

Offentliggjort d. 28. februar 2017

Subjektiv skattepligt - udkast til styresignal om sommerhuse, som pensionister efter planloven kan anvende som bolig hele året ©

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

www.v.dk

Skatteministeriet offentliggjorde den 10/2 2017 et udkast til styresignal om sommerhuse, som pensionister efter planloven kan anvende som bolig hele året. I styresignalet annonceres en ændret praksis ved vurderingen af spørgsmålet om indtræden og ophør af skattepligt ved tilflytning henholdsvis fraflytning som følge af de ændrede regler i planloven for pensionisters benyttelse af sommerhuse som helårsbolig.

Af kildeskattelovens § 7, stk. 1 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.

Det er således 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.

Ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1

Ifølge mangeårig tilkendegivelse i Ligningsvejledningen, nu Den Juridiske Vejledning, afsn. C.F.1.2.2., 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.*”

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

Offentliggjort d. 28. februar 2017

landet, og dette ophold ikke skyldes ferie eller lignende - eksempelvis bestyrelsesmedlemmers deltagelse i bestyrelsesmøder, se herved styresignalet ref. i SKM2013.715.SKAT.

Det nærmere indhold 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.

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 her i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende.

Bopæl her i landet, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1 - sommerhus

Efter mangeårig praksis, herunder som beskrevet i Ligningsvejledningen og Den Juridiske 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 bopæl i § 7's forstand.

Da praksis blev undergivet et nærmere eftersyn i tilknytning til Camilla Vest-sagen, tilkendegav SKAT i SKM2013.715.SKAT i overenstemmelse med dette udgangspunkt, at:

"3. Den fremover gældende praksis

Der er på baggrund af Østre Landsrets dom behov for - i sammenhæng med øvrig praksis på området - at få beskrevet retningslinjerne for indtræden af den fulde skattepligt efter KSL § 7, stk. 1.

Dette vil ske i den juridiske vejledning, afsnit C.F.1.2.2, om skattepligtens indtræden ved tilflytning.

.....

Efter bestemmelsen indtræder skattepligten ved en kombination af bopæl og ophold her i landet. I praksis er erhvervelse af bopæl som udgangspunkt ensbetydende med, at den pågældende eller dennes ægtefælle har købt eller lejet sig en bolig her i lan-

Offentliggjort d. 28. februar 2017

det. Men den pågældende kan også have erhvervet bopæl her i landet ved at bo hos forældre mv.

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.”

SKAT's tilkendegivelser om retsstillingen på området har dog ikke været ganske stringente:

Frem til Ligningsvejledningen 2011-1 indeholdte ligningsvejledningens afsn. ”D.A.1.1.1. Tilflytning - Bopæl og ophold” ingen særskilte bemærkninger om kvalifikation af et sommerhus som bopæl i kildeskattelovens § 7's forstand.

Det samme gjaldt Den Juridiske Vejledning, hvor det i Vejledningen 2012-1, afsn. C.F.1.2.2. og frem til Den Juridiske Vejledning 2013-2, afsn. C.F.1.2.2. blot var anført, at:

” Reglen gælder ved køb eller leje af helårsbolig, og 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.”

Med Den Juridiske Vejledning 2014-1 undergik denne passus en mindre omformulering til følgende:

”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.”

Med Den Juridiske Vejledning 2015-1 blev til den netop citerede passus, uden stjerne-markering, tilføjet følgende lille passus: ”Om bopæl, se nærmere afsnit C.F.1.2.1. [fremhævet her]” – altså en henvisning til fraflytningssituationen.

Offentliggjort d. 28. februar 2017

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 [fremhævet her] at benytte sommerhuset som helårsbolig.

>Spørgsmålet om, hvorvidt sommerhuset i disse tilfælde statuerer bopæl afgøres ud fra en konkret vurdering.<

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

Men som det fremgår af det ovenfor anførte og refererede vedrørende tilflytning, fandt selve formuleringen om ”ret til at benytte et sommerhus som helårsbolig” ikke vej til Ligningsvejledningen og senere Den Juridiske Vejlednings afsnit C.F.1.2.2. om **tilflytning** - der alene og først fra og med Den Juridiske Vejledning 2015-1 indeholder den refererede henvisning til afsn. C.F.1.2.1

Formuleringen fandt heller ikke vej til Styresignalet ref. i SKM2013.715.SKAT om tilflytning jf. nærmere ovenfor, der ikke indeholder nogen bemærkninger om eller forbehold for, at et sommerhus kan konstituere en bopæl som følge af den i planloven hjemlede ret til at benytte sommerhuset til helårsbeboelse ved vurderingen af, om der er indtrådt fuld skattepligt.

