

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9556 af 19/08/2008 (Gældende)

Genanbringelse af ejendomsavance i en yderligere ideel ejerandel i ejendommen

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-118944

Genanbringelse af ejendomsavance i en yderligere ideel ejerandel i ejendommen

Spørgsmål

Kan A genanbringe en ejendomsavance opgjort ved salg af et jordareal fra ejendommen beliggende M i anskaffelsessummen ved et efterfølgende køb af en yderligere ideel ejerandel af ejendommen?

Svar

Ja.

Beskrivelse af de faktiske forhold

A erhvervede i 1999 i lige sameje med sin tidligere ægtefælle B ejendommen beliggende M for en kontant købesum på 3.844.100 kr., berigtiget ved 1) optagelse af realkreditlån i N: 3.213.000 kr. (6% p.a. nom. 3.576.000 kr.), 2) ydelse af en gave til køberne: 59.000 kr. og 3) kontant/anfordringstilgodehavende til sælger: 572.100 kr.

Ejendommen er erhvervet fra As far C og blev overdraget med succession i genvundne afskrivninger.

Ejendommen består af arealer på 49,5037 ha og på 8,7014 ha, i alt 58,2051 ha og er vurderet som en landbrugsejendom. Ejendommens jordtilliggende er i dag bortforpagtet.

I forbindelse med A og Bs skilsmisse i 2007, agter A at erhverve forhenværende ægtefællens ideelle andel af ejendommen.

Som det første led i overtagelsen agter A og B at sælge et jordareal på 16,5 ha. Salgssummen forventes at udgøre 7.063.200 kr., idet der blev modtaget bud på 436.000 kr. pr. ha fra en interesseret køber.

Efter salget af jordarealet på 16,5 ha vil A erhverve den resterende del af B ideelle andel.

Det er samtidig oplyst, at B agter at genanbringer avance opnået ved afståelse af den ovennævnte parcel på 16,5 ha, samt den resterende del af den ideelle andel i en erhvervsejendom i Jylland, købt i forbindelse med skilsmissen.

SKAT har den 28. maj 2008 anmodet repræsentanten om at oplyse, på hvilken måde andelen blev overdraget fra B til A, og anmodet om at fremlægge overdragelsesdokumenter.

Den 29. maj 2008 har repræsentanten oplyst, at der endnu ikke er sket overdragelse af Bs ejerandel til A.

Det blev tilføjet, at ejendommen fortsat ejes i lige sameje af A og B. Først når der foreligger en endelig afklaring vedrørende anmodning om det bindende svar, træffer A og B beslutning om ændring af ejerskabet til ejendommen.

Under efterfølgende samtale den 30. juni 2008 oplyste repræsentanten, at parterne i ægteskabet havde formuefællesskabet. Dette betyder, at parterne i forbindelse med skilsmisse vil dele fællesskabet, således at hver af parterne udtage 50 % af ejendommen.

Efterfølgende vil parterne sælge en parcel til tredjemand. A vil bruge provenuet opnået ved salget af parcellen til at købe Bs ejendom.

Købet af Bs andel af ejendommen vil således blive gennemført efter at parterne har delt formuefællesskabet.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Ved salg af en ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven kan skattebetalingen udskydes til et senere tidspunkt ved anvendelse af genanbringelsesreglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, når visse betingelser er opfyldt.

Det er en forudsætning for anvendelse af genanbringelsesreglen, at både den ejendom, der afstås, og den ejendom, der erhverves, anvendes erhvervsmæssigt i skatteydernes erhvervsvirksomhed. Udlejning af

ejendomme anses i denne forbindelse ikke for erhvervsmæssig anvendelse, medmindre der er tale om udlejning af en landbrugsejendom m.v. Ligeledes anses den del af ejendommen, der udgør boligdelen, ikke for erhvervsmæssig anvendt.

