Offentliggjort d. 18. juni 2013

Ejendomsavancebeskatningslovens § 8 – sommerhusreglen – udlæg fra dødsbo og efterfølgende salg – dokumentation for erhvervelse og anvendelse af helårsbolig som sommerhusejendom – SKM2013.380.BR ©

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

I sagen afgjort ved dommen af 26/3 201, ref. i SKM2013.380.BR, fandt Retten i Lyngby det i tilstrækkeligt omfang for sandsynliggjort, at tre arvinger havde erhvervet en helårsbolig uden bopælspligt i den hensigt at anvende ejendommen som fritidsbolig, og at ejendommen i arvingernes ejertid udelukkende havde været anvendt som fritidsbolig. Ejendommen kunne følgelig sælges skattefrit, uanset en kortere ejertid. Dommen er i præmisser og resultat usædvanlig, bl.a. fordi Retten i Lyngby anså den omstændighed, at arvingerne havde ageret skattemæssigt optimalt i tilknytning til arveudlægsværdien, som et bevismoment ved vurderingen af arvingernes erhvervelseshensigt.

Efter den velkendte regel i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 (”parcelhusreglen”) er avance ved salg af en ejerbolig skattefri, hvis ejendommen har tjent til bolig i hele eller dele af skatteyderens ejertid og ejendommen i denne periode har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit. Det er herved en forudsætning, at ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m^2 eller alternativt, at udstykning enten er udelukket ifølge offentlig myndigheds bestemmelse eller vil medføre en væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse.

Bestemmelsen i § 8, stk. 1 finder efter § 8, stk. 2 tilsvarende anvendelse på sommerhusejendomme (”sommerhusreglen”), idet dog kravet om ejendommens anvendelse som be-

tingelse for et skattefrit salg for sommerhusejendomme er begrænset til et krav om benyttelse af ejendommen til private formål i hele eller dele af skatteyderens ejertid.

Ved Højesterets dom ref. i TfS 2007, 287 H tilkendegav Højesteret, at det som udgangspunkt må bero på en ejendoms status på salgstidspunktet, om skattefrihed vedrørende denne ejendom skal afgøres efter betingelserne i § 8, stk. 1 eller efter § 8, stk. 2. Er ejendommen således et enfamilieshus på salgstidspunktet, er det en betingelse for skattefrihed, at huset har tjent til bolig (helårsbeboelse) for ejeren eller dennes husstand i en del af eller i hele ejertiden.

Efter fast praksis, jf. TfS 1998, 118 LR og TfS 1998, 122 T & S, der er tiltrådt af Højesteret, jf. TfS 2007, 287 H samt tillige uddybende TfS 2010, 481 H, finder sommerhusreglen dog tillige anvendelse på helårsboliger på betingelse af, at ejendommen er anskaffet med henblik på anvendelse til fritidsformål for ejeren eller dennes husstand og i hele ejertiden udelukkende har været anvendt til fritidsformål for ejeren eller dennes husstand.

Sagen afgjort ved dommen af 26/3 2013 fra Retten i Lyngby vedrører den ikke ukendte problemstilling om, hvorvidt arvinger kan sælge en arveudlagt ejendom skattefrit efter en kortere ejertid efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 (parcelhusreglen) henholdsvis ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2 (sommerhusreglen).

Såvel administrativ praksis som domstolspraksis har været meget tilbageholdende i henseende til at anerkende, at avance ved arvingers salg af en ejendom under disse omstændigheder er skattefri, og der foreligger en del afgørelser, hvor et skattefrit salg er afvist.

Sagen ref. i SKM2013.380.BR er et af de enkelte tilfælde, hvor en avance er anset for skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

I den pågældende sag var der tale om en helårsbolig uden bopælspligt, som arvingerne, tre børn, oplyste var erhvervet med henblik på og rent faktisk havde været anvendt som fritidsbolig i børnenes ejertid på godt 1½ år fra arveudlægget i oktober 2006 til et salg i maj 2008.

