

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5. marts 2024

Parcelhusreglen – salg efter kort ejertid[©]

*Advokat (L) Bodil Christiansen,
Advokatfirmaet Tommy V. Christiansens Efterflg.*

Cand. jur. et merc.(R) Tommy V. Christiansen

www.V.dk

To nyere afgørelser fra henholdsvis Østre Landsret og Landsskatteretten har måske blødt op på mulighederne for et skattefrit salg af en ejerbolig efter en kortere tids beboelse.

Gennem mange år har der været fastsat særlige regler i skattelovgivningen om beskatning af fortjeneste og fradragsret for tab ved salg af en fast ejendom – og herunder ejerboliger.

I 1982 blev reglerne om beskatning ved salg af fast ejendom samlet i særlig lovgivning, betegnet ejendomsavancebeskatningsloven.

Lovens udgangspunkt var i 1982, at en fortjeneste ved salg en fast ejendom var skattepligtig. Loven indeholdte imidlertid særlige regler om ejertidsnedslag for hvert ejerår efter tre års ejertid, således at fortjeneste ved et salg af en fast ejendom efter 7 års ejertid var skattefrit.

Parcelhusreglen

I loven var endvidere optaget en særregel om skattefrit salg af ejerbolig, dvs. ”parcelhusreglen”. En ejerbolig kunne efter parcelhusreglen sælges skattefrit, hvis ejeren eller dennes husstand havde beboet huset eller lejligheden i mindst 2 år af det tidsrum, hvori den pågældende havde ejet boligen. Hertil kom et krav om, at grundarealet som udgangspunkt skulle være mindre end 1.400 m². Reglen var i sig selv en delvis videreførelse af de hidtidige regler om skattefrit salg af ejerboliger.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5. marts 2024

Til parcelhusreglen var knyttet en mulighed for dispensation fra kravet om beboelse i mindst to år. Havde ejeren således kun beboet huset eller lejligheden i en kortere periode, kunne skattemyndighederne træffe beslutning om skattefritagelse, hvis der forelå ”ganske særlige omstændigheder”.

Ophævelse af 2-års-reglen for ejerboliger

I 1989 blev kravet om 2 års beboelse for et skattefrit salg af en ejerbolig ophævet som et led i den daværende regerings indsats med regelforenkling på skatteområdet. Herefter var en fortjeneste skattefri uanset ejerperiodens længde, hvis sælgeren eller dennes husstand havde beboet ejendommen i en del af eller hele den periode, hvori denne havde ejet ejendommen.

Under behandlingen af lovforslaget om ophævelse af kravet om 2 års beboelse, rejste Folketingets Skatteudvalg overfor skatteministeren blandt andet spørgsmålet om, hvorvidt det var en tilstrækkelig betingelse for et skattefrit salg, at en ejer havde beboet en ejendom i blot én dag.

Skatteministeren oplyste i denne forbindelse, at:

”Regeringens forslag indebærer, at der ikke skal ske nogen beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven ved afståelse af én- og tofamiliehuse, ejerlejligheder, stuehuse og sommerhuse, når ejeren eller dennes husstand har beboet den pågældende ejendom. I forhold til de gældende regler ophæves kravet om, at beboelsen skal have strakt sig over mindst 2 år. Dermed vil også kortere beboelsesperioder fritage for en eventuel avancebeskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Det må dog kræves, at der rent faktisk har været tale om beboelse. I tilfælde, hvor der helt åbenbart er tale om, at ejeren eller dennes husstand blot foretager en pro forma-indflytning, dvs. at der reelt ikke er tale om beboelse, vil der efter en konkret, ligningsmæssig vurdering være mulighed for at beskatte en eventuel avance efter ejendomsavancebeskatningslovens almindelige regler.”

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5. marts 2024

Øget pres på parcelhusreglen

Med skattereformen i 1993 blev reglerne om et skattefrit salg efter 7 års ejertid ophævet, således at en fortjeneste ved salg af en fast ejendom som udgangspunkt altid skal beskattes fuldt ud, når bortset fra visse særregler om regulering af anskaffelsessummen med et 10.000 kr. fradrag pr. ejerår m.v. Parcelhusreglen, dvs. skattefritagelse ved salg af ejerboliger, blev fastholdt.

