

Udskriftsdato: 15. december 2025

KEN nr 9741 af 31/08/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. genanbringelse af avance ved salg af fast ejendom – bindende svar

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-01407

Landsskatteretskendelse vedr. genanbringelse af avance ved salg af fast ejendom – bindende svar

Resumé

Et areal på 65 ha, der udgjorde et traditionelt hedelandskab, ansås ikke for at have været anvendt erhvervsmæssigt, og avance ved salg af arealet kunne derfor ikke genanbringes efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A.

Klagen vedrører bindende svar på genanbringelse af avancen ved salg af en fast ejendom.

Landsskatterettens afgørelse

Klageren har anmodet om bindende svar, idet der er stillet følgende spørgsmål:

- »1) Kan fortjenesten fra salget af ejendommen Y genanbringes ved køb af en anden ejendom i 2008 eller senest 31. december 2009?
- 2) Kan fortjeneste ved salg af ovennævnte ejendom spares op i virksomhedsordningen for 2008 med en foreløbig virksomhedsskat på 25 %?
- 3) Gør det nogen forskel for om der kan spares op i virksomhedsordningen eller ej, om spørger har købt en anden erhvervsejendom inden 31. december 2008?»

Skatteankenævnet har besvaret spørgsmål 1, 2 og 3 således: »nej«.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Sagens oplysninger

Klageren købte i januar 2005 ejendommen Y. Ejendommen har et areal på 65 ha uden bygninger.

Arealet er for en stor dels vedkommende traditionelt hedelandskab med lyng, buske og træer. På en 1/3 af arealet er der to større, flade græsarealer uden træer og buske. I perioder står der vand på de flade arealer. Lyngarealerne er såvel kuperet terræn som fladt terræn. Ca. 1/3 af arealet er bevokset med fyrretræer. Et mindre areal har birketræer og selvsåede birketræer.

Ved slutseddel af 19. august 2008 har klageren indgået aftale om at sælge arealet. Der er den 28. oktober 2008 underskrevet endeligt skøde. I forbindelse med salget har klageren opnået en betydelig fortjeneste.

SKAT har i et bindende svar af den 24. september 2008 fundet, at arealet ikke kan afstås skattefrit som sommerbolig efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2. Af det bindende svar fremgår følgende:

»Spørgsmål:

Kan naturarealet på adressen Y sælges skattefrit?

Spørgsmålet er omformuleret af SKAT.

Svar:

Nej, se SKATs begrundelse for svaret.

(...)

Faktiske forhold

Din repræsentant har oplyst følgende:

»HO købte i januar 2005 ejendommen Y på 65 hektar.

(...)

HO anmodede om at genanbringe en tidligere ejendomsavance fra salget af sin landbrugsejendom. HO fik jævnfør forslag til ændring af skatteansættelse af 24. maj 2007 ikke medhold i at ejendommen kunne anvendes til erhverv og dermed kunne der ikke genanbringes i det omhandlede jordstykke. En anden følge af kendelsen var, at ejendommen ikke kunne indgå i virksomhedsordningen.

Ejendommen er således på alle områder blevet anset for en privat ejendom, der på ingen måder er anvendt erhvervsmæssigt og derfor har der hverken kunne genanbringes ved købet af ejendommen eller anvendes virksomhedsordningen på arealet. Enhver form for virksomhed kan ellers indgå i virksomhedsordningen, fx en lejlighed man køber til sine børn og lejer ud til dem kan placeres i virksomhedsordningen, da den anses som en erhvervsmæssig virksomhed.

På baggrund af ovenstående har ejendommen derfor udelukkende haft privat anvendelse, og har tjent som rekreativt område for HO's beboelse på adressen Y1.

HO ønsker at sælge ejendommen Y skattefrit, da ejendommen udelukkende har haft privat anvendelse som rekreativt område for familien. Ved slutseddel af 19. august 2008 har HO indgået aftale om at sælge de 65 ha.«

(...)

