

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9212 af 24/03/2009 (Gældende)

Fradrag for kompensationsbeløb anvendt til betaling for opgivelse af forkøbsret

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-128823

Fradrag for kompensationsbeløb anvendt til betaling for opgivelse af forkøbsret

Spørgsmål

Kan Skatterådet bekræfte, at A kan reducere sin skattepligtige ejendomsavance ved salg af et landbrugsareal på ca. 8,5 ha. med et beløb, der svarer til, hvad han i henhold til en indgået aftale må betale til en uafhængig modpart for at få denne til at opgive en forkøbsret til arealet?

Svar

Ja - Se sagsfremstilling.

Beskrivelse af de faktiske forhold

A har den 16. marts 2000 meddelt B en forkøbsret til et nærmere afgrænset areal, der tilhører A.

Ifølge den meddelte forkøbsret kan B købe det omhandlede jordareal til samme pris, som tilsvarende landbrugsjord beliggende øst for J-købing handles til.

Herudover skal B afholde samtlige omkostninger ved udstykningen.

A er nu blevet kontaktet af virksomheden C, der har fremsat tilbud om køb af det omhandlede jordareal, ca. 8,5 ha, for en pris af x kr. pr. kvm, svarende til en salgspris på ca. y kr.

A og B har i den forbindelse optaget forhandlinger omkring betaling af en afløsningssum for B's opgivelse af forkøbsretten.

Det er en forudsætning for den mellem A og B drøftede aftale at dele byrden ligeligt, hvis C forlanger forholdsmæssigt afslag eller erstatning i tilfælde af, at der på den overdragne ejendom måtte være forurening, som kan forlanges oprenset af virksomheden, eller det viser ikke at være bæredygtigt jord.

Endelig er det forudsat, at B afholder samtlige udstykningsomkostninger samt omkostninger til kommunale oplysningsskemaer, servitutudskrifter, tingbogsoplysninger, tinglysningsafgift.

Det gøres overordnet gældende, at spørgsmålet skal besvares bekræftende.

Det gøres i første række gældende, at A's betaling for B's opgivelse af forkøbsretten, er en forudsætning for gennemførelse af A's overdragelse af det omhandlede jordareal til C.

Denne udgift (afløsningssummen) skal derfor enten betragtes som en del af A's anskaffelsessum for jordarealet, eller alternativt anses for en salgsmkostning ved salget af jordarealet.

Det gøres i anden række gældende, at B's forkøbsret til ejendommen er en middelbar rettighed til den faste ejendom. Afståelse af en sådan rettighed anses i skattepraksis for at være en delafståelse af fast ejendom.

Der henvises herved til Ligningsvejledningen, 2008, afsnit E.J.2.1, hvori det anføres, at EBL's beskatningsregler også omfatter fortjenester, der stammer fra afståelse af middelbare ejendomsrettigheder over fast ejendom, såsom f.eks. servitutter og købe- og forkøbsrettigheder.

Det fremgår således af praksis, at provenuet ved afståelse af en middelbar rettighed over fast ejendom skal beskattes i henhold til EBL's regler.

Der henvises herved til afgørelsen refereret i TfS 1988.613, hvor Landsskatteretten tog stilling til en situation, hvor en lejer af en ejendom samtidig med lejemålets indgåelse i 1983 blev indrømmet en 5-årig køberet, hvorefter ejendommen kunne erhverves for 1,1 mio. kr. I 1986 ønskede lejereren at fraflytte sin produktion fra lejemålet til sin egen ejendom, hvorefter lejereren fandt en køber til ejendommen, som var villig til at betale 1.800.000 kr. for ejendommen. Herefter aftaltes det med ejeren, at denne skulle sælge ejendommen til den af lejereren fundne køber for 1,8 mio. kr., hvorefter ejeren skulle vederlægge den hidtidige lejer med 700.000 kr. for opgivelse af køberetten. Landsskatteretten fandt, at dispositionen under disse omstændigheder skulle sidestilles med køb og samtidig salg af ejendommen fra lejerens side.