Genanbringelse kan alene ske, når den ejendom, hvori fortjenesten ønskes genanbragt, er erhvervet i samme indkomstår, indkomståret tidligere eller i det efterfølgende indkomstår, som den ejendom, hvis fortjeneste, der ønskes genanbragt, er afstået. Repræsentanten har henvist til ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1 og 2.

Repræsentanten har dernæst henvist til Østre Landsrets dom af 8. maj 2002, og anført at landsretten fortolkede ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A således, at der alene kan ske genanbringelse i en anden fast ejendom, hvorimod der ikke kan ske genanbringelse i samme ejendom, jf. SKM 2002.274.ØLR.

I dommen var der tale om en landmand, der i 1995 havde købt en landbrugsejendom. Året efter i 1996 havde landmanden solgt tre jordlodder fra ejendommen. Fortjenesten vedrørende salget i 1996 kunne ikke genanbringes i den resterende ejendoms anskaffelsessum i 1995.

Østre Landsret havde henset til, at det af forarbejderne og forløbet i Folketingets forhandlinger vedrørende § 6 A, § 6 B (dagældende) og § 6 C, jf. lov nr. 427 af 25. juni 1993 om ændring af ejendomsavancebeskatningsloven, jf. særligt FT 1992-93, tillæg A, spalte 9664 og tillæg B, spalte 2663-2664 og spalte 2702-2703, følger, at genanbringelse efter § 6 A forudsætter, at geninvestering sker i en anden fast ejendom.

Der kan således ikke ske genanbringelse i en samlet anskaffelsessum, når den fortjeneste, der ønskes genanbragt, er opgjort med udgangspunkt i den pågældende anskaffelsessum.

Hvis der derimod er tale om salg af jord fra en ejendom og køb af yderligere jordarealer erhvervet med henblik på en sammenlægning med restejeendommen, kan der ske genanbringelse af fortjeneste vedrørende salg af jorden i anskaffelsessummen vedrørende et tilkøbt jordareal. Uanset at det tilkøbte areal efter sammenlægningen med restejeendommen udgør en samlet ejendom, vil der i en sådan situation kunne ske genanbringelse som beskrevet.

I Landsskatterettens kendelse af 13. december 2002, jf. SKM2003.50.LSR, kunne der således ske genanbringelse af en ejendomsavance vedrørende salg af et jordareal på ca. 35,8 ha i anskaffelsessummen for et skov- og engareal på ca. 5 ha, idet de øvrige betingelser for genanbringelse var opfyldt. Det erhvervede skov- og engareal blev arealoverført til skatteydere restejeendom.

Landsskatteretten fandt, at der i den foreliggende situation ikke var tale om genanbringelse i en avance ved frasalg af et jordtilliggende i restejeendommen.

Køb af yderligere ejerandele af en ejendom, som skatteyder i forvejen ejer en ejerandel af, skal ligeledes anses for køb af en ny ejendom.

I Ligningsrådets bindende forhåndsbesked 99/00-482-00101 af 21. november 2000 (udsendt i Skattemeddelelser 2001, 02-02) blev et køb af medejerens halvdel af ejendommen anset for køb af en ny ejendom.

I afgørelsen var der tale om en far og en søn, der i et lige sameje ejede og drev en landbrugsejendom. Faren og sønnen solgte i indkomståret 2000 28,7575 ha af ejendommens jordtilliggende. Sønnen ønskede at genanbringe sin andel af fortjenesten i anskaffelsessummen ved køb af farens andel af restejeendommen på 17,3450 ha i indkomståret 2001.

Styrelsen bemærkede i afgørelsen, at "A's køb af faderens halvdel af ejendommen i indkomståret 2001 anses for køb af en ny ejendom, hvorfor betingelserne for genanbringelse af avancen i den del af det tilkøbte, der skal anvendes erhvervsmæssigt i A's erhvervsvirksomhed, er opfyldt", og indstillede på det grundlag, at der blev svaret bekræftende til spørgsmålet om, hvorvidt der kunne ske genanbringe. Ligningsrådet tiltrådte Styrelsens indstilling.

