

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9454 af 23/06/2009 (Gældende)

Genanbringelse af ejendomsavance – udgifter til ombygning af landbrugsejendom

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-144469

Genanbringelse af ejendomsavance – udgifter til ombygning af landbrugsejendom

Spørgsmål Svar

Kan spørger genanbringe ejendomsavance i ombygning af landbrugsejendom til fem ferielejligheder?

Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger erhvervede ejendommen E i 1986. Der er tale om en landbrugsejendom med et areal på ca. 372.000 m². På ejendommen er der i alt 8 bygninger - et stuehus, fyrrum/bryggers/vaskerum, garagebygning/fårestald, værksted, kostald, maskinhus samt en gyllebeholder.

Stuehuset anvendes som bolig for spørger og ægtefælle.

To af bygningerne på ejendommen har tidligere været brugt til aftægt. Bygningerne er i dag uanvendelige til landbrugsproduktion, men bliver anvendt til opmagasinering og fårestald. Kostalden har tidligere været udlejet, men står nu tom.

Der har været animalsk produktion på landbrugsejendommen indtil 1995, herefter har jorden været bortforpagtet.

Spørger har i 2009 frasolgt cirka halvdelen af landbrugsejendommen. Der forventes en fortjeneste ved frasalget på ca. 5,5 mio.

Spørger påtænker at genanbringe den realiserede ejendomsavance i etablering af fem lejligheder til bondegårdsferie. Lejlighederne skal bygges i den nuværende garagebygning/fårestald, der har et samlet areal på ca. 223 m². De fire af ferieboligerne vil få en størrelse på hver 30-65 m² og er beregnet til op mod seks personer pr. bolig. Den femte feriebolig vil få en størrelse på ca. 125 m² og er beregnet til op mod tolv personer. Ferielejlighederne bevarer den mere end 400 år gamle sulekonstruktion, som medvirker til at give lejlighederne deres eget særpræg samt bevare ejendommens historie. Der er endnu ikke indgået entreprisekontrakt.

Til etableringen af ferielejlighederne har spørger udarbejdet en projektbeskrivelse. Det fremgår af virksomhedsgrundlaget, at visionen er at gøre ejendommen til en harmonisk ejendom med en storslået natur, som gør det attraktivt for både mennesker og dyr at opholde sig på.

Strategien er at etablere et feriekompleks i et naturområde, der er inddraget som en naturlig del af opholdet, bl.a. i form af attraktive udendørs fællesarealer og med indbydende faciliteter i et roligt og venligt miljø.

Feriekomplekset har kapacitet til op mod 30 feriegæster og det er tanken at tiltrække et voksent og modent publikum, fordelt over hele feriesæsonen. Sammen med den centrale placering, udgør trækplastret en indendørs swimmingpool, aktiviteter som billard, bar, squash og fiskesø. Endvidere skal møde- og konferencelokale med moderne faciliteter samt et eventuelt samarbejde med lokale aktører i cateringbranchen desuden medvirke til at tiltrække virksomheder.

Målet er, at spørger på fuld tid skal kunne erhverve sig ved arbejdet med kundepleje samt vedligeholdelse og udvikling af faciliteterne. Fuld tid skal ses i lyset af at feriesæsonen er begrænset til ca. 26 uger pr. år.

Det er planen at tilplante ca. 15 ha. fredsskov med blandede løvtræer, med ejendommen beliggende i et engområde midt i fredskoven.

Spørger påtænker endvidere at etablere et sol- og jordvarmeanlæg med supplement af træpillefyr til miljøvenlig dækning af energibehov til erstatning af nuværende halmfyr.

Der er i 2008 meddelt tilladelse til etablering af fem ferieboliger. Da spørgers ejendom ligger i landzone kræver en ændring i anvendelsen af bestående bebyggelse at der gives landzonetilladelse på baggrund

af planlovens landzonebestemmelser, jf. planlovens § 35, stk. 1. Landzonetilladelsen bortfalder, hvis den ikke bliver udnyttet inden tre år. By- og Landskabsstyrelsen under miljøministeriet har endvidere givet tilladelse til udlejning af ferielejlighederne.

Der er endvidere meddelt tilladelse til etablering af tre søer, heraf en sø til opdræt af flodkrebs og en sø til put & take, samt til opførelse af tilbygning til brug for indendørs swimmingpool.

Følgende tidshorisont fremgår af virksomhedsgrundlaget:

Forår 2009

frasalg af jord

Udgravning af foreløbig tre søer

Pløjning af skovrejsningsområde

Udarbejdelse af projektmateriale

Indhentning af tilbud fra håndværkere (tilbygning til swimmingpool som fagentreprise lejligheder som fag-, stor- eller hovedentreprise)

Efterår 2009

Anlæggelse af udendørs fællesarealer foran lejligheder og poolbygning

Vinter 2009/2010

Poolbygning samt billardstue og bar/reception apteres indvendigt.

Forår 2010

Forberedelse til yderligere to lejligheder og/eller én stor luksuslejlighed.