Fra 1993 og de næste mange år frem, og navnlig i perioden op til finanskrisen med markant stigende priser på ejendomsmarkedet, fremkom talrige skattesager om mulighederne for et skattefrit salg af en ejerbolig. Det var næppe nogen tvivl om, at ophævelsen af reglerne om et skattefrit salg efter 7 års ejertid havde øget presset på parcelhusreglen som en af de få tilbageværende muligheder for et skattefrit salg af en fast ejendom.

Kravet om beboelse

Fællesnævneren for mange af skattesagerne var, at ejerne kun havde boet i ejendommen i en kort periode for herefter at være flyttet tilbage til ejernes hidtidige bolig, hvor ægtefællen fortsat havde bopæl. Et typeeksempel var forældre købslejligheder, hvor forældrene kort tid før et salg af lejligheden nåede at flytte ind – og herefter ud – i tiden op til salget

For at imødegå omgåelse af parcelhusreglen anlagde skattemyndighederne i denne henseende en meget vidtgående fortolkning af kravet om anvendelse af boligen til ”beboelse” – en linje, der fandt støtte hos domstolene.

Hensigt om længerevarende beboelse

For at opnå skattefritagelse efter parcelhusreglen har det som udgangspunkt været en nødvendig - men ikke en tilstrækkelig - betingelse, at boligejeren havde opgivet sin hidtidige bopæl ⁽¹⁾ og ikke havde andre boliger til rådighed.

¹⁾ Se eksempelvis SKM2004.221.VLR, hvor bevisbyrden for opgivelse af hidtidig bopæl påhvilede skatteyderen.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5. marts 2024

Op gennem 00'erne blev det således en yderligere forudsætning for skattefritagelse, at boligejerens beboelse af boligen ikke blot havde karakter af et "midlertidigt opholdssted".

Oprindeligt havde Landsskatteretten ved en kendelse af 15. april 2003⁽²⁾ tilkendegivet, at en lejlighed beboet af ejeren i én måned måtte anses at have tjent til bolig for ejeren i parcelhusreglens forstand. Landsskatterettens begrundelse var, at ejeren ikke havde andre boliger til rådighed, og at det var godtgjort, at ejeren havde taget ophold i lejligheden. Ejeren kunne derfor sælge lejligheden skattefrit – selv om det lå fast, at ejeren i beboelsesperioden havde købt anden bolig, som ejeren flyttede ind i ved månedens udgang.

Fra dette udgangspunkt blev kravene for et skattefrit salg af en ejerbolig gradvis skærpet i årene derefter.

En af milepælene for udviklingen i praksis var en sag afgjort af Østre Landsret i 2009⁽³⁾ om et forældrepar, som vendte hjem efter udstationering i udlandet, og som i en periode på 4 mdr. boede i en tidligere købt forældreboelslejlighed, medens parret afventede en istandsættelse af deres villa efter udlejning i udstationeringsperioden.

Efter Østre Landsrets opfattelse havde forældreboelslejligheden kun tjent som "midlertidigt opholdssted" for forældreparret, da villaen efter parrets eget valg (istandsættelsen) ikke kunne benyttes. Parrets fortjeneste ved et senere salg af forældreboelslejligheden var derfor skattepligtig.

"Midlertidigt opholdssted"

Det er klart, at der vil være tilfælde, hvor en kortvarig beboelse ikke er udtryk for anvendelse af en ejerbolig som et "midlertidigt opholdssted". Eksempelvis kan udefra kommende omstændigheder indtrådt efter indflytningen således føre til, at det viser sig

²⁾ Omtalt i Juridisk Ugebrev SKAT 2003/34

³⁾ SKM2009.762.ØLR

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5. marts 2024

nødvendigt at fraflytte en bolig, som på indflytningstidspunktet for ejeren fremstod som en ”varig” bolig.

Ligeledes forekommer der at måtte være en naturlig grænse for, hvor længe en bolig kan anses som et ”midlertidigt opholdssted” i parcelhusreglens forstand, selv om det ved indflytningen ikke var ejerens tanke, at boligen skulle tjene som ”varig bolig”.

Et par afgørelser fra det seneste halve år synes at give et fingerpeg om, hvornår en beboelse af kortere varighed eller rent faktisk af midlertidig karakter, kan give grundlag for et skattefrit salg af boligen.

