fra 8. juli 1997 – 1. juli 2008, og herefter i en lejebolig på en anden adresse. Pr. 15. august 2008 fik skatteyderen imidlertid igen folkeregisteradresse på den første 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.

På baggrund af dette hændelsesforløb opstod der uenighed mellem skatteyderen og SKAT om, hvorvidt ejendommen nu også havde "tjent til bolig" for skatteyderen **i tiden efter udstykningen**, således at ejendommen (hovedparcellen med beboelsesbygningen) kunne sælges skattefrit efter parcelhusreglen.

Skattevæsenets vurdering

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

Offentliggjort d. 14. marts 2015

Denne afgørelse blev fastholdt, først af skatteankenævnet og sidenhen af Landsskatteretten ved afgørelsen fra december 2014.

Landsskatteretten tog ved sagens afgørelse afsæt i, at der efter udstykningen var mulighed for, at ejendommen kunne opfylde betingelserne for at kunne sælges skattefrit, da der var indhentet dokumentation for, at der nu ikke kunne udstykkes fra ejendommen.

Det måtte imidlertid efter Landsskatterettens opfattelse stilles som et yderligere krav for et skattefrit salg, at ejendommen - i overensstemmelse med lovens krav - havde tjent til bolig for ejeren, og at denne beboelse havde fundet sted efter udstykningen, dvs. efter approbationen fra Kort- og Matrikelstyrelsen den 17. oktober 2008.

Flertallet af dommerne i Landsskatteretten havde den opfattelse, at selvom skatteyderen havde haft folkeregisteradresse på ejendommen i perioden fra den 15. august 2008 til den 1. januar 2009, eller at klageren muligvis havde opholdt sig på ejendommen i perioden, bevirkede det ikke, at ejendommen kunne anses for at have tjent som bolig for skatteyderen i lovens forstand efter udstykningen.

Flertallet bemærkede herved, at det var skatteyderen som **ejer**, der **havde bevisbyrden** for, at ejendommen opfyldte betingelserne i parcelhusreglen for et skattefrit salg, og ved 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 i 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. Flertallet havde herved særligt taget i betragtning, 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 kun havde været begrundet i skattemæssige forhold.

Offentliggjort d. 14. marts 2015

Mindretallet af Landsskatterettens dommere, nemlig én dommer, mente derimod, at skatteyderens beboelse på ejendommen i den omhandlede periode kunne anses for reel. Efter hans opfattelse måtte det også tillægges betydning, at skatteyderen i en årrække forud havde beboet ejendommen sammen med familien. Herefter stemte denne dommer for at anse ejendommen for omfattet af parcelhusreglen.

Konsekvenser

Som kendelsen er formuleret, kan det – alt afhængigt af de nærmere omstændigheder – være en betingelse for et skattefrit salg efter udstykning, at skatteyderen i beboelsesperioden efter udstykning ikke har anden bolig til rådighed. Eller med andre ord: Hvis skatteyderen har en anden bolig til rådighed i perioden efter udstykningen og frem til salget, kan det tale for, at skatteyderen har boet der og ikke på den ejendom, der nu sælges efter en udstykning. Og er ejeren ligefrem flyttet ind i den anden bolig, kan det blive meget vanskeligt at overbevise skattevæsenet om, at man efterfølgende er flyttet tilbage og har beboet den oprindelige ejendom efter udstykningen.

Det synes derimod efter Landsskatterettens præmisser tvivlsomt, om der kan stilles det i andre sammenhænge - bl.a. omkring forældrekøb og for så vidt angår arvede ejendomme - sete krav om, at der efter udstykningen skal være tale om *"beboelse med varig bopæl for øje"* eller at beboelsen *"har karakter af reel permanent beboelse og ikke blot midlertidig ophold"* m.v. Et sådant synspunkt var fremme både i forbindelse med SKAT's og skatteankenævnets behandling af sagen, 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 først fraflytter ejendommen nogen tid efter udstykningen. Og for eksempelvis personer ansat indenfor militæret, der ofte forflyttes med få års mellemrum, har der ingensinde været tvivl om, at disse opfyldte bopælskravet trods en forventning om, at der ville blive tale om et kortere åremål.

Offentliggjort d. 14. marts 2015

Flytning til plejehjem

Loven indeholder en enkelt undtagelse til kravet om, at en skatteyder skal beboet ejendommen efter en udstykning for at opnå skattefrihed ved salg af parcelhuset.

Det drejer sig om tilfælde, hvor parcelhusejeren er flyttet til en beskyttet bolig eller til et plejehjem, før udstykningssagen er afsluttet. I en sådan situation kan ejeren altså sælge sin bolig skattefrit, selv om ejeren som følge af plejhjemsanbringelse ikke har beboet boligen i perioden fra udstykningen og frem til salget af ejendommen.

— o —