SKATs begrundelse for svaret

Det er SKATs opfattelse, at jordarealet på adressen Y ikke kan sælges skattefrit.

Ifølge ejendomsavancebeskatningslovens § 1 er fortjeneste ved salg af en ejendom som udgangspunkt skattepligtig, men ifølge ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 og stk. 2 er der dog visse undtagelser herfor:

»(...)

Ejendommen Y, er vurderet som en ubebygget grund, og er således hverken omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 eller stk. 2 og en eventuel fortjeneste ved salget af jordarealet anses derfor for skattepligtigt jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 1.

Din repræsentant henviser til en Skatteankenævns sag af 4. april 2006, som vedr. et bindende svar, hvor et jordareal blev anset for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2 og dermed kunne sælges skattefrit.

Derudover henvises der til bindende svar af 1. februar 2007, hvor der kunne frasælges 7 ha jord fra en landbrugsejendom/parcelhus efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 og dermed kunne sælges skattefrit.

Et bindende svar er alene gældende for personen som det bindende svar konkret er rettet imod, og SKAT anser desuden ikke at skatteankenævns sagen er analog med din situation, idet der i den pågældende sag var et sommerhus på 2 af matriklerne, hvilket formentlig har givet udslag i afgørelsen.

Endvidere anses det bindende svar af 1. februar 2007 ligeledes ikke analog med din situation, idet der var tale om et frasalg af en del af en ejendom, hvor ejendommen som helhed ansås at kunne sælges skattefrit og dermed vil der også være skattefrihed ved en delafståelse af den pågældende ejendom.

Derudover henviser din repræsentant til, at jordarealet ikke har været anvendt erhvervsmæssigt, men alene været anvendt som rekreativt område for dig og din familie.

Hvorvidt den ubebyggede grund har været anvendt til private formål eller erhvervsmæssige formål er uden betydning, da en ubebygget grund som udgangspunkt ikke kan være omfattet af hverken ejendomsavancebeskatningslovens § 8 eller § 9.

Det er herefter SKATs opfattelse, at en eventuel fortjeneste ved salget af jordarealet vil være skattepligtig jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 1.

Spørgsmålet besvares derfor benægtende.

(...)«

Klagerens repræsentant har oplyst, at klageren har været selvstændig landmand og kreaturhandler i omkring 40 år og har gennem de sidste mange år haft begge virksomheder med en god omsætning og indtjening. Op til salget af sin store landbrugsejendom i 2005 drev klageren 163 hektar jord og havde 270 søer og slagtesvin og omkring 150 kreaturer. Der var 2 medhjælpere ansat på ejendommen.

Efter salget af den store landbrugsejendom fortsatte klageren med at købe og sælge kreaturer hvert år og gør det fortsat. Desuden indgik ejendommen Y i klagerens virksomhed, da han købte denne ejendom i 2005. Der har aldrig været stillet spørgsmålstejn, om klageren har været selvstændig erhvervsdrivende, og at denne har drevet erhverv. Klageren har i de seneste år ikke haft medhjælpere.

Det er endvidere oplyst, at det omhandlede areal er fredet, jf. Overfredningsnævnets afgørelse af 10. marts 1989.

SKAT har besigtiget arealet den 14. februar 2007 og har efterfølgende udarbejdet referat, hvoraf fremgår følgende:

»Beskrivelse af arealet

Arealet, der er på ca. 65 ha er for en stor dels vedkommende traditionelt hedelandskab med lyng, buske og fyrretræer.

På ca. 1/3 del af arealet er der to større flade græsarealer uden træer og buske. Ved besigtigelsen var disse to flade arealer dækket af vand på grund af den meget våde vinter vi har haft. Lyngarealerne er i øvrigt af såvel ret kuperet terræn som mere fladt terræn. Langt den største del af terrænet vil ifølge HO kunne klippes med en mindre selvkørende klipper.

