

Udskriftsdato: 1. januar 2026

KEN nr 9289 af 11/01/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af anskaffelsessum for et frasolgt jordtilliggende til en beboelsesejendom

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-00911

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af anskaffelsessum for et frasolgt jordtilliggende til en beboelsesejendom

Resumé

Sagen drejede sig om opgørelsen af anskaffelsessummen for et frasolgt jordtilliggende til en beboelsesejendom. Den faktiske anskaffelsessum for hele ejendommen kunne fordeles efter forholdet mellem grundværdien for det frasolgte areal og ejendomsværdien for hele ejendommen. En byggeretsværdi på 160.000 kr., som indgik i grundværdien for ejendommen, skulle ikke udtages af grundværdien og henføres til restejendommen, hvorpå beboelsen var beliggende, forinden grundværdien blev fordelt forholdsmæssigt på henholdsvis det frasolgte areal og den resterende ejendom efter arealernes størrelse.

Klagen vedrører opgørelsen af anskaffelsessummen for et frasolgt jordtilliggende til en beboelsesejendom.

Landsskatterettens afgørelse

Indkomståret 2007

Kapitalindkomst

Skatteankenævnet har anset klageren for skattepligtig af avancen ved delsalget af ejendommen Y1 og har ansat avancen til 129.400 kr.

Landsskatteretten nedsætter avancen med 119.989 kr. til 9.411 kr.

Sagens oplysninger

Klageren købte ved skøde af 20. december 2006 ejendommen Y1 for 2.000.000 kr. Ejendommen var vurderet som en beboelsesejendom, og der var i henhold til BBR et fritliggende enfamilieshus på ejendommen med et bebygget areal på 123 m², som blev opført i 1958, samt en garage med et bebygget areal på 27 m². På tidspunktet for købet af ejendommen havde den et areal på 1.512 m². Ejendommen var pr. 1. oktober 2005 vurderet med en ejendomsværdi på 1.300.000 kr. og en grundværdi på 384.600 kr. Grundværdien var specificeret således:

Prisbetegnelse	Areal/enhed	Enhedsbeløb	Total/specifik
Kvmpris standard	1.000	200 kr.	200.000 kr.
Byggetpris standard	1	160.000 kr.	160.000 kr.
Kvadratmeterpris	512	48 kr.	24.576 kr.
I alt			384.600 kr.

Med approbationsdato den 28. februar 2007 blev der udstykket en grund på 740 m² fra ejendommen Y1. Den udstykkede grund fik adressen Y2. Grundstykket blev solgt for 400.000 kr. med overtagelsesdag den 1. maj 2007. Den resterende del af ejendommen Y1, hvorpå beboelsen var beliggende, havde herefter i henhold til salgs- og vurderingsoplysningerne et areal på 772 m².

Den udstykkede grund Y2 har i henhold til salgs- og vurderingsoplysningerne et areal på 741 m². Ejendomsværdien for Y2 udgjorde 539.400 kr. pr. 1. maj 2007, svarende til grundværdien. I grundværdien indgik blandt andet en byggeretsværdi med 280.000 kr. Pr. 1. januar 2008 var ejendommen vurderet

som en beboelsesejendom med en ejendomsværdi på 2.750.000 kr. og en grundværdi på 539.400 kr., hvori indgik en byggeretsværdi med 280.000 kr. I henhold til BBR-registeret blev der i 2008 opført et fritliggende enfamilieshus med et areal på 176 m² samt en garage på 42 m² på ejendommen.

Klageren solgte den resterende del af ejendommen Y1, hvorpå beboelsen var beliggende, med overtagelsesdag den 1. marts 2008 for 2.900.000 kr.

Skatteankenævnets afgørelse

Skatteankenævnet har anset klageren for skattepligtig af avancen ved delsalget af ejendommen Y1 og har ansat avancen til 129.400 kr.

Repræsentantens fortolkning af Landsskatterettens kendelse af 2. september 2005, offentliggjort i SKM2005.537.LSR, kan ikke tilsluttes, da fortolkningen ikke er i overensstemmelse med de faktiske omstændigheder i denne sag. Der var således i dommen tale om tilkøb af 603 m² jord forinden udstykning, dvs. der var ikke tale om tilkøb af jord efter udstykning som anført af repræsentanten.

Det skal samtidig bemærkes, at ejendommen Y1 allerede var bebygget med ét enfamilieshus på købstidspunktet, hvorfor byggeretten på 160.000 kr. må anses at relatere sig til den del af ejendommen, hvorpå bebyggelsen befinder sig. Der skete dermed ikke frasalg af en del af byggeretsværdien i forbindelse med salg af grunden Y2.

