

Nu er skattefælden klappet for pensionister med sommerhus i Danmark. ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten lagde i en kendelse af 5/1 2016 ¹ til grund, at en i udlandet bosat skatteyder måtte anses for fuld skattepligtig efter kildeskattelovens § 7, jf. § 1, ved ophold i et sommerhus, som skatteyderen kunne anvendes som helårsbolig efter planlovens § 41.

Manglende indgivelse af selvangivelse fra skattepligtens indtræden kunne ikke tilregnes skatteyderen som et forsægtligt eller groft uagtsomt forhold, og der forelå derfor ikke hjemmel til ekstraordinær genoptagelse af skatteyderens skatteansættelser for indkomstårene 2005 – 2008. SKAT's ansættelser for disse indkomstår var derfor ugyldige.

Af kildeskattelovens § 7 fremgår, at for en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til kildeskattelovens § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

Ifølge mangeårig tilkendegivelse i Ligningsvejledningen, nu Den Juridiske Vejledning, anses efter praksis "...et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Se skd. 1972.21.139."

¹ Landsskatterettens kendelser af 5/1 2016, jr. nr. 13-0121968 og 13-0228105. Findes i SKAT's silo.

Offentliggjort d. 29. januar 2016

Som det fremgår, er det efter § 7 en betingelse for indtræden af fuld skattepligt efter tilflytningsreglen, dels at skatteyderen har erhvervet **bopæl** her i landet, og dels og tillige, at skatteyderen har taget **ophold** her i landet.

Reglen indebærer bl.a., at der kan blive tale om fuld skattepligt her til landet, hvis den pågældende ejer en helårsbolig her i landet og blot opholder sig ganske kortvarigt her i landet, og dette ophold *ikke* skyldes ferie eller lignende – eksempelvis bestyrelsesmedlemmers deltagelse i bestyrelsesmøder, se herved styresignalet ref. i SKM2013.715.SKAT.

Har skatteyderen *ikke* bopæl her i landet, indtræder skattepligt efter de almindelige bestemmelser om subjektiv skattepligt i kildeskattelovens § 1, det vil i første række sige opholdsreglen, jf. § 1, stk. 1, nr. 2 om ophold på mindst 6 mdr.

Ophold her i landet,

Indholdet og afgrænsningen af begrebet ”ferie eller lignende” har været omtvistet, og gav efter Camilla Vest-sagen anledning til udstedelse af styresignalet ref. i SKM2013.715.SKAT. Se tillige JUS 2011/19, JUS 2011/42, JUS 2013/7 samt JUS 2013-22

Bopæl her i landet

Efter mangeårig praksis, herunder som beskrevet i Juridisk Vejlednings afsnit om betingelserne for indtræden af fuld skattepligt ved tilflytning til Danmark samt i styresignalet ref. i SKM2013.715.SKAT, har erhvervelse af et **sommerhus** her i landet som udgangspunkt **ikke** været anset som **erhvervelse af en bolig** i § 7's forstand.

I skatteadministrativ praksis fra det seneste år er imidlertid lagt an til, at dette udgangspunkt ikke gælder for sommerhuse, som en pensioneret skatteyder har ejet gennem 8 år, og som pensionisten derfor planlovens § 41 har en personlig ret til at anvende som helårsbolig. Og med Landsskatterettens kendelser af 5/1 2016 er tilkendegivet, at samspillet mellem kildeskattelovens § 7 og planlovens § 41 fører frem til, at denne retsstilling også har været gældende tilbage i tid, herunder tilbage til 2005.

Offentliggjort d. 29. januar 2016

I en årrække frem til og med **Juridisk Vejledning 2015-1**, fremgik af afsn. C.F.1.2.2. **(om tilflytning)**, at:

*”Bopæl erhverves ved køb eller leje af helårsbolig, men som udgangspunkt ikke ved køb eller leje af et sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle **benytter** (udhævet her) sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer. Om bopæl, se nærmere afsnit C.F.1.2.1.”*

Af Juridisk Vejledning, 2015-1, afsn. C.F.1.2.1. **(om bevarelse af bopæl ved fraflytning)** fremgår under overskriften ”sommerhus”, at

”Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl.

Hvis fx et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl. Dette er også tilfældet hvis personen eller dennes ægtefælle har opnået ret til at benytte sommerhuset som helårsbolig....”

Denne tilkendegivelse blev optaget i afsnittet om fraflytning i den Ligningsvejledning, der blev offentliggjort i november 2005, og synspunktet er lagt til grund i praksis, se herved JUS 2011/12.

Men som det fremgår af det ovenfor anførte, fandt selve formuleringen **ikke** vej til Ligningsvejledningen og senere Juridisk Vejlednings afsnit om **tilflytning**. Formuleringen fandt end ikke vej til Styresignalet ref. i SKM2013.715.SKAT, hvor det blot anføres, at:

”Bopæl erhverves ved køb eller leje af helårsbolig, men som udgangspunkt ikke ved køb eller leje af et sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle benytter sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer.”

