

## Parcelhusreglen er fortsat i søgelyset

*Skrevet af advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (L), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma*

### **Skattemyndighederne vedbliver at kontrollere, om betingelserne for skattefritagelse er opfyldt ved salg af beboelsesejendomme, herunder særligt om beboelsesejendommene har "tjent til bolig"**

Det er udgangspunktet, at fortjeneste ved afståelse af fast ejendom er skattepligtig, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 1.

Det følger imidlertid af bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, at fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder kan være fritaget for skattepligt, hvis de i loven fastsatte betingelser herfor er opfyldte, herunder at huset eller ejerlejligheden har "tjent til bolig" for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen.

Anvendelsen af bestemmelsen er endvidere betinget af, at 1) ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m<sup>2</sup> eller 2) der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke

fra ejendommen kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse eller 3) udstykning ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen vil medføre værdiforringelse på mere end 20 % af restarealet eller den bestående bebyggelse.

I denne artikel er fokus imidlertid alene på spørgsmålet om, hvornår betingelsen "tjent til bolig" er opfyldt, da det typisk er netop denne betingelse, som har skattemyndighedernes særlige interesse.

Bestemmelsen omtales ofte som parcelhusreglen, og det ses til stadighed, at domstolene og særligt Landsskatteretten underkender de afgørelser, hvorved skattemyndighederne i sin kontrol ikke har fundet, at betingelserne for skattefritagelse var opfyldte med henvisning til, at ejendommen ikke har "tjent til bolig".

## Bestemmelsens baggrund

Den nugældende parcelhusregel blev oprindeligt overført til ejendomsavancebeskatningsloven fra lov om særlig indkomstskat. I henhold til den oprindelige udformning af bestemmelsen var det en betingelse for skattefritagelse, at ejendommen havde "tjent til bolig" for ejeren i to år. Der fandtes dog mulighed for dispensation fra kravet om to års beboelse i tilfælde, hvor ejeren var nødsaget til at afhænde ejendommen grundet særlige omstændigheder, herunder særligt separation, skilsmisse eller en ægtefælles død.

Betingelsen om to års beboelse for at opnå skattefritagelse blev imidlertid ophævet ved lov nr. 888 af den 29. december 1989. Lovændringen medførte, at det efterfølgende blot var en betingelse, at boligen skulle have "tjent til bolig" for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne havde ejet ejendommen.

## Beboelseslængden

Af bemærkningerne til lovforslaget ved bestemmelsens vedtagelse – fremsat som L 2 1989/90 – fremgår det ikke nærmere, hvorledes betingelsen "tjent til bolig" for ejeren nærmere skal fortolkes i praksis.

Der blev imidlertid i forbindelse med lovforslagets behandling stillet en række spørgsmål til Skatteministeren, der efterfølgende har vist sig relevante for bestemmelsens afgrænsning.

Af Skatteministerens besvarelse af de stillede spørgsmål fremgår blandt andet følgende:

*"I forhold til de gældende regler ophæves kravet om, at beboelsen skal have strakt sig over mindst to 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 proforma-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."* (vores fremhævning)

Skatteministeren anførte endvidere følgende:

*"Regeringens lovforslag indebærer, at den eneste betingelse for skattefrihed af en eventuel avance ved afståelse af en ejerbolig er, at skatteyderen eller dennes husstand har beboet den pågældende ejendom. Længden af denne beboelse vil herefter ikke være afgørende, og som nævnt i min besvarelse af spørgsmål 47 og 48 vil selv meget kortvarige beboelsesperioder berettige til skattefritagelse. Det gælder også, selvom beboelsen kun har strakt sig over f.eks. et par dage. Statueringen af beboelse i denne sammenhæng kan principielt ikke gøres afhængig af længden af beboelsesperioden."* (vores fremhævning)

Af skatteministerens svar fremgår med al tydelighed, at der efter ændringen af bestemmelsen ikke kan opstilles krav til beboelsens varighed. Selv en kortvarig beboelsesperiode vil således ifølge Skatteministeren kunne opfylde betingelserne for skattefrihed efter parcelhusreglen.

## Udvalgt praksis om beboelseslængden

Ældre praksis viser således også, at der – i overensstemmelse med Skatteministerens besvarelse af ovennævnte spørgsmål – ikke kan fastsættes en bestemt tidsmæssig grænse for, hvornår en ejendom kan siges at have tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand.

I Landsskatterettens afgørelse offentliggjort i TfS 2003, 583 ses det, at en periode på 23 dage var tilstrækkelig til at anse en ejendom for at have "tjent til bolig" for ejeren.

Således udtalte Landsskatteretten, at "det må efter de foreliggende oplysninger anses for godtgjort, at klageren i perioden fra den 1. juni

1997 til den 1. juli 1997 kl. 12.00 ikke har haft andre boliger til sin rådighed.

Det må ligeledes anses for godtgjort, at klageren pr. 1. juni 1997 har taget bolig i lejligheden. Der er herved bl.a. henset til, at klageren pr. nævnte dato er blevet tilmeldt lejlighedens adresse og til, at C har meddelt myndighederne, at hun pr. denne dato ikke længere er enlig, men samlevende med klageren.

Det må endelig anses for godtgjort, at der først den 23. juni 1997 er indgået endelig og bindende aftalt om salg af lejligheden. Der er herefter ikke grundlag for at antage, at lejligheden ikke har tjent til bolig for klageren i en del af den periode, hvori han har ejet denne."

