

Offentliggjort d. 12. december 2011

Regelvandring i ejendomsavancebeskatningsloven – skattefrit salg af tidligere hotellejlighed med udlejningsforpligtelse - SKM2011.837.SR ©

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

www.v.dk

Ved et bindende svar ref. i SKM 2011.837 bekræftede Skatterådet, at en lejlighed, der oprindeligt var en hotellejlighed med udlejningsforpligtelse og dermed omfattet af den generelle hovedregel i ejendomsavancebeskatningsloven, men som ved en ny lokalplan havde fået status som en individuel, rekreativ feriebolig uden udlejningsforpligtelse, nu var blevet omfattet af sommerhusreglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2. Regelvandring vedrørende fast ejendom er et særdels interessant område, der ikke altid nyder den fornødne bevågenhed.

Med statsskattelovens §§ 4 - 5 blev etableret et for så vidt ganske enkelt system for beskatning af indkomst. Udenfor næring og spekulation var indkomst i form af kapitalgevinster skattefri, jf. § 5. Specielt for fast ejendom samt aktier og lignende offentlige værdipapirer var i § 5 fastsat en formodningsregel, hvorefter spekulationshensigt ansås at have foreligget, når salg fandt sted inden 2 år efter erhvervelsen.

Skattelovgivningen er siden undergået store forandringer, hvor skattepolitiske og fiskale hensyn varetages gennem en detailregulering uden historisk sidestykke. Hvad lovteksten ikke kan rumme i omfang og detaljeringsgrad, udtrykkes i lovmotiverne og i talrige besvarelser fra Skatteministeren på spørgsmål stillet af offentligheden eller Folketingets Skatteudvalg.

Offentliggjort d. 12. december 2011

Beskatningen beror nu i mange tilfælde på, om givne forudsætninger og betingelser er opfyldt eller ej, og om skatteyderen derfor er omfattet af en hovedregel eller en undtagelse i 1, 2. eller 3. potens. Og i temmelig mange tilfælde har skatteyderen i større eller mindre grad selv indflydelse på, om disse forudsætninger eller betingelser er opfyldt. Hvor skatteyderen selv har indflydelse på, om han er ”*inde eller ude*” af en konkret regel, har skatteplanlægning de allerbedste vilkår.

Der enkle, klassiske eksempel er parcelhusreglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 og pendanten i § 8, stk. 2 om fritidsboliger. Er der udsigt til gevinst ved salg af hus eller sommerhus, men er grunden ikke mindre, men tværtimod større 1.400 m², kan det give god mening at sælge eller måske ligefrem forære naboen en strimmel jord, så arealkravet efterdags er opfyldt. Er der derimod udsigt til tab, bør skatteyderen forholde sig i ro, så det – ganske vist kildetabsbegrænsede - tab på et utvivlsomt privat aktiv bevares til bedre tider.

Med dette udgangspunkt er regelvandring blevet en eftertragtet disciplin for skatteydere på alle indkomsttrin.

Et aktuelt område for regelvandring er netop beskatning af avance ved salg af fast ejendom. Reglerne om ejendomsavancebeskatning sonderer grundlæggende mellem *på den ene side* ejendomme erhvervet som led i næring og *på den anden side* ejendomme omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, herunder specialreglerne om beskatning ved salg af ejerboliger og ved ekspropriation.

En interessant problemstilling er muligheden for skatteyderen for at bevæge sig fra én regel til en anden regel, herunder som oftest at komme ud af næring og over i anlægsreglen eller parcelhusreglen, eller at komme fra anlægsreglen over i parcelhusreglen henholdsvis reglerne om ekspropriation med deraf følgende skattefrihed. Undertiden kan det dog være interessant for skatteyderen at bevæge sig den anden vej, nemlig hvis der konstateres tab på ejendommen.

Overgang *fra næring til anlæg*, herunder parcelhusreglen, er en velkendt problemstilling: Det er afgørende for vurderingen af, om der foreligger næring, hvorvidt en given

Offentliggjort d. 12. december 2011

ejendom er erhvervet med henblik på salg. Er ejendommen ikke erhvervet med henblik på salg, vil der være tale om en anlægsejendom. Blandt de klassiske objektive momenter, der inddrages ved denne vurdering, er særligt skatteyderens beskæftigelse, antal handler, ejertid, frekvens ved køb og salg, omsætningens størrelse samt størrelsen af en økonomisk gevinst.

Højesteret har i sagen UfR 1971.133 H principielt accepteret, at en videresalgshensigt kan opgives, således at ejendommen er overgået til anlægsformuen. Det har nok krævet en god advokat at få overbevist retten om, at selv om ejendommen måtte være erhvervet med henblik på videresalg, var en videresalgshensigt siden opgivet, hvorefter skatteyderen ombestemte sig endnu engang og solgte ejendommen – som så altså var overgået til anlæg med deraf følgende lavere beskatning.

Mens der kan blive tale om overgang fra næring til anlægsformuen, vil det næppe kunne forekomme, at en ejendom overgår *fra anlægsformuen til en næringsbeholdning*. Selve den omstændighed, at ejeren påbegynder anvendelse af ejendommen i sin virksomhed, medfører alt andet lige ikke en sådan overgang. Tværtimod konsoliderer dette anlægsetragtningen. Der kan peges på tilfælde, hvor en grund er erhvervet som anlægsformue, men hvor en senere opført bygning ansås for erhvervet i videresalgshensigt, jf. LSRM 1971.143. Men dette er i princippet noget ganske andet end regelvandring.

Regelvandring ses også *indenfor ejendomsavancebeskatningslovens* anvendelsesområde.