Men synspunktet blev successivt implementeret i de følgende udgaver af Den Juridiske Vejlednings afsn. C.F.1.2.2. (**om tilflytning**).

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:

”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 som-

Offentliggjort d. 28. februar 2017

merhuset 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 2016-1, 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.*

Sommerhuset bliver ikke sidestillet med helårsbolig, blot fordi det er af god standard, men det kan have betydning, om sommerhuset er egnet som helårsbolig.

Eksempel

Højesteret lagde til grund, at personens danske sommerhus, der var forsynet med telefon, internet og kabel-tv, efter det oplyste om opførelsesår, stand og størrelse var egnet til helårsbolig. Det blev lagt til grund, at personen allerede fra erhvervelsen havde benyttet sommerhuset til varetagelse af arbejde her i landet i et ikke ubetydeligt omg(f)ang. Se SKM2016.10.HR...”

Med Landsskatterettens kendelser af 5/1 2016, jr. nr. 13-0228105 henholdsvis jr. nr. 13-0121968, offentliggjort som SKM2016.104.LSR, omtalt i JUS 2016/5, tilsluttede Landskatteretten sig denne praksis og fastslog, at en ret til helårsbeboelse i et sommerhus efter planlovens § 41 indebærer, at pensionisten har bopæl i Danmark efter reglerne om fuld skattepligt ved immigration til Danmark - og at denne retsstilling i øvrigt havde været gældende siden 2005.

Offentliggjort d. 28. februar 2017

Lempelse af planlovens § 41 m.v.

For indeværende behandles som en del af L 121 et forslag om ændring af planlovens § 41, således at pensionister får mulighed for at benytte et sommerhus som helårsbolig efter blot 1 års ejertid. Endvidere er det med en ændring af planlovens § 36 tanken at give pensionister ret til at anvende fritidsboliger i landzone som helårsbolig, og da ligeledes efter 1 års ejerskab. Forslagene udspringer af en aftale af 9/6 2016 mellem regeringen, Socialdemokraterne, Dansk Folkeparti og Det Konservative Folkeparti om Danmark i bedre balance.

Vedtages lovforslaget, vil de ændrede regler om erhvervelse af en legal ret til at anvende sommerhuse og fritidsboliger i landzone til helårsbeboelse efter en ejertid på blot 1 år i sagens natur mangfoldiggøre de tilfælde, hvor ejerskab af et sommerhus m.v. i Danmark på utilsigtet vis give grundlag for fuld beskatning til Danmark.

Udkast til styresignal af 10/2 2017

På den ovenstående baggrund har SKAT den 10/2 2017 offentliggjort et udkast til styresignal om sommerhuse m.v., som efter planloven kan anvendes som bolig hele året. I styresignalet varsles en ændring af kommende praksis på området; i styresignalet pkt. 4 anføres således følgende:

”3. Regelgrundlaget

Det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 (bopælsreglen), at personer er fuldt skattepligtige her i landet, når de har bopæl i Danmark.

Ved afgørelsen af, om betingelsen om bopæl er opfyldt, lægges der vægt på, om personen ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet.

I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl.

Et sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl.

Offentliggjort d. 28. februar 2017

Men hvis sommerhuset anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl. Dette er i dag også tilfældet, hvis personen eller dennes ægtefælle har opnået ret til at benytte sommerhuset som helårsbolig. Spørgsmålet om, hvorvidt sommerhuset i disse tilfælde statuerer bopæl afgøres ud fra en konkret vurdering.

4. SKATs opfattelse

SKAT vil fremover lægge følgende praksis til grund:

Sommerhuse, som pensionister efter planloven kan anvende hele året

Sommerhuse som bopæl

Et sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl for en pensionist, der efter 1 års ejertid efter planloven lovligt kan benytte sommerhuset som bolig hele året.

Pensionister, der fraflytter Danmark

Ved afgørelsen af, hvorvidt sommerhuset statuerer bopæl for en pensionist, lægges der vægt på den pågældendes tidligere og/eller nuværende anvendelse.

Hvis sommerhuset rent faktisk har tjent som bolig for en person, anses bopælen for bevaret ved fraflytningen. Se Tfs 1985, 169 LSR. Det har den konsekvens, at den pågældende skal afstå sit sommerhus i forbindelse med fraflytning, for at komme ud af fuld skattepligt.

Forbliver ægtefællen i Danmark og tager bolig i et sommerhus, udgør dette som udgangspunkt fortsat en bopæl her i landet for den ægtefælle, der fraflytter til udlandet. Se SKM2009.583.BR.