Endvidere kan der henvises til afgørelsen refereret i TfS 1994, 339 LSR, hvor provenuet ved afståelse af en dispositionsret over 7 huse, fandtes at være en servitut på den solgte grund, hvorfor avancen ved salg af retten var omfattet af reglerne i EBL.

Såfremt afståelse af en middelbar rettighed er omfattet af EBL's regler, må en erhvervelse af en middelbar rettighed også anses for at være omfattet af EBL's regler med den følge, at erhvervelsessummen kan tillægges anskaffelsessumme for det omhandlede areal, jf. herved det i dansk skatteret almindeligt gældende princip om symmetri i beskatningen.

A's betaling af afløsningssummen for B's opgivelse af forkøbsretten til et nærmere bestemt areal, medfører således, at A erhverver en middelbar ret over den faste ejendom, hvorefter det omhandlede areal er frit omsætteligt. Der sker med andre ord en ændring i A's rettigheder ved betaling af afløsningssummen.

Det gøres derfor gældende, at betaling af afløsningssummen også på dette grundlag skal medføre en reduktion af den skattepligtige avance ved salget af ejendommen, jf. princippet i EBL's regler.

I tredje række gøres det gældende, at A kan opnå det ønskede skattemæssige resultat ved at gennemføre to successive overdragelser af det omhandlede areal.

Det kan ske ved, at A først overdrager det omhandlede jordareal til B, der derefter videreoverdrager ejendommen til C.

I denne forbindelse gøres det gældende, at den påtænkte disposition (betaling af kompensation for afkald på forkøbsretten) reelt kan sidestilles med sidstnævnte to successive overdragelser af jordarealet (samtidig køb og salg), hvorefter de to situationer bør behandles ens skattemæssigt, jf. herved princippet i Landsskatterettens afgørelse i TfS 1988.613.

Endelig gøres det gældende, at der ikke er nogen form for interessesammenfald mellem A og B, hvorfor en aftale om betaling af den omhandlede afløsningssum skal tillægges skattemæssig virkning.

SKATs indstilling og begrundelse

Det er telefonisk oplyst, at årsagen til at A i 2000 fik tildelt en forkøbsret er, at på det tidspunkt, hvor spørgeren erhvervede det omhandlede jordareal, var B også berettiget til at erhverve arealet. Da ingen af parterne ønskede at gennemføre en retssag, blev de enige om, at B skulle have en forkøbsret til arealet på de betingelser, der fremgår af aftalen. Forkøbsretten er dog ikke tinglyst.

Det er desuden oplyst, at det areal, som nu afstår til C, i altovervejende grad svarer til det areal, som B har forkøbsret til.

Det er i materialet angivet, at B skal afholde samtlige omkostninger til kommunale oplysningsskemaer, servitutudskrifter, tingbogsoplysninger og tinglysningsafgift. Denne formulering er drøftet med rådgiveren, og det er påpeget, at B næppe vil kunne opnå fradrag for disse udgifter, såfremt Skatterådet når frem til en afgørelse, hvor B ikke vil blive anset for at have været ejer af jordarealet uanset hans berettigelse til afløsningssummen.

Generelt om forkøbsretter, middelbare rettigheder og princippet for opgørelsen af den skattepligtige avance ved afståelse af fast ejendom

Af Ligningsvejledningen Erhvervsdrivende, 2009-1, pkt. E.J.5.2.1, fremgår følgende om forkøbsret:

"En forkøbsret er en ret for en person til at købe en bestemt ejendom, hvis ejeren vil sælge ejendommen. Ejeren forpligter sig med andre ord til i tilfælde af salg først at tilbyde ejendommen til den, der har forkøbsret til ejendommen.

En aftale om forkøbsret er således ikke en afståelse i lovens forstand. Dette gælder, selv om pris og andet er aftalt allerede på tidspunktet for forkøbsrettens indrømmelse. Først når ejendommen købes ved udnyttelse af forkøbsretten, foreligger der en overdragelse."