Dette kom imidlertid med de næste udgaver af Juridisk Vejledning:

Med **Juridisk Vejledning 2015-2**, afsn. C.F.1.2.2, **(om tilflytning)** blev således optaget en henvisning til de to Skatterådsafgørelser ref. i hhv. SKM2015.313.SR og SKM2015.290.SR, således at afsnittet nu lød som følger:

Offentliggjort d. 29. januar 2016

*”Bopæl erhverves ved køb eller leje af helårsbolig, men som udgangspunkt ikke ved køb eller leje af et sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle **benytter** (udhævet her) sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. >Se SKM2015.313.SR og SKM2015.290.SR.< Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer. Om bopæl, se nærmere afsnit C.F.1.2.1.”*

I begge sager berøres det synspunkt, at retten til at anvende et sommerhus efter planlovens § 41 som helårsbolig kan føre til, at der antages at foreligge bopæl.

Som det seneste led i denne bevægelse i praksis blev det omhandlede afsnit i Juridisk Vejledning, afsn. C.F.1.2.2. (**om tilflytning**), suppleret med følgende afsnit under den særskilte overskrift ”Sommerhus og erhverv”:

”>Sommerhus og erhverv

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl. Se afsnit C.F.1.2.1.

*Hvis et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl. Dette er også tilfældet, hvis personen eller dennes ægtefælle **har opnået ret til** (udhævet her) at benytte sommerhuset som helårsbolig....”*

Landsskatterettens kendelser af 5/1 2016

Med Landsskatterettens kendelser af den 5/1 2016 har Landsskatteretten tilsluttet sig denne praksis for så vidt angår et tilfælde af tilflytning, og da med virkning for indkomstår tilbage til 2005.

Den konkrete sag drejede sig om en skatteyder, der sammen med sin hustru emigrerede til Venezuela i 1972. Efter salg af en i Venezuela etableret virksomhed bosatte parret sig i Monaco frem til ultimo 2007, hvor de vendte tilbage til Danmark.

I 1975 købte skatteyderen, dvs. manden, et sommerhus i Danmark, og blev i forbindelse hermed registreret som begrænset skattepligtig til Danmark efter den dagældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra e, nu § 2, stk. 1, nr. 5. I sommerperioderne i 2005 – 2007 opholdte parret sig i sommerhuset i mere end 3 mdr. i sammenhæng og

Offentliggjort d. 29. januar 2016

dermed i videre omfang end hvad praksis knyttet til kildeskattelovens § 7 giver mulighed for uden indtræden af fuld skattepligt, hvis der er erhvervet bopæl i Danmark.

I juni 2004, hvor manden var 66 år, fik han – som følge af en lovændring om nedsættelse af folkepensionsalderen fra 67 til 65 år, jf. lov nr. 456 af 9/6 2004 – efter planlovens § 41 en personlig ret til at anvende sommerhuset som helårsbolig, idet han på dette tidspunkt tillige havde ejet sommerhuset i mere end 8 år.

Efter SKAT's opfattelse var manden herefter fuld skattepligtig til Danmark fra 21/4 2005, hvor mandens ophold i Danmark i 2005 begyndte. Med henvisning til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 om ekstraordinær genoptagelse ved forsætligt eller groft uagtsomt forhold genoptog SKAT herefter ved en afgørelse af 5/3 2013 mandens skatteansættelser for 2005 – 2008.

Manden indbragte SKAT's afgørelser for Landsskatteretten, der ved kendelserne af 5/1 2016 tog stilling dels til spørgsmålet om fuld skattepligt til Danmark under de foreliggende omstændigheder og dels til spørgsmålet om adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse under samme omstændigheder.

Vedrørende spørgsmålet om skattepligt tilkendegav Landsskatteretten i forbindelse med en gennemgang af retsgrundlaget, at:

”...

Bopæl erhverves som udgangspunkt ikke ved køb af sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle benytter sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. Dette er også tilfældet, hvis personen eller dennes ægtefælle som pensionist har opnået ret til at benytte sommerhuset som helårsbolig.

Af planlovens § 41 fremgår følgende:

§ 41. En pensionist, der ejer en bolig i et sommerhusområde, har en personlig ret til at benytte boligen til helårsbeboelse, når pensionisten har ejet ejendommen i 8 år. ...

Offentliggjort d. 29. januar 2016

Stk. 2. Ved pensionist forstås en person på 65 år og derover, en person over 60 år, der oppebærer pension eller efterløn, samt en førtidspensionist i henhold til lov om social pension.

...

Planlovens § 41 blev som følge af en ændring i lov om social pension (ændring af pensionsalder) ændret ved lov nr. 456 af 9. juni 2004 om ændring af lov om planlægning (Pensionisters adgang til helårsbeboelse i sommerhusområder), hvorved alderskriteriet i § 41, stk. 2, blev ændret fra 67 år til 65 år.

Lovændringen trådte i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende, hvilket skete i juni 2004.

...

Det afgørende er derfor, om klageren efter fraflytningen har erhvervet bopæl her i landet.

Der er tale om en tilflytningssituation.

