

Udskriftsdato: 19. december 2025

KEN nr 9371 af 16/02/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af ejendomsavance ved salg af jordstykke

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 09-00803

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af ejendomsavance ved salg af jordstykke

Resumé

Ved afgørelsen tog Landsskatteretten stilling til opgørelsen af ejendomsavancen ved anvendelse af halvdelsreglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, nr. 2, i forbindelse med salg af det resterende jordtilliggende til en ejendom, hvorfra der tidligere var frasolgt jord og bygninger.

Klagen vedrører spørgsmål om opgørelse af ejendomsavance ved salg af jordstykke.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecentret har opgjort klagerens avance ved salg af ejendom til 1.544.883 kr.

Landsskatteretten stadfæster skattecentrets afgørelse.

Sagens oplysninger

Klageren erhvervede en ejendom den 14. maj 1993.

Det fremgår af sagen, at ejendommen pr. 1. januar 1993 var vurderet med en samlet ejendomsværdi på 600.000 kr., hvoraf stuehuset udgjorde 200.000 kr. Ejendommen havde et samlet jordareal på 33,2537 ha.

Det fremgår ligeledes, at ejendommen i 1996 er vurderet som et ubebygget landbrugslod med en samlet ejendomsværdi på 830.000 kr. og ingen bygninger. Ejendommen havde et samlet areal på 29,6899 ha.

Klageren har i 1994 solgt en del af ejendommen, heriblandt ejendommens stuehus. Repræsentanten har oplyst, at der er frasolgt et samlet areal på 3,5638 ha for en samlet afståelsessum på 250.000 kr. Der foreligger ikke en særskilt opgørelse af avance/tab ved salget.

Klageren solgte i 2006 ejendommen for en afståelsessum på 1.950.000 kr.

Skattecentrets afgørelse

Skattecentret har opgjort klagerens avance ved salg af ejendommen til 1.544.883 kr.

Anskaffelsessummen for jordparcellen er opgjort efter halvdelsreglen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, nr. 2. Som det fremgår af loven, er det ejendomsværdien pr. 1/1 1993 med et tillæg på 10 % og med et tillæg opgjort som halvdelen af forskellen mellem ejendomsværdien pr. 1/1 1993 + 10 % og ejendomsværdien pr. 1/1 1996.

Opgørelse:

Vurdering pr. 1/1 1993	600.000 kr.
+10 %	60.000 kr.
	660.000 kr.
+ 50 % af forskellen mellem ejendomsværdien 1/1 1993 + 10 % og ejendomsværdien 1/1 1996 660.000 kr. - 830.000 kr. / 2	<u>85.000 kr.</u>
Indgangsværdi i alt	745.000 kr.

Klagerens revisor har i brev af 19. september 2008 anmodet om, at vurderingen pr. 1/1 1993 lægges til grund for fordelingen af anskaffelsessummen opgjort efter halvdelsreglen.

Stuehus (745.000 kr. / 600.000 kr. x 200.000 kr.)	248.333 kr.
Forskelsværdi (745.000 kr. / 600.000 kr. x 227.500 kr.)	282.479 kr.
Jord (745.000 kr. / 600.000 kr. x 172.500 kr.)	<u>214.188 kr.</u>
I alt	745.000 kr.

Heraf frasolgt i 1994:

Stuehus	248.333 kr.
Forskelsværdi	282.479 kr.
Jord 214.188 kr. / 332.537 m ² x 35.638 m ²	<u>22.954 kr.</u>
	553.766 kr.
Restanskaffelsessum	191.234 kr.

Idet der ikke er kommet nye oplysninger i sagen, fastholdes det, at det er ejendomsværdien for den samlede ejendom pr. 1/1 1993, der skal bruges som udgangspunkt for beregning af anskaffelsessummen opgjort efter halvdeleloven.

Avance ved salg kan herefter opgøres således:

Salgssum	1.950.000 kr.
Anskaffelsessum jf. ovenstående	191.234 kr.
+ indeksering 39,8 % jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5 A	76.111 kr.
+ 10.000 kr. tillæg jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1 1993-1994 2.567 kr. pr. år	5.134 kr.
1995-2005 10.000 kr. pr. år	110.000 kr.
+ indeksering af 10.000 kr. tillæg	<u>22.638 kr.</u>
Reguleret anskaffelsessum	405.117 kr.
Fortjeneste til beskatning	1.544.883 kr.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at klagerens avance ved salg af jordlod kan opgøres til 1.101.771 kr.

I SKATs opgørelse forholder man sig ikke til, at den offentlige vurdering pr. 1/1 1996, alene omfatter det beholdte jordareal, som sælges i 2006.