Østre Landsrets dom af 22. august 2023

I en sag afgjort ved Østre Landsrets¹⁾ dom af 22. august 2023, offentliggjort den 29. november 2023⁽⁴⁾, havde et ægtepar i oktober 2012 købt en projektlejlighed med forventet overtagelse den 1. september 2014. Parret satte herefter parrets mangeårige bolig til salg, og boligen blev solgt i oktober 2013.

Parret købte herefter en villalejlighed af mandens selskab med henblik på anvendelse som bolig i tiden frem til overtagelse af projektlejligheden. Parret boede i villalejligheden i 8 måneder, og flyttede efter et salg af denne villalejlighed til en anden villalejlighed købt af mandens selskab, da færdiggørelsen af projektlejligheden trak ud.

For den første villalejlighed, som parret havde beboet i 8 måneder, konkluderede Østre Landsret, at lejligheden var omfattet af parcelhusreglen. Parrets fortjeneste ved videre-salget var derfor skattefri.

Som begrundelse henviste landsretten til, at det af forarbejderne til ændringen af parcelhusreglen i 1989 fremgår, at:

”også kortere beboelsesperioder vil fritage for avancebeskatning, blot der rent faktisk er tale om beboelse og ikke pro forma-beboelse.”

⁴⁾ SKM2023.572.ØLR.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5. marts 2024

Videre henviste landsretten til, at der var enighed mellem parterne – dvs. på den ene side Skatteministeriet og på den ene side ægteparret – om, at parret rent faktisk beboede lejligheden.

Herefter tilføjede landsretten, at den omstændighed, at ægtefællerne ved indflytningen i villalejligheden ikke havde til hensigt at tage varigt ophold i lejligheden, fordi de forud herfor havde købt en projektlejlighed til senere overtagelse, ikke ændrede på, at fortjenesten var skattefri.

Landsskatterettens afgørelse af 3. november 2023

Nogle få måneder senere traf Landsskatteretten afgørelse i en ”forældre købslignende” sag.⁽⁵⁾ I denne sag havde en fader købt en lejlighed i 2004 med det langsigtede formål, at et af hans børn kunne bo i lejligheden, når de blev gamle nok. I mellemtiden blev lejligheden udlejet til tredjemand.

I december 2017 flyttede en datter ind i lejligheden, og året efter flyttede hendes kæreste ind. I november 2018 købte datteren forældre købsboligen af sin fader på lempelige vilkår. 6 måneder senere, i maj 2019, blev lejligheden sat til salg og siden solgt med en betydelig gevinst. Det var oplyst, at lejligheden var blevet sat til salg som følge af datterens forestående ægteskab i oktober 2019. I 2021 købte datteren og hendes ægtefælle anden bolig.

Efter skattemyndighedernes opfattelse var lejligheden ikke omfattet af parcelhusreglen, da datteren efter myndighedernes vurdering ikke havde købt lejligheden for at tage varigt ophold, men for at opnå en skattefri fortjeneste. Datteren kunne derfor ikke sælge lejligheden skattefrit.

⁵⁾ Landsskatterettens kendelse af 3. november 2023, sagsnr. 22-0086787.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5. marts 2024

Datteren klagede over denne afgørelse til Landsskatteretten. Med henvisning til de nærmere omstændigheder i sagen, og til, at datteren ejede og beboede lejligheden i ca. 6 måneder, inden der blev indledt salgsbestræbelser, havde datteren efter Landsskatterettens opfattelse godtgjort, at lejligheden havde tjent til reel beboelse i ejerperioden. Datterens fortjeneste ved salg af lejligheden var derfor skattefri efter parcelhusreglen.

Konsekvenser

Med de to afgørelser er markeret, hvornår en ejers beboelse af en ejerbolig - af kortere varighed - dog har været så tilstrækkelig "langvarig", at der er grundlag for et skattefrit salg.

Det fremhæves, at der i de pågældende afgørelser ikke forelå oplysninger om en "alternativ" bolig. De to afgørelser kan således næppe udstrækkes til tilfælde, hvor ejeren har en alternativ bolig, og hvor et omgængelsessynspunkt indgår med særlig vægt.

— o —