Pensionister, der tilflytter Danmark

For at et sommerhus kan anses for en bopæl, lægges der i praksis vægt på sommerhusets anvendelse, og om dette er egnet til helårsbeboelse. At sommerhuset efter planloven lovligt kan benyttes hele året tillægges ikke vægt.

Afgørelsen af om et sommerhus er egnet som helårsbolig træffes ud fra et konkret skøn, bl.a. under hensyn til sommerhusets opførelsesår, stand og størrelse.

Offentliggjort d. 28. februar 2017

Eksempel

*Et sommerhus var ikke godkendt som helårsbolig, men Højesteret fandt, at sommerhuset var egnet til helårsbeboelse, da det var forsynet med telefon, internet, kabel-tv, og da det var i en stand og størrelse, der muliggjorde en helårsbeboelse. Højesteret fandt endvidere efter en samlet vurdering, at borgeren også havde opholdt sig i Danmark i et større omfang, end han havde oplyst, og at sommerhuset allerede fra tidspunktet for overtagelsen i et ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbindelse med varetagelsen af arbejdet, der havde haft karakter af en løbende og regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtrådte derfor ved erhvervelsen af sommerhuset. Se **SKM2016.10.HR**.*

Udgør sommerhuset en bopæl for den pågældende pensionist fx som følge af sommerhusets stand mv., vil skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, indtræde, når vedkommende tager ophold her i landet efter kildeskattelovens § 7, stk. 1.

*Om ophold efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, henvises til den praksis, der er beskrevet i Den juridiske vejledning, afsnit **C.F.1.2.2**.*

*Er sommerhuset ikke egnet som helårsbolig, kan det som udgangspunkt ikke udgøre en bopæl efter kildeskatteloven efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Se **SKM2015.347.SR**, hvor det blev tillagt betydning, at et sommerhus var uegnet til helårsbolig.*

Den pågældende pensionist vil efter omstændighederne i stedet kunne blive skattepligtig efter opholdsreglen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Praksis forbliver uændret for andre boligformer, som en pensionist lovligt kan benytte hele året, herunder boliger uden bopælspligt, flexboliger mv. Disse vil fortsat udgøre en bopæl efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

...”

Kommentar

For **tilflytningssituationen** synes den annoncerede praksisændring at pege i retning af en skærpelse af gældende praksis, således at forstå, at ethvert sommerhus, der er **egnet** til helårsbeboelse, fremadrettet vil blive betragtet som en bopæl, jf. herved styresignalets formulering om, at:

Offentliggjort d. 28. februar 2017

”Udgør sommerhuset en bopæl for den pågældende pensionist fx som følge af sommerhusets stand mv., vil skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, indtræde, når vedkommende tager ophold her i landet efter kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Om ophold efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, henvises til den praksis, der er beskrevet i Den juridiske vejledning, afsnit C.F.1.2.2.”

Dette indebærer bl.a., at ophold i landet, der ikke kan anses som ”ferie eller lignende” eller tidsmæssigt overskrider rammerne i 180-dages-reglen, vil give grundlag for fuld skattepligt.

Rækkevidden af den i styresignalet annoncerede ændrede praksis vil herefter bero på kriterierne for, hvornår et sommerhus kan anses for egnet til helårsbeboelse. Eksempelvis kan rejses spørgsmålet, om et sommerhus kan anses som egnet som helårsbolig, hvis huset ganske vist kan bebos, men i øvrigt er uden moderne bekvemmeligheder – hvad det så i øvrigt end er.

For så vidt det ikke har været tanken med et styresignal på området at lægge an til en skærpelse af praksis, synes dette at burde fremgå på klarere vis af styresignalet.

I det foreliggende udkast til styresignal omtales tillige **fraflytningssituation**, hvorom skal gøres en enkelt bemærkning. Den annoncerede praksisændring på dette område må formentlig forstås som en lempelse af hidtil gældende praksis, således at forstå, at den omstændighed, at pensionisten har en ret til at anvende sommerhuset som helårsbolig efter planlovens § 41 m.v. – i modsætning til hidtil gældende praksis – fremadrettet ***i sig selv*** ikke vil kunne danne grundlag for at fastholde fuld skattepligt til Danmark.

Der kan herved henvises til det ovenfor citerede uddrag fra udkastet til styresignalet samt til styresignalets indledende bemærkninger, hvor det i pkt. 1, 3. afsn. anføres, at *”Det betyder bl.a., at en pensionist, der fraflytter Danmark, ikke skal afstå sit sommerhus for at komme ud af fuld skattepligt med mindre, at sommerhuset tillige har været anvendt til helårsbolig.”*

— o —