Værditilgang på det solgte jord, som er sket ved den offentlige vurdering pr. 1/1 1996, er indregnet i klagerens opgørelse, idet ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, nr. 2, medfører, at der kan indregnes 50 % af værdistigning fra den offentlige vurdering pr. 1/1 1993, inklusiv 10 % til den offentlige vurdering pr. 1/1 1996.

Der er endvidere henvist til SKATM-2005-02-21.

Opgørelse:

Grundværdi pr. 1/1 1993	172.500 kr.
Frasolgt i 1994 172.500/33.2537 kr. * 3,5638 kr.	<u>18.487 kr.</u>

	154.013 kr.
+ 10 %	<u>15.401 kr.</u>
	169.414 kr.
+ 50 % af forskellen ml. vurderingen pr. 1/1 1993 og 1/1 1996	<u>330.293 kr.</u>
	499.707 kr.
+ pristalsregulering 39,8 %	198.883 kr.
+ 10.000 kr. tillæg 1993	5.369 kr.
1994-2005	<u>144.270 kr.</u>
Reguleret salgspris	848.229 kr.
Salgssum	<u>1.950.000 kr.</u>
Fortjeneste	1.101.771 kr.

Repræsentanten har efterfølgende indsendt et supplerende indlæg, hvori han nedlægger yderligere påstande og gør yderligere anbringender gældende.

Repræsentanten har således nu nedlagt principal påstand om, at ejendomsavance kan opgøres til 944.291 kr., jf. en formålsfortolkning af halvdelereglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3.

Opgørelse:

1993: 600.000 kr. – 250.000 kr.:	350.000 kr.
+ 10 %:	<u>35.000 kr.</u>
I alt:	385.000 kr.
1996:	830.000 kr.
Minus 1993 + 10 %:	<u>385.000 kr.</u>
Forskel:	445.000 kr.
50 % af forskellen:	<u>222.500 kr.</u>
Halvdelsreglen:	607.500 kr.
Indeksering 39,8 %:	241.785 kr.
10.000 kr. tillæg 1993 ($13.890 * 350.000 / 400.000$ kr.):	12.154 kr.
10.000 kr. tillæg 1994- 2005:	<u>144.270 kr.</u>
I alt anskaffelsessum:	1.005.709 kr.
Salgspris:	1.950.000 kr.
Avance:	944.291 kr.

Repræsentanten har nedlagt subsidær påstand om, at klagerens avance opgøres til 1.097.969 kr., ved anvendelse af den faktiske anskaffelsessum og den skønsmæssige opgjorte andel af anskaffelsessummen efter salget i 1994.

Faktisk anskaffelsessum: 749.858 kr. – 250.000 kr. :	499.858 kr.
Indeksering 39,8 %:	198.944 kr.
10.000 kr. tillæg: $13.890 * 499.858 / 749.858$ kr. :	9.259 kr.
10.000 kr. tillæg 1994-2005:	<u>144.270 kr.</u>
I alt:	852.031 kr.

Salgspris:	1.950.000 kr.
Ejendomsavance:	1.097.969 kr.

Til støtte for sine påstande har repræsentanten bl.a. gjort gældende, at SKATs beregning af ejendomsavance ikke tager højde for den praksis, der var gældende i indkomståret 1994 ved frasalg af en bygningsparcel kort tid efter køb af hele ejendommen i 1993, da SKAT henfører hele forskelsværdien til anskaffelsessummen ved frasalget af bygningsparcellen i 1994.

Hvis man frasolgte en bygningsparcel på en landbrugsejendom (stuehus, driftsbygninger og 0-5 ha jord), var det praksis, at man normalt til den frasolgte del henregnede den del af vurderingen, der vedrørte stuehuset, garageværdi af driftsbygninger samt grundværdi af jorden.

Hvis man frasolgte landbrugsjorden fra en landbrugsejendom, var det praksis, at man normalt henregnede den del af vurderingen, som vedrørte jordens grundværdi. Tillæg til jordens grundværdi var ofte 100-200 % af grundværdien (hvis man frasolgte stort set hele jorden, ville tillægget blive ansat til forskelsværdien ekskl. en garageværdi af driftsbygningerne). Ovenstående praksis medførte, at forskelsværdien blev fordelt på jordarealet.

Baggrunden for denne praksis var, at driftsbygningerne ofte blev stort set værdiløse, når jorden blev frasolgt, hvorfor driftsbygningernes værdi ikke kunne være knyttet til bygningsparcellen samt, at landbrugsjord i fri handel blev handlet til værdier svarende til grundværdien med et tillæg på 100-200 %. Dette tillæg ville i mange tilfælde netop svare til den samlede forskelsværdi.