I nærværende sag er der tale om en situation tilsvarende situationen i Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 21. november 2000. A påtænker således at erhverve sin medejerers ejerandel efter salg af en del af den samlede ejendoms jordtilliggende.

Det er repræsentantens opfattelse, at medejerens ejerandel på anses for en ny ejendom set fra As side, hvorfor A vil kunne genanbringe sin del af fortjenesten vedrørende ejernes salg af jordarealet på 16,5 ha i anskaffelsessummen vedrørende medejerens ejerandel af restejendommen.

Det er på det grundlag repræsentantens opfattelse, at spørgsmålet bør besvares bekræftende.

Repræsentanten har den 6. marts 2008 fremsat nedenstående bemærkninger til sagsfremstillingen.

I SKATs indstilling og begrundelse er det anført, at:

"For så vidt angår kendelsen fra Landsskatteretten bemærker SKAT, at denne vedrører mageskifte af to landbrugsarealer, hvilket indebærer, at denne sag ikke er relevant for så vidt angår den nærværende sag."

Det er spørgers opfattelse, at Landsskatterettens kendelse er relevant for nærværende sag, idet kendelsen omhandler den situation, hvor der set fra køberens side er tale om køb af yderligere fast ejendom, som efter købet sammen med den resterende del af ejendommen, skatteyder ejede i forvejen, udgør én samlet ejendom. I forhold til ejendomsbegrebet er der således tale om, at der sker salg af en del af en ejendom og genanbringelse af fortjenesten i køb af en yderligere del, som efter overdragelserne udgør en samlet ejendom med samme ejendomsnummer, som den ejendom hvorfra, der er sket salg.

Tidligere i sagsfremstillingen har SKAT anført, at:

"SKAT skal fremhæve, at ejendomsret (eller panteret) til en ideel andel er en ret til en andel i ejendommens værdi ved salg eller en panteret i denne værdi, men ikke til en bestemt fysisk del af ejendommen."

Videre er det anført, at:

"Rettighederne over en ideel andel hæfter således på hele ejendommen, idet der netop ikke specificeres nogen geografisk del af ejendommen, som den pågældende ret er knyttet til."

I situationen med mageskifte, jf. SKM2003.50.LSR, vil en panteret i ejendommen før køb af et yderligere areal til ejendommen efter købet også omfatte det yderligere areal. Der vil således i denne situation ikke være tale om, at ejendomsretten eller panteretten kan afgrænses til kun at omfatte en bestemt fysisk del af ejendommen. Der er dog ikke tvivl om, at der ved et mageskifte kan ske genanbringelse af fortjeneste vedrørende den afståede del af ejendommen i anskaffelsessummen vedrørende den tilkøbte del af ejendommen.

I relation til det af SKAT anførte vedrørende Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 21. november 2000 (journalnummer 99/00-482-00101) skal det bemærkes, at den bindende forhåndsbesked omhandler én landbrugsejendom.

I afgørelsen er der i afsnittet "Sagsfremstilling og begrundelse" anført følgende:

"A's fader, B, har siden 1963 drevet landbrugsejendommen X. Ejendommen var oprindelig på 46,1025 ha. I 1989 købte A halvdelen af ejendommen. Siden har A og B drevet ejendommen i fællesskab.

Ved betinget skøde den 29. juli 1999 (indkomståret 2000. Min tilføjelse) frasolgt ca. 30 ha af ejendommen. Det nøjagtige areal blev efter landinspektørens endelige opmåling opgjort til 28,7575 ha.

A påtænker inden udgangen af indkomståret 2001 at købe B's halvdel af restejendommen, der nu er på 17,3450 ha."

Under afsnittet "Styrelsen bemærker", er anført:

"A's køb af faderens halvdel af ejendommen i indkomståret 2001 anses for køb af en ny ejendom, hvorfor betingelserne for genanbringelse af avancen i den del af det tilkøbte, der skal anvendes erhvervsmæssigt i A's erhvervsvirksomhed, er opfyldt."