Klageren købte pr. 1. september 1975 ejendommen beliggende [adresse1], [by4], [Ø1]. Ejendommen er vurderet som et sommerhus beliggende i sommerhuszone.

Klageren, der er født den 9. marts 1938, fyldte 65 år i 2003 og 67 år i 2005.

Klageren havde derfor fra juni 2004, hvor alderskriteriet i planlovens § 41, stk. 2, blev ændret fra 67 år til 65 år ved lov nr. 456 af 9. juni 2004 om ændring af lov om planlægning (Pensionisters adgang til helårsbeboelse i sommerhusområder), som pensionist en personlig ret til at benytte sommerhuset til helårsbeboelse i henhold til planlovens bestemmelser, jf. planlovens § 41, stk. 1, jf. stk. 2, idet han på dette tidspunkt tillige havde ejet sommerhuset i mere end 8 år.

På baggrund af sagens oplysninger må det som ubestridt lægges til grund, at klageren i indkomstårene 2005 – 2007 har opholdt sig i Danmark i sammenhængende perioder, der overstiger 3 måneder. I indkomståret 2005 begyndte det sammenhængende ophold den 21. april.

Det er herefter Landsskatterettens opfattelse, at klagerens fulde skattepligt til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, indtrådte den 21. april 2005, og at klageren derfor har været fuldt skattepligtig til Danmark

Offentliggjort d. 29. januar 2016

i indkomstårene 2005, 2006 og 2007 med virkning fra og med den 21. april 2005.”

Der er næppe nogen tvivl om, at denne praksis vil komme noget bag på skatteydere i pensionsalderen med bopæl i udlandet og sommerhus i Danmark, således som det også var tilfældet i den foreliggende sag.

I den forbindelse kan rejses spørgsmålet, om Ligningsvejledningen og siden Juridisk Vejledning i afsnittet om tilflytning overhovedet kan siges at have givet udtryk for den retsstilling, som efter Landsskatterettens opfattelse nu altså har været gældende for indkomstårene 2005 og fremefter.

Med en afgørelse om ugyldighed, jf. nedenfor, kan skatteyderen i den her foreliggende sag næppe tænkes at have et ønske om at forelægge denne problemstilling for domstolene.

Men en praksis om fuld skattepligt ved tilflytning qua et sommerhus, som efter planlovens 41 efter 8 års ejer tid er overgået til en lovlig anvendelse som helårsbolig under en skatteydere – måske mangeårige – ophold i udlandet, synes i hvert fald ikke at stå lysende klart med Juridisk Vejlednings beskrivelse af kriterierne for beskatning ved tilflytning; nærmest tværtimod.

Forsæt eller grov uagtsomhed

En vis hensyntagen til ovenævnte problemstilling ses derimod i Landsskatterettens vurdering af spørgsmålet om, hvorvidt der forelå forsæt eller grov uagtsomhed som betingelse for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Om denne problemstilling anførte Landsskatteretten således, at det i sagen omhandlede sommerhus:

”...skiftede i juni 2004 karakter fra sommerhus til helårsbolig i forbindelse med ikrafttrædelsen af lov nr. 456 af 9. juni 2004 om ændring af lov om planlægning (Pensionisters adgang til helårsbeboelse i sommerhusområder), idet klageren herved opnåede pensionsalderen og dermed opfyldte betingelsen i planlovens §

Offentliggjort d. 29. januar 2016

41, stk. 2, og idet han på dette tidspunkt tillige opfyldte betingelsen om 8 års ejerskab i planlovens § 41, stk. 1, 1. pkt.

Skattepligtens indtræden pr. 21. april 2005 skyldes et samspil mellem de offentlige regler i planlovens § 41 og skattereglerne i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

Det er alene i fraflytningsafsnittet i Ligningsvejledningen 2005-3, afsnit D.A.1.1.2, under punkt D.1.1.2.2 "Særligt om sommerhuse", og ikke i tilflytningsafsnittet, afsnit D.A.1.1.1, at det er anført, at "Pensionister, der efter planlovens regler har opnået ret til at benytte et sommerhus som helårsbolig, anses at have bopælsmulighed i sommerhuset uanset, at der er tale om et sommerhus."

Det citerede afsnit i ligningsvejledningens afsnit D.A.1.1.2.2 blev første gang indsat i Ligningsvejledningen 2005-3, der var gældende fra 15. november 2005 til 14. januar 2006, den 14. november 2005 og dermed efter, at klagerens fulde skattepligt til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, indtrådte den 21. april 2005.

Herefter og under hensyntagen til sagens oplysninger i øvrigt finder Landsskatte retten det betænkeligt at statuere forsæt eller grov uagtsomhed...."

Dette udfald af vurderingen af, om der forelå forsæt eller grov uagtsomhed og dermed ugyldighed, er, som allerede berørt, meget tilfredsstillende for den pågældende skatteyder.

For skatteydere med en sag rejst af SKAT indenfor den ordinære ansættelsesfrist vil sagen næppe blive afsluttet med et så lempeligt udfald.

— o —