Om middelbare rettigheder angiver Ligningsvejledningen Erhvervsdrivende, 2009-1, pkt. E.J.2.1:

"Beskatningsreglerne omfatter også fortjenester, der stammer fra afståelse af varige middelbare ejendomsrettigheder over fast ejendom, f.eks. servitutter og købe- og forkøbsrettigheder."

I relation til opgørelse af den skattepligtige avance ved afståelse af fast ejendom angiver Ligningsvejledningen Erhvervsdrivende, 2009-1, pkt. E.J. 3.2, følgende:

"Den fortjeneste, der skal beskattes, er nettoudbyttet af handlen. Skatteyderen kan derfor fratrække samtlige udgifter vedrørende den solgte ejendom, f.eks. alle udgifter ved køb og salg, såsom advokatudgifter, udstykningsomkostninger, tinglysningsafgift og landinspektørudgifter m.v."

Rådgiveren har i sit materiale bl.a. henvist til afgørelsen TfS1988.613LSR som udtryk for, at provenuet ved afståelse af middelbare rettigheder skal beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven.

I den nævnte afgørelse, der var indklaget for Landsskatteretten på baggrund af en afgørelse truffet af Ligningsrådet, blev et beløb på 700.000 kr., som skatteyderen (et selskab) havde tjent på eksistensen af en køberet anset for skattepligtigt som særlig indkomst efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Selskabet indgik en lejekontrakt med en bank om en fast ejendom, og samtidig fik selskabet en køberet til ejendommen, hvorefter ejendommen kunne erhverves for kr. 1.100.000 inden for en periode på 5 år. På et tidspunkt besluttede selskabet at fraflytte ejendommen og fandt i den forbindelse en køber, der ville betale kr. 1.800.000 for ejendommen. Selskabet formåede derefter banken til at udstede skøde direkte til køberen, hvorefter selskabet modtog fortjenesten på kr. 700.000.

Landsskatteretten fastslog, at dispositionen "ikke faldt ind under reglerne om opgivelse af køberet mod et passende vederlag til ejeren, men at dispositionen, der var foretaget i forståelse med den potentielle køber, måtte sidestilles med en udnyttelse af køberetten og samtidigt salg af ejendommen til køberen. Det omhandlede vederlag på 700.000 kr. måtte derfor anses for at være skattepligtigt for selskabet som særlig indkomst efter ejendomsavancebeskatningsloven."

Som følge af kendelsens præmisser er SKAT ikke enig i, at afgørelsen vedrører den skattemæssige behandling af avancer ved afståelse af varige middelbare rettigheder over fast ejendom. Efter SKAT's opfattelse er afgørelsen imidlertid relevant ved vurderingen af, om jordarealet i den aktuelle sag kan anses for at have været ejet af B.

Stadig i relation til TfS1988.613LSR er det om den skattemæssige behandling af banken anført følgende: "For så vidt angår banken, havde Ligningsrådet bemærket, at salget af ejendommen skulle henføres til beskatning efter næringssynspunktet som almindelig indkomst, hvorved den skattepligtige fortjeneste ville være at reducere med det til selskabet for opgivelse af køberetten erlagte vederlag." (SKATs fremhævelse).

Den konkrete sag

Af de modtagne oplysninger må det lægges til grund, at den indgåede aftale om forkøbsret er forretningsmæssigt begrundet, og at den er indgået mellem uafhængige parter. Aftalen indebærer, at B har opnået en varig middelbar rettighed over det omhandlede areal, idet spørgeren ikke kan afhænde jordstykket, uden først at tilbyde det til B.

Af den skriftlige aftale fremgår det bl.a., at forkøbsretten kan gøres gældende til samme pris, som tilsvarende landbrugsjord beliggende øst for J-købing handles til. Derudover er det angivet, at såfremt, der ikke kan opnås enighed om prisfastsættelsen, skal prisen fastsættes af 2 uvildige fagkyndige vurderingsmænd, som parterne udpeger i fællesskab.