Beboelse af en ejendom i perioder på henholdsvis 5 og 10 måneder har tillige medført skattefritagelse med henvisning til, at ejendommen har "tjent til bolig", jf. eksempelvis TfS 2008, 328 og TfS 2007, 1037.

### **Afgørende momenter**

For at være omfattet af den såkaldte parcelhusregel kræves det som anført ovenfor, at ejeren eller dennes husstand har beboet den pågældende ejendom i hele eller en del af ejerperioden. Afgørende er i så henseende, om ejendommen har "tjent til bolig" for ejeren eller dennes familie en del af ejerperioden, og ikke længden af den periode, hvori ejendommen har været benyttet.

Afgørelsen af, om beboelse reelt har fundet sted, beror efter praksis på en samlet bedømmelse af de faktiske omstændigheder. Som udgangspunkt kan der lægges vægt på, om der er anmeldt flytning til folkeregistret. Flyttemeddelelse er dog hverken en tilstrækkelig eller nødvendig betingelse for beboelse. Der lægges således også vægt på, om der er sket flytning af postadresse, telefon, bohavne m.v. Ved bedømmelsen indgår endvidere registrering af forbrug hos forsyningsselskaber samt andre oplysninger, herunder flytteudgifter, der objektivt kan

bestyrke, at ejendommen har været anvendt som bolig.

Det tillægges endvidere betydelig vægt, hvorvidt der efterfølgende – efter relativ kort tid – sker tilbageflytning til tidligere, oprindelige adresse.

Praksis synes således at kunne tages til indtægt for, at skattefritagelsen er betinget af to forhold. For det første at vedkommende skatteyder fysisk har opholdt sig i boligen. For det andet at det ved indflytningen i boligen var skatteydernes hensigt, at opholdet i boligen skulle have karakter af reel permanent beboelse og ikke blot midlertidigt ophold.

### **En individuel konkret bedømmelse**

Den samlede bedømmelse af de faktiske omstændigheder foretages efter praksis på baggrund af en helt konkret vurdering af den enkelte skatteydernes forhold. Det er endvidere væsentligt at have for øje, at skatteydernes forklaring – uanset der ofte lægges vægt på objektive forhold – kan være afgørende ved foretagelsen af den individuelle konkrete bedømmelse af de faktiske omstændigheder.

Opmærksomheden henledes i den forbindelse på dommen offentliggjort i SKM2016.95.BR. Sagen drejede sig om, hvorvidt skatteyderens ejendom havde "tjent til bolig" i perioden fra en foretaget udstykning og til salget af ejendommen. Skatteyderen og dennes familie fraflyttede ejendommen i juli 2008 på grund af skatteyderens utroskab, og skatteyderen flyttede alene tilbage til ejendommen i august samme år. Der var i juni 2008 taget skridt til udstykning, således at arealkravet i parcelhusreglen ville blive opfyldt, og ejendommen blev herefter solgt med overtagelse den 1. januar 2009, hvorefter skatteyderen igen flyttede sammen med sin familie i en lejebolig. Byretten fandt – hovedsageligt på grund af de afgivne forklaringer – at bopælsbetingelsen var opfyldt. Byretten anførte som begrundelse herfor blandet andet følgende:

*"De forklaringer, der er afgivet af ægtefælle, familie og bekendte, bestyrker, at sagsøgeren boede alene på adressen - - - 8 og bestyrker tillige, at parterne havde en alvorlig krise i deres ægteskab, og at dette var grunden til, at de boede hver for sig. Retten lægger vægt på, at der ikke foreligger sådanne ændringer i forbrugsmønster, at det ikke kan være begrundet i, at sagsøgeren boede alene, og at det konstaterede forbrug bestyrker, at ejendommen har været beboet også i 2. halvår af 2008. Retten lægger endvidere vægt på, at der ikke foreligger anden sandsynlig forklaring end sagsøgerens utroskab på, at familien flere måneder før salget af ejendommen valgte at fraflytte denne. Idet den omstændighed, at sagsøgeren fortsat har betalt ydelser af forskellig art for den familie og de børn, han var ansvarlig for, samt har ladet disse beholde hovedparten af familiens bohav, ikke taler imod sagsøgerens forklaring om, at det i august 2008 var kommet til et brud mellem ham og hans kone, og at han som følge heraf flyttede fra familien og tilbage til - - - 8, finder retten, at sagsøgeren i tilstrækkelig grad har sandsynliggjort, at han i perioden fra medio august 2008 og til årets udgang ikke havde*

*anden bolig til rådighed end - - - 8. Idet sagsøgerens beboelse af ejendommen således må anses for reel, og idet ejendommen således må anses omfattet af skattefritagelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, tager retten sagsøgerens påstand til følge."*

#### **Afsluttende bemærkninger**

Det kan konstateres, at skattemyndighederne ofte i tilfælde med kortere beboelsesperioder uberettiget lægger til grund, at en given ejendom ikke har "tjent til bolig" allerede som følge af beboelseslængden, og ejeren derfor ikke er omfattet af skattefritagelsen i ejendomsavance-beskatningslovens § 8, stk. 1. Dette således uden at foretage en samlet bedømmelse af alle relevante forhold, herunder også skatteyderens egen forklaring.

En gennemgang af praksis viser imidlertid, at der i hvert enkelt tilfælde skal foretages en helt konkret vurdering af, om en given ejendom har "tjent til bolig", og at skattemyndighedernes ofte restriktive afgørelser således også underkendes i praksis, selvom der er tale om korte beboelsesperioder.