Der kan ikke henføres nogen del af byggeretten på 160.000 kr. til den frasolgte grund i overensstemmelse med afgørelsen i SKM2005.537.LSR, hvor byggeretten alene blev henført til restejeendommen – den bebyggede del, mens ingen del blev henført til den frasolgte grund.

Avancen opgøres herefter således:

Fordeling af anskaffelsessummen på grundlag af vurderingen pr. 1. oktober 2005, idet der ikke foreligger en specifik aftalt fordeling af købesummen ved købet pr. 20. december 2006:

	Beholdt 772 m ²	Solgt 740 m ²	Vurd. pr. 1. okt. 2005
Vurderet grundareal: 224.576 kr.: 1.512 x 772	114.664 kr.		
Vurderet grundareal: 224.576 kr.: 1.512 x 740		109.912 kr.	
1 byggeret, henført til grund med bolig	160.000 kr.		
I alt grundværdi	274.664 kr.	109.912 kr.	384.576 kr.
Bolig	915.424 kr.		915.424 kr.
I alt – vurdering 01.10.2005	1.190.088 kr.	109.912 kr.	1.300.000 kr.

Avanceopgørelsen:

Anskaffelsessum for solgt grund: 2.000.000 kr.: 1.300.000 kr. x 109.912 kr.	169.095 kr.	
Salgssum		400.000 kr.
- handelsomkostninger – tinglysning 50 %		-1.900 kr.
		398.100 kr.
Anskaffelsessum	169.095 kr.	
Tinglysningsafgift, 50 % - 6.700 kr.: 2.000.000 kr. x 169.095 kr.	566 kr.	
10.000 kr.'s tillæg – EBL § 5, stk. 1:		

Tillæg for købsåret 2006, forholdsmæssig 10.000 kr.: 2.000.000 kr. x 169.095 kr.	845 kr.	
Forbedringsudgifter 2007 - § 5, stk. 2 – god- kendes med følgende:		
Udgifter til landinspektør samt udgifter til rydning af udstykket grundareal og etablering af vej hertil, i alt	98.194 kr.	
Reguleret anskaffelsessum	268.700 kr.	268.700 kr.
Skattepligtig fortjeneste		129.400 kr.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at den korrekte anskaffelsessum skal opgøres til 290.948 kr., således at den skattepligtige avance ved delsalget af ejendommen Y1 ansættes til 7.568 kr.

Til støtte herfor har repræsentanten blandt andet anført, at han grundlæggende er enig i, at der er tale om et delsalg, at salget af den udstykkede grund skal behandles efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven, og at en eventuel fortjeneste herefter vil være skattepligtig.

Byggeretten bør fordeles forholdsmæssigt mellem den bebyggede grund og den udstykkede grund. Dette understøttes af, at ejendomsværdien for begge ejendomme efter udstykningen indeholder en byggeret. Hvis ikke en del af byggeretten vedrørte den udstykkede del af ejendommen, kunne ejendommen ikke sælges til den pris, som den blev.

Klageren solgte den resterende del af ejendommen Y1, hvorpå beboelsen var beliggende, i 2008 som følge af økonomiske vanskeligheder.

Klageren solgte således en grund for 400.000 kr. og et parcelhus for 2.900.000, hvilket vil sige i alt 3.300.000 kr. Anskaffelsessummen udgjorde i alt 3.425.000 kr. efter tillæg af ombygnings- og udstykningsomkostninger på 1.425.000 kr. Dette medførte et tab på 125.000 kr. På trods heraf har SKAT opgjort en fortjeneste på 129.400 kr. ved salg af den udstykkede grund.

Skatteretten bygger på tolkning af love og domspraksis m.v., men man bør hense til sagens faktiske omstændigheder i situationer, hvor der ikke er direkte lovhjemmel til den anvendte fortolkning fra SKATs og skatteankenævnets side, og hvor domspraksis, jf. SKM2005.537.LSR, ikke kan anvendes analogt.

Det er korrekt, at det fejlagtigt blev anført overfor skatteankenævnet, at jordstykket i SKM2005.537.LSR blev tilkøbt efter udstykningen, men dette har ikke relevans. Faktum i SKM2005.537.LSR var og er fortsat, at man oprindeligt havde en grund på 1.453 m², hvortil der blev tilkøbt 603 m² jord. I samme år som tilkøbet blev der udstykket 400 m² fra den oprindelige grund, som blev solgt sammen med den tilkøbte grund på 603 m², hvad der direkte ses af de foretagne beregninger af anskaffelsessummen.