Aftalens bestemmelse om prisfastsættelsen af arealet indebærer efter SKATs opfattelse, at spørgeren har været afskåret fra at tilbyde B arealet til samme pris, som C har tilbudt. Dermed kan handlen kun gennemføres, hvis spørgeren og B bliver enige om en fordeling af købesummen.

Som opfølgning på tilbuddet fra C har spørgeren og B indgået en aftale om, at A skal betale B et beløb på x kr. for at formå denne til at opgive sin middelbare ret i form af en forkøbsret til spørgerens jord. Beløbet

fremkommer som halvdelen af den fortjeneste, der skematisk kan opgøres på grundlag af det modtagne tilbud og må anses som et kompromis af de gennemførte forhandlinger.

Med henvisning til den ovenfor skitserede afgørelse fra Landsskatteretten kan der argumenteres for, at ejendommen i første omgang skal anses for afstået til B, hvorefter denne afstår ejendommen til C. Resultatet for parterne vil da blive, at de hver har opnået halvdelen af avancen som følge af den indgåede aftale mellem spørgeren og B.

Det er imidlertid SKATs opfattelse, at hændelsesforløbet i denne sag adskiller sig væsentligt fra det beskrevne i TfS1988.613LSR, da det i den aktuelle sag er spørgeren, som ejer af arealet, der har modtaget købstilbuddet. I afgørelsen fra Landsskatteretten var det lejerer/rettighedshaveren, der egenhændigt havde fundet en køber, og da lejerer var tildelt en køberet, var dispositionsretten dermed også på lejerers side. Lejerer kunne gennemtvinge et salg fra ejeren ved at påberåbe sig køberetten og kunne umiddelbart derefter sælge ejendommen til "køberen".

I denne sag er det spørgeren, der har initiativretten, idet B ikke kan gennemtvinge et salg - men blot opstille betingelser for salget. Det betyder, at B efter SKATs betragtning ikke kan anses for at have været midlertidig ejer af arealet.

Som angivet ovenfor, fremgår det af Ligningsvejledningen, at samtlige udgifter ved erhvervelsen og afståelsen af en fast ejendom kan fratrækkes, når den skattemæssige avance skal opgøres. Det er SKATs opfattelse, at det beløb, som A betaler til B for opgivelse af forkøbsretten, må anses for at være en udgift, der er forbundet med afståelsen af jordarealet ud fra betragtningen om, at handlen ikke vil kunne gennemføres, hvis kompensationen ikke betales. Beløbet vil derfor skulle fragå ved opgørelsen af salgsprisen på jordstykket. Denne opfattelse svarer til Landsskatterettens bemærkninger til opgørelsen af den skattepligtige ejendomsavance for banken i den tidligere nævnte afgørelse, TfS1988.613LSR.

På baggrund af de fremkomne oplysninger er det ikke muligt at opgøre den skattepligtige avance på arealet, og det er derfor vigtigt at påpege, at svaret alene angiver, at det beløb, som spørgeren betaler til B som kompensationsbeløb, kan fratrækkes i salgsprisen ved opgørelsen af den skattepligtige ejendomsavance.

Det indstilles derfor til Skatterådet, at anmodningen besvares med: "Ja - Se sagsfremstilling".

Selv om der ikke er spurgt om dette element, finder SKAT det alligevel relevant at påpege, at fortjenester, der stammer fra afståelse af varige middelbare ejendomsrettigheder over fast ejendom, såsom f.eks. servitutter og købe- og forkøbsrettigheder er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens regler, jf. Ligningsvejledningen Erhvervsdrivende, 2009-1, pkt. E.J.2.1.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Svaret er bindende for skattemyndighederne i følgende periode

I 5 år, der regnes fra modtagelsen af svaret jf. SFL § 25, stk. 1.