Det fremgår af skatteregnskabet for indkomståret 1994, at vurderingen på købstidspunktet den 14. maj 1993 var 600.000 kr. Det fremgår ligeledes, at stuehusets andel af vurderingen var 200.000 kr., at købsprisen for ejendommen var 749.858 kr. inkl. købeomkostninger, og at bygningsparcellen (stuehus, driftsbygninger og 3,5638 ha jord) blev solgt for 250.000 kr. i 1994.

Med henvisning til den praksis, der var gældende i indkomståret 1994, samt det forhold, at salget af bygningsparcellen skete relativt kort efter købet af hele ejendommen, og at ejendommen blev købt med henblik på frasalg af bygningsparcellen (gårdslagtning), er det klagerens opfattelse, at den forbrugte andel af anskaffelsessummen (stuehus, driftsbygninger og 3,5638 ha jord) skønsmæssigt kan ansættes til 250.000 kr.

Repræsentanten har yderligere gjort gældende, at der ved anvendelse af halvdelsreglen skal tages udgangspunkt i en formålsfortolkning.

Til støtte herfor har repræsentanten bl.a. gjort gældende, at formålet med opgørelse af indgangsværdier i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3 er at fastslå ejendommens handelsværdi pr. 19. maj 1993, idet der herved tages hensyn til, at fortjenester optjent før denne dato ikke skal beskattes, og tab opstået før denne dato omvendt ikke kan fradrages. Den såkaldte halvdelsregel blev indført ved lov nr. 440 af 10. juni 1997 på baggrund af L 195 1996/97.

Af forarbejderne fremgår det, at bestemmelsen ikke var med i det oprindelige lovforslag, men blev indsat i forbindelse med Folketingets behandling af lovforslaget og blev fremsat på baggrund af Skatteministerens svar på en række spørgsmål fra Landbrugets organisationer. Der henvises til en række bilag, der er gengivet i uddrag, bl.a. bilag 5, 7, 8, 17 m.v.

Det er klagerens opfattelse, bl.a. ud fra de citerede forarbejder, at formålet med halvdelsreglen er at sikre at fortjeneste, der er opstået før 19. maj 1993 ikke bliver beskattet. Dette var ligeledes formålet med indgangsværdien 1. januar 1993 plus 10 %, men analysen fra Told- og Skattestyrelsen viste, at dette ikke var tilfældet.

Det må ligeledes antages, at halvdelsreglen som udgangspunkt skal beregnes ud fra 1993-vurderingen og 1996- vurderingen.

Herudover skal halvdelsreglen beregne det tillæg der kan gives til en landbrugsejendom, når der er tale om identiske ejendomme, dvs. ingen arealændringer mellem 19. alm. og 20. alm. vurdering, jf. analysen fra Told- og Skattestyrelsen og at ændringsforslaget fra Skatteministeren bygger på analysen fra Told- og Skattestyrelsen.

Halvdelsreglen skal altså beregne det tillæg, der kan gives til en landbrugsejendom, når der er tale om ikke-identiske ejendomme, dvs. arealændringer mellem 19. alm., og 20. alm. vurdering. Tillægget skal herefter beregnes ud fra det mindste areal i 1993-vurderingen eller 1996-vurderingen, således at halvdelsreglen sikrer, at fortjeneste, der er opstået før 19. maj 1993 ikke bliver beskattet og kun den. Det er således kun den andel, der både indgår i 1993-vurderingen og 1996-vurdering, der skal indgå i beregning af halvdelsreglen.

Endelig må det antages, at halvdelsreglen skal korrigeres, hvis der er tale om ikke-identiske ejendomme, således at der er tale om identiske ejendomme. Dvs. halvdelsreglen skal beregnes ud fra identiske arealer i 1993 og 1996.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Af ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, nr. 2 fremgår, at skatteyder ved afståelse af en ejendom, erhvervet før den 19. maj 1993, kan vælge at opgøre anskaffelsessummen for den afståede ejendom som ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med et tillæg på 10 pct. og med tillæg af et beløb opgjort som halvdelen af forskellen mellem denne værdi og ejendomsværdien pr. 1. januar 1996.

Landsskatteretten finder i overensstemmelse med skattecentrets opgørelse, at der ved anvendelse af halvdelsreglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, nr. 2, skal anvendes den samlede ejendomsværdi pr. 1. januar 1993.

Der ses ikke at være hjemmel i bestemmelsen til at udskille jordens andel af den samlede ejendomsværdi inden anvendelse af halvdelsreglen.

Da SKATs avanceberegning tager højde for den forholdsmæssige andel af ejendomsværdien, der vedrører jorden, og da der ikke er tvist om ejendomsvurderingerne, stadfæster Landsskatteretten SKATs afgørelse.