Der er derfor en markant forskel på de to situationer. I SKM2005.537.LSR blev der udstykket 400 m² fra en grund, som blev solgt sammen med noget tilkøbt jord. Denne udstykning fra den oprindelige grund kunne ikke bebygges selvstændigt, hvorfor tilkøbet var en nødvendighed. Man kan derfor med rette argumentere for, at der ikke påhvilede en andel af byggeretten på det udstykkede areal, da det ikke var muligt at bygge herpå.

Der blev fra Y1, som havde et areal på 1.512 m², udstykket en grund på 740 m², som særskilt blev udmatrikuleret og bebygget med en byggeretsværdi af præcis samme størrelse, som på den bebyggede grund.

Det er derfor ikke korrekt, at man vælger at henføre byggeretten på en del af grunden, da den må gælde for hele grunden og derfor skal fordeles forholdsmæssigt.

Avancen skal derfor opgøres således:

Salgssum ifølge skøde			400.000 kr.
Handelsomkostninger – tinglysning 50 %			-1.900 kr.
Afståelsessum i alt herefter			398.100 kr.
Anskaffelsessum for hele ejendommen		2.000.000 kr.	
Tinglysningsafgift - 50 %		6.700 kr.	
		2.006.700 kr.	
Vurdering ifølge 1/10 2005		1.300.000 kr.	
Heraf grund		384.600 kr.	
Omberegnet grundpris (2.006.700 kr./1.300.000 kr. x 384.600 kr.)		593.674 kr.	
Andel, der er solgt (593.674 kr./1.512 x 741)		290.948 kr.	
Udgifter i forbindelse med udstykning:			
Landinspektør	24.319 kr.		
Bygma	1.479 kr.		
Vognmand	10.931 kr.		
G1 (trykluft)	2.874 kr.		
G1 (trykluft)	2.371 kr.		
G1 (trykluft)	1.694 kr.		
G1 (trykluft)	7.324 kr.		
Vognmand	24.943 kr.		
Andel timer, skøn 74 timer a 300 kr.	22.200 kr.	98.134 kr.	
Anskaffelsessum i alt		389.082 kr.	389.082 kr.
Fortjeneste			9.018 kr.
Andel af § 5, stk. 1, tillæg vedr. 2006 (10.000 x 290.948/2.006.700)			-1.450 kr.
Opgjort fortjeneste herefter			7.568 kr.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 3 A forstås der ved afståelse af en del af en fast ejendom afståelser, hvor et areal overdrages efter reglerne om arealoverførsel, eller hvor der overdrages en del af en fast ejendom betinget af udstykning.

Det lægges til grund, at salgsaftalen blev indgået inden approbationsdatoen den 28. februar 2007, idet det er ubestridt, at der er tale om en delafståelse af en ejendom, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 3 A.

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom medregnes som udgangspunkt til den skattepligtige indkomst, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1.

Fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder skal dog ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1.

Det er en betingelse for skattefrihed, at ejendommens samlede grundareal er mindre end 1.400 m², eller at der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse, eller at udstykning ifølge erklæring fra told- og skatteforvaltningen vil medføre væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bebyggelse, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, 2. pkt.

Allerede fordi ejendommen Y1 forinden udstykningen havde et areal på 1.512 m², og der kunne udstykkes grund til selvstændig bebyggelse fra ejendommen, ville den samlede ejendom ikke kunne afstås skattefrit i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1. Fortjenesten ved salget af en del af ejendommen er derfor heller ikke omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1.

Avancen ved delsalget af ejendommen Y1 er derfor skattepligtig i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1.

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom opgøres som forskellen mellem på den ene side afståelsessummen omregnet efter stk. 4 og på den anden side anskaffelsessummen opgjort efter stk. 2 eller stk. 3 og reguleret efter §§ 5 eller 5 A, jf. dog stk. 8. Dette fremgår af ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 1.

Anskaffelsessummen forhøjes med et tillæg på 10.000 kr. for anskaffelsesåret og hvert af de efterfølgende kalenderår, hvori den skattepligtige har ejet ejendommen. Tillægget gives dog ikke for det kalenderår, hvori ejendommen afstås, medmindre afståelsen sker i samme kalenderår som anskaffelsen. Dette fremgår af ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1, 1. og 3. pkt. Såfremt den skattepligtige kun afstår en del af en fast ejendom, nedsættes tillægget efter forholdet mellem anskaffelsessummen for hele ejendommen og anskaffelsessummen for den del af ejendommen, der afstås, jf. dog § 9, stk. 3, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1, 4. pkt.