Repræsentanten er således ikke i tvivl om, at der i Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 21. november 2000 er tale om salg af et jordareal, hvor den ene af ejerne påtænker at erhverve medejerens ideelle andel af restejendommen. Ligningsrådet fandt, at der ved køb af en ideel andel af restejendom er tale om køb af ny ejendom, hvor en fortjeneste vedrørende salg af et jordareal fra ejendommen kan genanbringes i køb af den nye ejendom.

Ligningsrådet har således fundet, at køb af ideelle andele er køb af ny ejendom i relation til genanbringelsesreglen i ejendomsavancebeskatningslovens 6 A.

Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 21. november 2000 har efter repræsentantens opfattelse ikke mistet sin retskildeværdi ved SKM2002.274.ØLR, da Østre Landsret dom af 8. maj 2002 ikke omhandler overdragelser af ideelle andele.

Repræsentanten vurderer dernæst, at Østre Landsret dom af 8. maj 2002 omhandler en situation, hvor skatteyder ønsker at genanbringe en fortjeneste ved salg af et jordareal i en anskaffelsessum, hvor anskaffelsessummen også vedrører det areal, der er afstået.

Repræsentanten er af den opfattelse, at Østre Landsrets dom af 8. maj 2002, helt i overensstemmelse med Ligningsrådet i bindende forhåndsbesked af 16. december 2003 (journalnummer 99/03-482-00543) har fundet, at en fortjeneste vedrørende salg af en del af et tilkøbt jordareal ikke kunne genanbringes i den del af det tilkøbte jordareal, som skatteyder beholdte. Derimod kunne fortjeneste ved salg af et jordareal fra den ejendom, som skatteyder ejede i forvejen, og som det tilkøbte areal var blevet sammenlagt med ved approbation forud for delsalget, genanbringes i den samlede anskaffelsessum for det tilkøbte areal. Genanbringelse skulle ske i den samlede anskaffelsessum, uanset at en del af arealet blev afstået i samme indkomstår som det indkomstår, hvori der var sket genanbringelse. En forholdsmæssig del af den genanbragte fortjeneste blev således udløst til beskatning i samme indkomstår, som den genanbragte fortjeneste var blevet genanbragt.

I Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 16. december 2003 sker der således genanbringelse i en del af den anskaffelsessum, der indgår i anskaffelsessummen for den samlede ejendom, hvorfra der er sket delsalg. Der er dog blot tale om genanbringelse i en anskaffelsessum, der ikke vedrører den del, som sælges.

I nærværende sag er der tale om genanbringelse i en anskaffelsessum til erhvervelse af en ny ideel andel af en ejendom, som ikke vedrører den del af ejendommen, hvor fortjenesten til genanbringelse er konstateret, og hvor skatteyder ejer en ideel andel.

Repræsentanten har ligeledes anført, at Østre Landsrets dom af 8. maj 2002 vedrører delsalg. I ejendomsavancebeskatningslovens regler er salg af ideelle andele ikke omfattet af reglerne om delsalg. Derimod finder reglerne om helsalg anvendelse ved salg af ideelle andel, hvilket ligeledes taler for, at der i relation til genanbringelsesreglerne må være tale om køb af ny ejendom.

SKATs indstilling og begrundelse

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der ikke er erhvervet som led i den skattepligtiges næring, skal som udgangspunkt medregnes ved indkomstopgørelsen efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Efter § 6 A i ejendomsavancebeskatningsloven kan en skattepligtig dog i visse tilfælde ved at genanskaffe en ny ejendom i forbindelse med afståelse af en fast ejendom udskyde beskatningen af fortjeneste ved afståelse af en fast ejendom til en senere ejendomsafståelse.

Den skattepligtige kan således vælge mellem at lade sig beskatte ved afståelsen af ejendommen eller at udskyde beskatningen til en senere afståelse ved at modregne fortjenesten i anskaffelsessummen for den nyerhvervede ejendom.