Ekspropriation af en anlægsejendom er definitions-mæssigt udtryk for en regelvandring ved overgang fra beskatning efter ejendomsavancebeskatningslovens hovedregel til skattefrihed efter ejendomsavancebeskatningslovens særregler om ekspropriation. Der kan peges på tilfælde, hvor der har været uenighed om prisen på ejendommen mellem en sælger og en potentiel køber, og hvor den potentielle køber trods muligheden herfor ikke har ønsket at ekspropriere som følge af risikoen for, at erstatningen blev sat for højt i forhold til købers ønske. Sagen blev herefter løst på den måde, at det af sælger blev tilkendegivet, at hvis der blev eksproprieret, ville sælger acceptere en erstatning, der lå

Offentliggjort d. 12. december 2011

under, hvad der hidtil var forhandlet om. Ejendommen blev herefter eksproprieret med deraf følgende skattefrihed for sælger.

Særligt vedrørende parcelhusreglen har der været rejst spørgsmål om, hvorvidt ejeren kan fortabe muligheden for et skattefrit salg efter fraflytning og udlejning af ejendommen. Det forhold, at ejendommen har været udlejet efter ejerens fraflytning, samt at ejendommen herefter er indgået i virksomhedsskatteordningen medfører ikke i sig selv, at ejendommen så at sige vandrer fra parcelhusreglen over i anlægsreglen. Derimod kan det forhold, at parcelhuset udlejes til anden anvendelse end beboelse, medføre en sådan vandring. Eksempelvis kan nævnes Højesterets dom ref. i TfS 2003, 266 H, hvor ejendommen på salgstidspunktet var udlejet til en institution og ”...derfor ikke [var] et en- eller tofamilieshus i ejendomsavancebeskatningslovens forstand på salgstidspunktet.” Også skelflytning med den konsekvens, at grunden areal øges til over – eller mindre end – 1.400 m² kan medføre en ændret beskatning.

Spørgsmålet om eventuelt skattefrit salg af en *hotellejlighed*, som ejeren selv havde benyttet, var fremme bl.a. i TfS 2007, 849 SR og TfS 2008, 939 SR. Skatterådets tilkendegav i den sidstnævnte sag, at en eventuel avance i forbindelse med salg af denne lejlighed var skattepligtig. Hotellejligheden, hvorpå der hvilede en udlejningsforpligtelse, og som blev påtænkt anvendt til privat benyttelse 5 uger om året, blev anset som købt som et investeringsobjekt, og det var kun en biting, at den blev anvendt af ejeren til overnatning.

I sagen ref. i SKM 2011.837 nåede Skatterådet derimod frem til, at en sådan lejlighed på et *ændret plangrundlag* kunne afstås skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2. I den pågældende sag havde skatteyderen i 1997 erhvervet en lejlighed, der dengang havde status af hotellejlighed. Lejligheden blev udlejet gennem et udlejningsbureau, og skatteyderen havde ret til selv at anvende lejligheden til ferieformål i 5 uger om året. Ved en lokalplan vedtaget i 1999 blev hoteldriften for bebyggelsens 146 hotelferielejligheder imidlertid nedlagt, således at anvendelsen fremover blev fastlagt til individuelle, rekreative ferieboliger. Skatteyderens lejlighed overgik derfor til registrering under benyttelseskoden ”øvrige ejerlejligheder”. Ifølge den seneste BBR-meddelelse var der tale om en ”Sommer-/fritidsbolig”. Det var oplyst, at udlejningen

Offentliggjort d. 12. december 2011

fortsatte uanset statusændringen. Kontrakten med udlejningsbureauet blev opsagt pr. 8. januar 2005, men udlejning var siden påbegyndt på ny. Lejligheden havde således også været udlejet i juli og august 2010, hvor der har været en lejeindtægt på ca. 30.000 kr., og igen fra juni 2011. Der hvilede ikke en udlejningsforpligtelse på lejligheden.

Det var videre oplyst, at skatteyderen selv anvendte lejligheden i minimum 120 dage om året, samt at skatteyderens hustru havde haft folkeregisteradresse på lejligheden siden 1. april 2008 efter tilladelse fra kommunen. Skatteyderen selv var tilmeldt en adresse andetsteds i en ejendom, som ægtefællerne ejede i lige sameje. Hustruen ejede herudover 3 andre hotellejligheder, 1 lejlighed anskaffet i 2001 og 2 lejligheder i 2007. Der hvilede udlejningsforpligtelse på disse 3 lejligheder. Det blev oplyst, at ægtefællerne og deres familie havde rådet over disse lejligheder i op til 5 uger om året.

I sin indstilling til Skatterådet anførte Skatteministeriet, at det var Skatteministeriets opfattelse, at når lejligheden i henhold til lokalplanen var blevet ændret til en individuel, rekreativ feriebolig i forbindelse med, at udlejningsforpligtelsen ophørte, skiftede ejendommen status til ”sommerhus eller lignende”, og ejendommen ville derfor som udgangspunkt være opfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2.

Med henvisning til, at skatteyderen anvendte lejligheden i minimum 120 dage om året, at dennes hustru efter tilladelse fra kommunen havde haft folkeregisteradresse på lejlighedens adresse siden 1. april 2008, samt at udlejningen af ejendommen var af begrænset omfang, var det Skatteministeriets opfattelse, at en eventuel avance var skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, da den på salgstidspunktet ville opfylde kravene i nævnte bestemmelse.

Skatterådet tiltrådte denne indstilling.

Sagen er endnu et godt eksempel på, at selv om ejendommen, her en hotellejlighed, er erhvervet i klar erhvervsmæssig hensigt, og tillige anvendt som sådant, er der intet til hinder for, at denne sidenhen kan sælges skattefrit, hvis betingelserne i ejendomsavancebeskatningslovens § 8 er opfyldt på salgstidspunktet.

— o —