Offentliggjort d. 18. juni 2013

Ejendommen havde tidligere været anvendt som teglværk, og omfattede oprindeligt henholdsvis en beboelsesbygning, en teglværksbygning og en tørrelade. Ejendommen blev erhvervet af forældrene i 1980 med henblik på anvendelse som fritidsbolig, men længstlevende ægtefælle tog i 1996 fast ophold på ejendommen. Ved en ombygning i 1998 – 2000 blev teglværksbygningen indrettet til beboelse, men dette blev først registreret i BBR efter henvendelse fra et af børnene i juli 2006. Teglværksbygningen blev herefter i februar 2008 registreret som fritliggende enfamilieshus og den oprindelige beboelsesbygning registreret som anden beboelse. Ejendommen var vurderet som helårsbolig ved den offentlige vurdering. Efter det oplyste var der ikke bopælspligt på ejendommen.

I januar 2006 ansøgte børnene om etablering af værgemål for den længstlevende forældre med henblik på overtagelse af ejendommen, da længstlevende var kommet på plejehjem og havde en meget dårlig økonomi. Børnenes tanke var at anvende ejendommen som feriebolig i overensstemmelse med længstlevendes ønske. Efter den længstlevendes dødsfald i februar 2006 blev ejendommen udlagt til de tre børn i sameje med en udlægsværdi svarende til den offentlige vurdering minus 15 pct. Den foreliggende sag vedrørte det ene af de tre børn, og dette barn, der var cand. jur., oplyste under partsforklaringen ved behandlingen af sagen ved Retten i Lyngby, at hun kendte skattereglerne, og videre, at hun *"…anvendte som en refleks den billigste værdi af ejendommen, da hun udarbejdede boregnskabet. Det gør man, når det er noget med skat. Det laveste udgangspunkt måtte være det bedste."*

I april 2007 blev ejendommen sat til salg gennem mægler, angiveligt som følge af, at et af de andre børn i foråret 2007 mistede sit arbejde, og ejendommen blev siden solgt i maj 2008 med en skattepligtig avance på godt 700.000 kr.

Efter skattemyndighedernes opfattelse var ejendommen, der var vurderet som en helårsbolig, omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1. Da ejendommen ikke havde tjent som bolig for børnene, var avancen følgelig skattepligtig. Efter skattemyndighedernes opfattelse kunne ejendommen ikke anses for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, da det ikke fandtes dokumenteret eller sandsynliggjort, at ejendommen var erhvervet med henblik på anvendelse som sommerbolig. Skattemyndighederne anførte herunder det synspunkt, at skatteyderen i forbindelse med ændringen af BBR-

meddelelsen, jf. ovenfor, burde have oplyst kommunen om, at ejendommen var erhvervet med henblik på anvendelse som sommerbolig, og at arvingerne derfor ønskede en omvurdering af ejendommen.

Det barn, der var part i skattesagen, anførte heroverfor, at ejendommen var erhvervet med henblik på anvendelse som sommerbolig og udelukkende havde været anvendt som sådan. Overfor skattemyndighedernes synspunkt om arvingernes undladelse af at meddele kommunen, at ejendommen blev anvendt til fritidsformål, anførte barnet, at der ikke var bopælspligt på ejendommen, og at det følgelig ikke tjente noget formål at søge ejendommens status ændret til fritidsformål.

Ved Landsskatterettens afgørelse af sagen fandt 2 af rettens 4 medlemmer, herunder retsformanden, hvis stemme blev udslaggivende, at det ikke var dokumenteret eller sandsynliggjort, at ejendommen blev erhvervet med henblik på anvendelse som fritidsbolig. Disse retsmedlemmer henså herved til, at de tre søskende satte ejendommen til salg efter kun 1 års ejertid, samt at klageren i forbindelse med anmodning om ændring af BBR-ejermeddelelsen burde have oplyst kommunen om, at hensigten med ejendommen var at anvende den som fritidsbolig. Retsmedlemmerne henså herudover til, at ejendommen var beliggende i et område med helårsejendomme, og at de 3 søskende satte ejendommen til salg som en helårsejendom.

Denne afgørelse indbragte det pågældende barn for Retten i Lyngby, hvor barnet, som allerede nævnt, fik medhold i, at avancen ved salget var skattefri.

Retten i Lyngby lagde efter den stedfundne bevisførelse til grund ved sagens afgørelse, at det sagsøgende barn og hendes søskende inden moderens død begyndte en procedure for at iværksætte værgemål for moderen i den hensigt at købe ejendommen af moderen, således at ejendommen kunne blive i familiens eje som feriested, at værdien af ejendommen ved arveudlægget skete til den lavest mulige værdi, at salget af ejendommen alene var begrundet i broderens jobsituation, samt at alle tre søskende fortsat var bosiddende i Københavnsområdet.