Anskaffelsessummen forhøjes endvidere med afholdte udgifter til vedligeholdelse eller forbedring, i det omfang disse har oversteget 10.000 kr. pr. kalenderår, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 2, 1. pkt. Såfremt den skattepligtige kun afstår en del af en fast ejendom, medregnes kun udgifter til vedligeholdelse og forbedring, der vedrører den afståede del af ejendommen. Udgifterne medregnes i disse tilfælde i det omfang, de i det enkelte kalenderår overstiger tillægget efter stk. 1, 4. pkt., jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 2, 9. og 10. pkt.

For så vidt angår opgørelsen af anskaffelsessummen for det frasolgte areal, bemærkes det, at anskaffelsessummen ikke udgør en af de særlige indgangsværdier i ejendomsavancebeskatningsloven, ligesom der ikke var foretaget en fordeling i købsaftalen af den faktiske anskaffelsessum på henholdsvis jorden og bygningerne på ejendommen, da der var tale om køb af en beboelsesejendom. Da ejendomsavancebeskatningsloven ikke indeholder regler om, hvorledes anskaffelsessummen skal opgøres ved delsalg, og da det er ubestridt fra repræsentantens og skatteankenævnets side, er det rettens opfattelse, at den faktiske anskaffelsessum kan fordeles efter forholdet mellem grundværdien for det frasolgte areal og ejendomsværdien for hele ejendommen Y1.

Det lægges til grund som ubestridt, at det er vurderingen af ejendommen pr. 1. oktober 2005, der skal anvendes i forbindelse med opgørelsen af anskaffelsessummen for det frasolgte areal.

I grundværdien indgik pr. 1. oktober 2005 en byggeretsværdi med 160.000 kr. Det er rettens opfattelse, at ejendommen Y1 var fejlvurderet, idet ejendommen havde et areal på 1.512 m² forinden udstykningen, og idet det var muligt at udstykke en byggegrund fra ejendommen, hvorpå der efterfølgende er opført et enfamilieshus. Ejendommen burde derfor have været vurderet med 2 byggeretsværdier. Under hensyntagen hertil og som følge af, at en grunds værdi i medfør af vurderingslovens § 13, stk. 1, ansættes i ubebygget stand, og at byggeretsværdiprincippet alene er en vurderingsteknisk regel, jf. TfS 1997.663Ø, er det rettens opfattelse, at byggeretsværdien i nærværende sag må påhvile hele grunden og derfor skal

medtages ved den forholdsmæssige fordeling af grundværdien på henholdsvis det frasolgte areal og den resterende del af ejendommen til brug for en fordeling af den faktiske anskaffelsessum på henholdsvis det frasolgte areal og den resterende del af ejendommen. Sagen adskiller sig fra Landsskatterettens kendelse af 2. september 2005, offentliggjort som SKM2005.537.LSR, derved, at der, forinden der blev udstykket en byggegrund fra den omhandlede ejendom, blev tilkøbt jord, således at alene et areal på 400 m² af byggegrunden hidrørte fra den oprindelige ejendom.

Ejendommen Y2 har et areal på 741 m². Efter rettens opfattelse må et areal på 740 m² imidlertid lægges til grund ved beregningen af anskaffelsessummen for ejendommen, idet arealet ved købet af ejendommen Y1 var på 1.512 m², og restejeendommen efter udstykningen har et areal på 772 m².

Retten lægger endvidere til grund, at vedligeholdelses- og forbedringsudgifterne udgjorde 98.134 kr. som anført af repræsentanten, og at disse udgifter, der vedrører udstykningen af ejendommen, blev afholdt i kalenderåret 2007.

Avancen ved delsalget af ejendommen Y1 kan herefter godkendes opgjort som følger:

Afståelsessum:		400.000 kr.
- handelsomkostninger - 50 % af udgift til tinglysning		- 1.900 kr.
Korrigeret afståelsessum		398.100 kr.
Anskaffelsessum:		
Grundværdien for det afståede areal (384.600 kr.: 1.512) x 740	188.230 kr.	
Fordeling af anskaffelsessummen efter forholdet mellem grundværdien for det frasolgte areal og ejendomsværdien: (188.230 kr./1.300.000 kr.) x 2.000.000 kr.	289.585 kr.	
Tinglysningsafgift (50 %), (289.585 kr.: 2.000.000 kr.) x 6.700 kr.	970 kr.	
Forholdsmæssig fordeling af 10.000 kr.'s tillægget, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1, 4. pkt.: (289.585 kr.: 2.000.000 kr.) x 10.000 kr.	1.448 kr.	
Vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 2, 9. og 10. pkt.	96.686 kr.	
Reguleret anskaffelsessum	388.689 kr.	388.689 kr.
Skattepligtig fortjeneste		9.411 kr.

Landsskatteretten nedsætter herefter avancen med 119.989 kr. til 9.411 kr.