Langsigtet

De eksisterende faciliteter samt grundlaget for yderligere aktiviteter såsom squashbane(r), konferencelokale mm. evalueres løbende. Mulighed for tilskud undersøges, evt. i form af LAG-midler (midler fra den lokale aktionsgruppe under landdistriktsprogrammet), sponsoraftaler el. lign.

Der foreligger en revisorerklæring vedr. driftsbudgettet for projektet for et normalt år, som er udtryk for det år, hvor alle lejligheder er færdigetablede og funktionsdygtige. Spørger samt ægtefælle har ansvaret for driftsbudgettet og for de forudsætninger, der fremgår af det tilhørende notat omkring virksomhedsgrundlaget.

Det er revisors konklusion, at på grundlag af revisors undersøgelse af det bevis, der underbygger forudsætningerne, er revisor ikke blevet opmærksom på forhold, der afkræfter, at disse forudsætninger giver et rimeligt grundlag for budgettet. Det er endvidere revisors konklusion, at budgettet er udarbejdet på grundlag af de opstillede forudsætninger.

Revisor konkluderer videre, at de faktiske resultater sandsynligvis vil afvige fra de budgetterede, idet forudsatte begivenheder ofte ikke indtræder som forventet, og afvigelserne kan være væsentlige.

Supplerende oplyser revisor, at det er en væsentlig forudsætning for opfyldelse af driftsbudgettet, at de anførte lejeindtægter pr. lejlighed pr. uge og belægningsprocenter pr. lejlighed realiseres. Det er ligeledes en væsentlig forudsætning, at de budgetterede investering og de heraf budgetterede afskrivninger realiseres. Ændringer i forhold til det budgetterede indvirker på det budgetterede resultat og indvirkningen kan være væsentlig.

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 (EBL).

Efter EBL § 6 A 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 ny erhvervede ejendom. Overstiger den opgjorte fortjeneste den kontante anskaffelsessum, beskattes den overskydende fortjeneste efter lovens almindelige regler.

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

Den del af den afståede ejendom henholdsvis den erhvervede ejendom som udgør boligdelen, anses ikke i denne forbindelse for anvendt erhvervsmæssigt. Den del af fortjenesten, der vedrører boligdelen, kan således aldrig genanbringes, og der kan aldrig ske nedsættelse af den del af anskaffelsessummen, der vedrører boligdelen. Det samme er tilfældet med de friarealer og driftsbygninger, som ikke indgår i den etablerede erhvervsmæssige aktivitet.

Det er bl.a. en betingelse for anvendelse af reglerne om genanbringelse, at spørger enten erhverver fast ejendom i indkomståret forud for det indkomstår, hvori spørger har afstået den faste ejendom, i samme indkomstår eller senest i det indkomstår, der følger efter afståelsesåret.

Det er endvidere en betingelse, at spørger senest for det indkomstår, hvori erhvervelsen finder sted, begærer nedsættelsesreglen anvendt ved indsendelse af rettidig selvangivelse, jf. EBL § 6 A, stk. 2.

Den 28. maj 2009 vedtog Folketinget L 202 af 22. april 2009 - Forslag til lov om ændring af aktieavancebeskatningsloven og forskellige andre love. (Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning m.v.). Dette betyder, at de hidtidige regler i EBL § 6 A, stk. 1, 4. pkt. om genanbringelse i udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom, der benyttes til landbrug mv., ikke anses for erhvervsvirksomhed, ophæves. I stedet for indsættes følgende:

"Udlejning af fast ejendom anses i denne forbindelse ikke for erhvervsvirksomhed. Den erhvervede ejendom anses ikke for udlejet, selv om den er udlejet på tidspunktet for erhvervelsen, hvis udlejningen er ophørt inden udløbet af fristerne i stk. 2, nr. 2."

Med loven strammes genanbringelsesreglerne af gevinst ved fast ejendom således, at der ikke kan ske genanbringelse i udlejet landbrugsejendom m.v.

Det fremgår af forarbejderne til loven, at der ikke ses at være nogen begrundelse for sondringen mellem forskellige former for udlejning af fast ejendom i relation til ejendomsavancebeskatningen, og at udlejning af fast ejendom bør behandles efter de samme regler. Med loven behandles alle erhverv ens, idet reglen om, at der ikke kan genanbringes i udlejet fast ejendom, gøres generel for alle erhverv.

Det fremgår endvidere af forarbejderne, at der ikke længere kan genanbringes gevinst ved salg af fast ejendom i nogen form for fast ejendom, der udlejes (herunder bortforpagtes). Dvs. at genanbringelse ikke længere kan ske i en lade, der ombygges til ferieejligheder. Der er tale om ren udlejningsvirksomhed, der ikke kan sammenlignes med egentlig hotelvirksomhed.