Der kan alene ske genanbringelse af den del af fortjenesten, der vedrører den del af den afståede ejendom, som blev anvendt erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, dvs. den skattepligtige del af fortjenesten. Endvidere kan fortjenesten kun anvendes til at nedsætte anskaffel-

sessummen for den del af den erhvervede ejendom, der anvendes erhvervsmæssigt i ejerens eller den samlevende ægtefælles virksomhed.

Det er oplyst, at spørgeren ejer ejendommen i lige sameje med sin forhenværende ægtefælle, og de har planlagt at sælge et jordareal på 16,5 ha fra ejendommen. Parterne vil således i forbindelse med skilsmisse dele fællesskabet, således at hver af parterne udtage 50 % af ejendommen. Efterfølgende vil parterne sælge parcel til tredjemand.

Efter salg af jordarealet på 16,5 ha påtænker spørgeren at overtage den resterende del af ejendommen ved at erhverve den resterende del af Bs ideelle andel af ejendommen beliggende M. Købet af Bs andel af ejendommen vil således blive gennemført efter at parterne har delt formuefællesskabet.

SKAT skal fremhæve, at ejendomsret (eller panteret) til en ideel andel er en ret til en andel i ejendommens værdi ved salg eller en panteret i denne værdi, men ikke til en bestemt fysisk del af ejendommen. Hvis to personer ejer hver sin ideelle halvdel af en fast ejendom, er de således hver berettiget til at oppebære halvdelen af netto-provenuet ved ejendommens salg. Derimod har de som udgangspunkt ikke ret til at råde over hver sin fysiske halvdel af ejendommen.

Rettighederne over en ideel anpart hæfter således på hele ejendommen, idet der netop ikke specificeres nogen geografisk del af ejendommen, som den pågældende ret er knyttet til. Dog kan der til ejendomsretten til den ideelle anpart være knyttet en nærmere bestemt adgang til at råde fysisk over ejendommen, f.eks. brugsret til en lejlighed eller lignende. Dette gælder dog ikke for så vidt angår en opdeling af jordarealer, idet disse udelukkende kan opdeles efter reglerne i udstykningsloven.

Der opstår således spørgsmål om, hvorvidt opløsning af samejet med midler, der stammer fra salget af en udskilt parcel fra ejendommen, kan betragtes som erhvervelse af ny ejendom, som påkrævet i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A.

SKAT bemærker, at repræsentanten i sin anmodning har henvist til et bindende svar fra Ligningsrådet - sag 99/00-482-00101, kendelse fra Landsskatteretten SKM2003.50.LSR, samt dom fra Østre Landsret SKM2002.274.ØLR.

For så vidt angår kendelsen fra Landsskatteretten bemærker SKAT, at denne vedrører mageskifte af to landbrugsarealer, hvilket indebærer, at denne sag ikke er relevant for så vidt angår den nærværende sag.

Angående det citerede bindende svar fra Ligningsrådet af den 21. november 2000, bemærker SKAT, at det ikke fremgår klart af sagens akter, hvorvidt der var tale om en landbrugsejendom eller to selvstændige ejendomme, der efter opdeling blev drevet i fællesskab.

Det bemærkes endvidere, at Østre Landsrets dom SKM2002.274.ØLR vedrørte en situation, hvor en landmand frasolgte jordlodder fra en ejendom, som han erhvervede et år før, og ønskede at genanbringe fortjenesten i den resterende ejendoms anskaffelsessum i 1995.

SKAT bemærker, at ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, har følgende ordlyd:

"Såfremt den skattepligtige erhverver en ejendom, der er omfattet af lovens regler, med undtagelse af ejendomme, omfattet af § 8, kan den skattepligtige i stedet for at medregne fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst, vælge at nedsætte anskaffelsessummen for den erhvervede ejendom med fortjenesten."

SKAT skal fremhæve, at genanbringelsesreglerne har en begunstigende karakter, hvilket indebærer, at reglen i § 6 A ikke bør fortolkes udvidende.