Ca. en tredjedel af arealet var bevokset med fyrretræer. Et mindre areal havde plantede birketræer og en del af fyrretræerne er plantede og en mindre del selvsåede.

HO's oplysninger om anvendelsen af skov- og hedearealet

Ved besigtigelsen af arealet oplyste HO,

- at der ikke var foretaget nogen tiltag omkring benyttelsen af arealet siden overtagelsen i januar 2005 og indtil nu den 14.02.2007,
- at han muligvis ville udnytte græsningsmulighederne på arealet ved at udsætte sine egne kreaturer på arealet,
- at der kunne høstes lyng, selvom arealet er ujævnt, og at denne lyng anvendes af tække-folk til tækning ved rygningen på stråtekte tage. MP kunne ifølge HO aftage denne lyng,
- at arealet til afgræsning af kreaturer i princippet kunne omfatte hele arealet og ikke blot græsarealet, hvis blot der blev etableret hegn omkring hele arealet,
- at fyrretræerne havde været udsat for salt i 2006, og derfor ikke var velegnet til pyntegrønt i dette år.
- at skovfoged MP, som har etableret eget firma, ville aftage pyntegrønt. Fremgangsmåden ville så være, at MP eller dennes ansatte skulle foretage klipningen på træerne og HO selv skulle bære fyrregrenene ud til den vej/sti, der er etableret rundt på hele arealet,
- at pyntegrønt, flis og lyng afregnes pr. ton, men han var ikke bekendt med priserne på de forskellige sorter, men det kunne vi eventuelt få oplyst hos MP,
- at han ikke havde fået udarbejdet budgetter hverken forinden købet af skov- og hedearealet eller efterfølgende,
- at han gerne ville have en kopi af referatet vedrørende besigtigelsen,
- at han ikke havde foretaget nogen økonomiske beregninger før anskaffelsen af arealet, for det første, fordi han havde pengene til anskaffelsen og dermed ikke skulle ud i en lånesituation, dernæst fordi han havde en forventning om, at arealet ville bevare værdien og måske endda generere en værditilvækst over en årrække, således at en afhændelse med fortjeneste ville være meget sandsynlig. Han så det

- således lige så meget som en investering, der måske ikke gav afkast her og nu, men som sandsynligvis ville kunne give pengene tilbage og lidt til (hvis man tog hensyn til en værdistigning i ejerperioden),
- at ejendomsskatterne på arealet næsten er fordoblet fra 2005 til 2007.
 - at det tilstødende areal ved en naboejendoms vurdering er benævnt ubebygget landbrugslod. HO vidste ikke nu hvordan hans areal var benævnt, men mente, at hvis hans areal også var benævnt landbrugslod, ville det i sig selv tale for, at der var tale om et erhvervsmæssigt aktiv. (Hertil anførte SKAT, at uanset den vurderingsmæssige betegnelse ville vi se på den faktiske anvendelse af arealet)(...)*««*

Skatteankenævnets afgørelse

Skatteankenævnet har besvaret spørgsmål 1, 2 og 3 med »nej«.

Det er en forudsætning for anvendelse af genanbringelsesreglerne og virksomhedsordningen, at klageren har anvendt den afståede ejendom i erhvervsmæssig virksomhed. Det fremgår af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, 2. punktum og af virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, 1. punktum.

Det afgørende er således ikke, om der er tale om landbrugsarealer, men ejendommens faktiske benyttelse i ejertiden.

Det er oplyst i det bindende svar af 24. september 2008, at SKAT ikke har anset ejendommen for erhvervsmæssig anvendt. Ansættelsen ses ikke påklaget. Der er endvidere ikke fremlagt dokumentation for, at SKAT efterfølgende har godkendt ejendommen som erhvervsmæssigt drevet.