Lovændringen har virkning for genanbringelse i fast ejendom, hvor

- 1) den afståede faste ejendom er afstået den 22. april 2009 eller senere, eller
- 2) den erhvervede faste ejendom eller aftalen om ombygning, nybygning eller tilbygning er erhvervet henholdsvis indgået den 22. april 2009 eller senere.

Dette følger af lovens § 22, stk. 4.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 C

Det følger af EBL § 6 C, at såfremt en skattepligtig foretager ombygning, tilbygning eller nybygning på ejendomme omfattet af EBL § 6 A, kan den skattepligtige vælge at nedsætte anskaffelsessummen på ombygningen, tilbygningen eller nybygningen med fortjenesten ved afståelse af fast ejendom i stedet for at medregne fortjenesten til den skattepligtige indkomst. Ejendomme omfattet af EBL § 6 A er ejendomme, der anvendes erhvervsmæssigt.

Reglen i § 6 C medfører, at der sker udsættelse af de skattemæssige konsekvenser ved afståelse, men at fortjenesten kommer til beskattning ved senere afståelse af den ejendom, hvori fortjenesten er genanbragt.

Det fremgår af EBL § 6 C, stk. 1, 2. pkt., at reglerne i EBL § 6 A tilsvarende finder anvendelse. Bestemmelsen i § 6 C skal således ses i sammenhæng med EBL § 6 A, og henvisningen til reglerne går på hele bestemmelsen, dvs. på såvel de materielle som de formelle regler.

Der gælder herefter, at følgende betingelser skal opfyldes, for at den skattepligtige kan genanbringe en fortjeneste ved afståelse af en ejendom efter EBL §§ 6 A og 6 C:

at ombygning, tilbygning eller nybygning finder sted i indkomståret forud for afståelse af fast ejendom, i afståelsesåret eller indkomståret efter afståelse af fast ejendom, og

at den skattepligtige senest for det indkomstår, hvori ombygning, tilbygning eller nybygning finder sted, skal begære reglerne om genanbringelse anvendt ved indgivelse af rettidig selvangivelse.

Begreberne ombygning, tilbygning og nybygning ses ikke at give anledning til tvivl. Det skal dog bemærkes, at der kan ske genanbringelse i forbedringsudgifter, men ikke i vedligeholdelsesudgifter. Ombygning i EBL § 6 C må forstås i overensstemmelse med statsskatteloven (SL) § 6, litra e, om fradragsberettigede vedligeholdelsesudgifter, således at ombygning defineres som de udgifter, der efter SL § 6, stk. 1, litra e, anses for ikke fradragsberettigede forbedringsudgifter. Dette fremgår af SKM2001.308.LSR.

Skatterådet har i SKM2008.43.SR tiltrådt, at tidsfristerne i EBL § 6 A er overholdt ved indgåelsen af en entreprisekontrakt inden for de tidsmæssige frister, der fremgår af bestemmelsen.

Dvs. at indgåelsen af en entreprisekontrakt om ombygning, nybygning og tilbygning inden for tidsfristerne kan træde i stedet for den faktiske ombygning, nybygning eller tilbygning.

Det fremgår dog videre af afgørelsen, at det er et krav, at ombygningen, tilbygningen eller nybygningen skal påbegyndes inden for rimelig tid efter aftalens indgåelse. Se tilsvarende SKM2007.808.SR, hvoraf det også fremgår, at byggeriet skal være påbegyndt i rimelig tid efter aftalens indgåelse.

Det fremgår endvidere af SKM2007.808.SR, at det må være en forudsætning for, at en fortjeneste kan genanbringes i en indgået entreprisekontrakt, at kontrakten er udførlig, dvs. at den klart angiver hvilke byggearbejder, der skal udføres samt, hvad tidsfristerne er for byggeriet. Den kontraktlige forpligtigelse skal være klar og uden forbehold.

På baggrund af ovennævnte afgørelser, er der en række betingelser til en entreprisekontrakt, når den skal træde i stedet for påbegyndelse af ombygning, nybygning og tilbygning.

Konkret

Spørger påtænker at genanbringe en eventuel ejendomsavance realiseret ved frasalg af jordareal i udgifter til ombygning af landbrugsbygninger til fem ferielejligheder.

Det er oplyst, at spørger ikke har indgået entreprisekontrakt på ombygningen af landbrugsejendommen. Bestemmelsen i EBL § 6 A, stk. 1, 4. pkt. er ændret med vedtagelsen af L 202 den 28. maj 2009. Ændringen betyder, at der ikke efter den 22. april 2009 kan ske genanbringelse i udgifter til om-, ny- og tilbygning af landbrugsejendom, der ombygges til ferielejligheder, idet der er tale om ren udlejningsvirksomhed, der ikke kan sammenlignes med egentlig hotelvirksomhed. Betingelserne for at anvende genanbringelsesreglerne er derfor ikke opfyldt, jf. EBL §§ 6 A og 6 C.

På den baggrund indstiller SKAT, at spørgsmålet om spørger kan genanbringe ejendomsavance i ombygning af landbrugsejendom til fem ferielejligheder, besvares med et nej.

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.