SKAT er af den opfattelse, at det følger af en naturlig sproglig fortolkning af bestemmelse, at den erhvervede og den solgte ejendom ikke kan være den samme ejendom. Formålet med reglen i § 6 A er netop, at sikre, at den skattepligtige kan flytte sin erhvervsvirksomhed fra én til en anden ejendom, uden at en afståelse af den oprindelige ejendom udløser beskatning af en eventuel avance.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A kan endvidere anvendes i situationer, hvor en virksomhed ophører ved salg af en ejendom, men at der etableres en ny virksomhed ved køb af en ny ejendom.

I den nærværende sag er der ikke tale om flytning af en erhvervsvirksomhed, idet spørgeren efter at overtagelse af andelen har fundet sted, agter at drive virksomheden fra den samme ejendom.

Endvidere er der ikke tale om en situation, hvor en virksomhed ophører og der samtidig etableres en ny virksomhed.

SKAT skal derfor opsummere, at den foreslåede model til at købe en yderligere andel med midler stammende fra virksomheden næppe er forenelig med reglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A.

SKATs opfattelse understøttes af en ikke offentliggjort kendelse af 1. oktober 2004 fra Landsskatteretten (sagsnr. 2-4-1847-1253).

Sagen vedrørte en landbrugsejendom, som fra 1971 var ejet i lige sameje af to brødre. I marts 1999 blev hovedparten af ejendommens jord solgt, og samtidig blev samejet vedrørende restejeendommen opløst. En af brødrene ønskede at genanbringe den skattepligtige avance i anskaffelsessummen for broderens andel af ejendommen. Dette blev afvist af Landsskatteretten med følgende begrundelse:

"Landsskatteretten har i TfS 1998.699 fundet, at genanbringelse ikke fandt anvendelse i et tilfælde, hvor der var foretaget et delsalg og hvor avancen ønskedes genanbragt i restejeendommen ved at nedbringe anskaffelsessummen for denne. Denne fortolkning er tiltrådt af Østre Landsret, der i TfS 2002.581 ØLD (SKM2002.274.ØLR) har fundet, at forarbejderne til ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A forudsætter, at genanbringelse sker i en anden ejendom, hvorfor der ikke var hjemmel i § 6 A til genanbringelse i restejeendommen. [...]

Landsskatteretten finder ikke, at klageren er berettiget til at genanbringe fortjeneste ved afståelse af en del af den omhandlede ejendom i anskaffelsessummen for en del af den samme ejendom. Der er herved henset til, at der ikke kan siges at være tale om en anden ejendom, jf. TfS 2002.581 ØLD (SKM2002.274.ØLR), samt at det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, at der skal være tale om genanbringelse i en ny ejendom."

Afslutningsvis bemærkes det, at repræsentantens bemærkninger af 6. marts 2008 ikke har ændret på SKATs opfattelse af sagen.

SKAT skal dog fremhæve, at repræsentantens bemærkninger vedr. panterrettighederne i den situation, hvor der sker mageskifte ikke er korrekte. Selv om panterrettighederne som udgangspunkt hæfter på den samlede fast ejendom, skal der i forbindelse med mageskifte tages stilling til panterrettighedernes indbyrdes retsstilling, jf. reglerne i tinglysningsloven.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmålet besvares benægtede.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A er sålydende: "Såfremt den skattepligtige erhverver en ejendom, der er omfattet af lovens regler, [...] kan den skattepligtige i stedet for at medregne fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst, vælge at nedsætte anskaffelsessummen for den erhvervede ejendom med fortjenesten. [...]"

A har sammen med medejeren solgt en del af ejendommen M til tredjemand og ønsker nu at genanbringe sin andel af fortjenesten ved køb af medejeren halvpart af restejeendommen, således at hun herefter bliver enejer af ejendommen. Der er ikke tale om genanbringelse af en fortjeneste i den ejendomsanpart, som hun hidtil har ejet eller nogen del af den, men i den halvpart, som hun køber af medejeren.

Under disse omstændigheder finder Skatterådet, at hun kan genanbringe sin del af den skattepligtige fortjeneste ved salget i anskaffelsessummen ved købet af medejeren halvpart.