Offentliggjort d. 18. juni 2013

Herefter og da retten fandt det usandsynligt, at det sagsøgende barn som cand. jur. i boopgørelsen ville have valgt den lavest mulige værdi for ejendommen, såfremt hensigten med overtagelsen af ejendommen havde været at sælge den, fandt retten, at det sagsøgende barn i tilstrækkeligt omfang havde sandsynliggjort, at hensigten med at erhverve ejendommen var at anvende denne som fritidsbolig. Retten fandt det endvidere bevist, at de 3 søskendes i disses ejertid udelukkende havde anvendt ejendommen som fritidsbolig.

Som det fremgår af præmisserne er der tale om en meget konkret vurdering. Set i lyset af de traditionelt meget hårde vurderinger fra skattemyndighederne og domstolenes side af, hvorvidt betingelserne for et skattefrit salg efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8 er opfyldt under omstændigheder som de foreliggende, er det positivt at se en bekræftelse på den principielle hovedregel om adgang til et skattefrit salg af en fritidsbolig, der har været anvendt til private formål.

Som præmisserne er formuleret, må retten antages at have tillagt det sagsøgende barns partsforklaring væsentlig betydning. Dette aktualiserer på ny spørgsmålet om adgang til bevisførelse i form af parts- og vidneforklaringer på et tidligere stadie i en klagesags behandling.

Der kan være grund til at hæfte sig ved synspunktet i præmisserne, hvorefter det fandtes usandsynligt, at det sagsøgende barn som cand. jur. i boopgørelsen ville have valgt den lavest mulige værdi for ejendommen, såfremt hensigten med overtagelsen af ejendommen havde været at sælge den. Selve den omstændighed, at der er en formodning for, at skatteyderen placerer sig i en optimal skattemæssig position, fandtes således i denne sag at understøtte en anskaffelseshensigt.

Som det tillige fremgår af præmisserne, fik de tre søskendes ”undladelse” af at informere kommunen om en ændret anvendelse af ejendommen til fritidsformål i forbindelse med ændringen af BBR-meddelelsen, ingen skadesvirkning for det sagsøgende barn.

Et synspunkt om en bevismæssig skadesvirkning af en ”undladelse”, hvor en positiv orientering var uden formål i forhold til skatteyderens anvendelse af ejendommen, forekommer da også ganske vidtgående.

Offentliggjort d. 18. juni 2013

Heroverfor står de tilfælde fra praksis vedrørende ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og tillige fra andre beskatningsområder, hvor skatteyderens tilkendegivelser på et givet retsområde bliver udslaggivende for den skattemæssige vurdering af skatteyderens forhold. Her kan nævnes sagen ref. i TfS 2007, 287 H, omtalt i JUS 2007/12, om arveudlæg af en landbrugsejendom til en dansk-amerikaner og dennes efterfølgende afståelse af ejendommen. Skatteyderen havde ved arveudlægget oplyst overfor Jordbrugskommissionen, at han "inden 2 år efter erhvervelsen ville tage fast bopæl på ejendommen", og denne erklæring var afgørende for Jordbrugskommissionens tilladelse til erhvervelsen. Højesteret tilkendegav her, at i hvert fald under disse omstændigheder kunne det forhold, at skatteyderen alene havde benyttet ejendommen som fritidshus, ikke – heller ikke i medfør af administrativ praksis – føre til, at ejendommen ansås for omfattet af sommerhusreglen i § 8, stk. 2. Som anført i JUS 2007/12 måtte skatteyderen således med andre ord konstatere, at "bordet fanger" ved den senere skattemæssige behandling af en disposition.

Det skattemæssige udgangspunkt, hvorefter bordet fanger ved en skatteyders disponering i andre sammenhænge, er dog heller ikke undtagelsesfri. Fra praksis om subjektiv skattepligt ved tilflytning kan således peges på tilfælde, hvor positive oplysninger om givne ophold her i landet afgivet overfor én offentlig myndighed ikke blev tillagt betydning ved skattemyndighedernes senere behandling af spørgsmålet om indtræden af subjektiv skattepligt.

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk