

Offentliggjort d. 29. marts 2011

## **Ophør af fuld skattepligt – bibeholdelse af sommerhus i Danmark – personlig ret til helårsbeboelse - SKM2011.153.SR. ©**

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Skatterådet fandt ikke grundlag for at bekræfte, at fuld skattepligt til Danmark for en skatteyder ophørte ved fraflytning til Spanien, da skatteyderen ejede et sommerhus, som han efter planlovens § 41 havde en personlig ret til at bebo hele året.*

Fuld skattepligt påhviler efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 personer, der har bopæl her i landet.

Rådighed over en helårsbolig i Danmark er utvivlsomt det mest væsentlige led overhovedet i vurderingen af, om en skatteyder kan anses at have opretholdt bopæl og dermed fortsat er fuldt skattepligtig her til landet, se herved særlig Thøger Nielsen, UfR 1982 B 125 ff., særligt s. 134, 1. sp. Som det meget klare udgangspunkt vil rådighed over en helårsbolig i sig selv føre til, at skatteyderen har bopæl her i landet, og omvendt, at bopæl er ophørt uden rådighed over en helårsbolig. Til dels på linie hermed anføres som det indledende afsnit i Ligningsvejledningen, afsn. D.A.1.1.2., at ”Selv om fastlæggelsen af kildeskattelovens bopælsbegreb ved fraflytning i princippet sker ud fra en samlet bedømmelse af skatteyderens forhold, viser praksis, at den fortsatte rådighed over en helårsbolig spiller en central rolle ved bedømmelsen.” Se herved kritik af det brede tilknytningskriterium i Thøger Nielsen, a.s., der slutter en gennemgang af fortolkningsbidrag på området med et citat fra Ligningsvejledningen 1980, hvorefter ”skattepligten vedvarer så længe der bevares bopæl her i landet, d.v.s. så længe den pågældende disponerer over en *helårsbolig* her.”, men smh. f.eks. TfS 1987, 333 H (Gerni).

**Offentliggjort d. 29. marts 2011**

Praksis viser videre, at der i visse tilfælde ikke stilles strenge krav for at anerkende en boligmulighed som en bopæl i kildeskattelovens forstand. Eksempelvis kan nævnes TfS 2008, 798 ØLR om en 22-årig chauffør, der var flyttet til England, men som samtidig fandtes at have bibeholdt bopæl hos sine forældre, hvor han nu kunne overnatte i moderens syværelse i kælderen, da en lillebroder havde overtaget hans børneværelse. Landsretten oplyste bl.a. at have lagt vægt på, at skatteyderen indtil sin udrejse fra Danmark boede hos sine forældre, at der ikke var nogen begrænsning i rådigheden over [forældrenes] bolig efter udrejsen i forhold til før udrejsen, at han ikke havde noget bohav af betydning, at han fortsat kunne benytte boligen vederlagsfrit, at han altid havde boet hos forældrene sammenholdt med hans alder på 22 år, samt at han beholdt sin postadresse som hidtil hos forældrene.

Rådighed over det *hidtidige sommerhus* ses ofte at have stor praktisk betydning for den skatteyder, der ønsker at forlægge residensen til sydligere himmelstrøg. I praksis er synspunktet, at den fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med en helårsbolig, som udgangspunkt *ikke* vil konstituere bopæl i kildeskattelovens forstand, forudsat sommerhuset alene anvendes til ferie eller lignende, se Ligningsvejledningen afsn. D.A.1.1.2.2.

Særlige forhold kan dog i denne situation føre til, at rådighed over et sommerhus konstituerer grundlaget for bopæl her i landet. Eksempelvis kan nævnes den situation, hvor sommerhusets karakter eller anvendelsen heraf i sig selv må sidestilles med en helårsbolig, se herved eksempelvis TfS 2001, 369 H. Videre peges i Ligningsvejledningen med henvisning til TfS 1987, 178 LSR og SKM2007.710.BR på den situation, hvor der foreligger andre væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark, typisk i form af væsentlige erhvervsinteresser, og hvor afgørelsen om fortsat bopæl anføres at ville ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de foreliggende omstændigheder.

I denne sammenhæng har i praksis endvidere været rejst spørgsmålet om den retlige betydning af, at en skatteyder som pensionist efter planlovens § 41 har en *personlig ret* til at benytte et sommerhus til helårsbeboelse, når skatteyderen har ejet ejendommen i 8 år.

**Offentliggjort d. 29. marts 2011**

I en kendelse ref. i TfS 2005, 821 LSR antog Landsskatteretten, at en skatteydere fulde skattepligt her til landet måtte anses for opretholdt uanset fraflytning til Spanien, da skatteyderen havde bevaret en bopælsmulighed i et sommerhus, som han efter planlovens bestemmelser havde en personlig ret til at bebo hele året, uanset ejendommens beliggenhed i et sommerhusområde. Se kritisk overfor afgørelsen Michelsen, RR 2006 SM 126 samt tillige Niels Winther-Sørensen, Skatteretten 1, 5. udg., s. 759 – 760.

Et tilsvarende resultat lagde Skatterådet til grund for det bindende svar i sagen ref. i TfS 2006, 407 SR om en efterlønsmodtager, der ejede en fritidsbolig i sameje med sin ægtefælle, og som på tilsvarende vis havde opnået ret til at anvende en fritidsbolig som helårsbolig efter planlovens § 41. I denne sag bekræftede Skatterådet videre, at hvis skatteyderen overdrog sin andel af sommerhuset til ægtefællen, ville skatteyderen ikke have en helårsbolig til rådighed, da han ikke længere ejede en andel af boligen. Heller ikke ægtefællen ville have en helårsbolig til rådighed, da hun ikke opfyldte ”alderskriterierne” i planlovens § 41 for at kunne anvende fritidsboligen som helårsbolig. Ægtefællernes fulde skattepligt til Danmark ville følgelig ophøre ved fraflytning til Spanien.

Skatterådet har nu funderet denne retsstilling med det bindende svar ref. i SKM2011.153.SR. I den pågældende sag forespurgte en skatteyder til, om dennes fulde skattepligt til Danmark ville ophøre, trods ejerskab til to ejerlejligheder samt et sommerhus på 281 m<sup>2</sup>, som han havde erhvervet i 2002. De to ejerlejligheder påtænkte skatteyderen at udleje på 3-årige lejekontrakter, medens sommerhuset påtænkte anvendt til ferieophold i perioden frem til et påtænkt salg.

Efter Skatterådets opfattelse havde skatteyderen qua sommerhuset en bopæl til rådighed i Danmark, da skatteyderen, som havde ejet sommerhuset i over 8 år og som havde opnået folkepensionsalderen og derved havde ret til folkepension, efter planlovens § 41 havde en personlig ret til at benytte sommerhuset til helårsbeboelse. Rådet henviste herved Landsskatterettens tidligere kendelse ref. i TfS 2005, 821 LSR, omtalt ovenfor, og herunder særligt til, at det i denne sag ikke indgik i Landsskatterettens vurdering, om huset faktisk var egnet som helårsbolig. Skatteyderens fulde skattepligt til Danmark ville følgelig ikke ophøre ved fraflytning til Spanien.

**Offentliggjort d. 29. marts 2011**

Med det foreliggende bindende svar har Skatterådet yderligere funderet praksis og har herunder betonet, at det for vurderingen af skattepligtens ophør er uden betydning, om den pågældende fritidsbolig rent faktisk er egnet som helårsbolig.

Praksis giver anledning til at overveje, om en emigration bør ske forud for indtrædelse af 8-årsfristen efter planlovens § 41.

Emigration forud for 8-års periodens indtræden rejser det næste spørgsmål, om 8-års perioden afbrydes ved emigration, eller om retten til helårsbeboelse indtræder på ordinær vis efter 8 års ejertid. Som planlovens § 21 er formuleret, hvor retten til helårsbeboelse alene afhænger af de objektive kriterier om 8 års ejertid samt status som pensionist i planlovens forstand, tyder meget på, at retten til helårsbeboelse vil indtræde på ordinær vis, dvs. pr. automatik.

Dermed er bunden beredt for det næste spørgsmål, nemlig om selve den omstændighed, at en skatteyder indenfor et kortere åremål vil have rådighed over en helårsbolig vil indebære, at bopæl i Danmark ikke skal anses for ophørt, eller om situationen rettere må vurderes som et spørgsmål om indtræden af skattepligt ved eventuel tilflytning, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, jf. § 1.

Det vil dog forekomme ganske vidtgående at antage, at en skatteydere skattepligt til Danmark ikke kan anses for ophørt med henvisning til, at skatteyderen – ikke aktuelt – men først måske flere år ud i fremtiden opnår ret til at anvende et sommerhus som helårsbolig i medfør af planlovens § 41. Til forskel fra en ordinær helårsbolig vil det ikke være muligt for skatteyderen at udleje sommerhuset på helårsbasis, da retten til at anvende et sommerhus som fritidsbolig netop er en personlig ret.

— o —