Det forhold, at der er sket genoptagelse af vurderingerne for 2004 og 2006, hvor benyttelseskode er blevet ændret fra kode 09 - »Ubebygget areal« til kode 17 - »Ubebygget landbrugsareal«, har ikke afgørende betydning, da der ikke hermed er taget stilling til, om arealet er anvendt erhvervsmæssigt i skattemæssig henseende. Desuden er der ingen landbrugspligt på arealet, der kan indikere, at arealet rent faktisk har været anvendt erhvervsmæssigt.

Herudover er det ikke dokumenteret, at der har været store indtægter fra driften af arealet, der er kommet til beskatning, som anført af klagerens repræsentant. At der ved salget af ejendommen opstår en betydelig skattepligtig fortjeneste er ikke ensbetydende med, at ejendommen er erhvervsmæssigt anvendt. Beskatningen af fortjenesten på salget af ejendommen foretages med hjemmel i ejendomsavancebeskatningslovens § 1, da ejendommen ikke falder ind under fritagelsesbestemmelserne i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, der omhandler beboelsesejendomme. Fortjeneste ved salg af en ubebygget grund vil ligeledes være skattepligtig, uanset om der har været en erhvervsmæssig anvendelse af grunden eller ej.

I Skatterådets bindende svar af 28. oktober 2008, offentliggjort i SKM2008.886.SR fandt Skatterådet efter en konkret vurdering, at en eventuel fortjeneste ved salg af to ubebyggede landbrugsgrunde kunne genanbringes, da de blev brugt erhvervsmæssigt til landbrugsformål. I klagerens sag er der ikke påvist en erhvervsmæssig benyttelse af arealet, ligesom SKAT ikke har godkendt ejendommen som erhvervsmæssigt drevet. Desuden har klagerens repræsentant i forbindelse med indhentning af det tidligere bindende svar oplyst, at arealet udelukkende er anvendt privat.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at spørgsmål 1 og 2 skal besvares med et »ja«.

Ved brev af 15. januar 2009 har SKAT meddelt, at ejendommens benyttelseskode er forkert. I stedet for kode 09 - »Ubebygget areal« skal det være kode 17 - »Ubebygget landbrugsareal«. Der er henvist til de fremlagte dokumenter herom. Den ansatte værdi er ikke ændret. Ændringen af ejendommens benyttelseskode medfører, at ejendomsskatten bliver lavere, da der normalt er lavere ejendomsskat af landbrugs- og skovbrugsejendomme end for andre ejendomme.

I forlængelse af ændringen af den seneste vurdering af arealet anmodede repræsentanten om genoptagelse af vurderingen for 2004 straks efter, at man havde modtaget den nye vurdering, hvilket SKAT gjorde.

SKAT er herefter anmodet om et bindende svar i forbindelse med klagerens salg af arealet i 2008. På trods af de nye vurderinger om, at der var tale om landbrugsarealer, svarede SKAT »nej« til såvel genanbringelse som til, at virksomhedsordningen kunne anvendes, idet arealet ikke var erhvervsmæssigt anvendt.

Dette er imidlertid ikke korrekt. Arealet har hele perioden været erhvervsmæssigt anvendt, og der har været en meget stor indtægt fra arealet i ejerperioden, som nu også kommer til beskatning. Arealet har på intet tidspunkt overgået til privatanvendelse og er derfor ikke overgået fra at være et erhvervsmæssigt landbrugsareal til at være et privat areal.

Der har været en landbrugsmæssig benyttelse af arealet, og dermed også en erhvervsmæssig anvendelse af arealet, som berettiger til, at avancen ved salget kan genanbringes efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 6A, stk. 1, eller spares op i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1.

Der er henvist til, at under benyttelses kode 17 henføres arealer over 2.000 kvm, såfremt de tjener et landbrugsmæssigt eller lignende formål. Dette krav til at være omfattet af kode 17 viser også, at der er tale om erhvervsmæssige arealer.

Såfremt det omhandlede areal hverken kan anses som erhvervsmæssigt anvendt eller som anvendt privat, falder sagen »ned mellem to stole«, hvilket ikke kan være korrekt.

SKATs udtalelse

SKAT har indstillet, at den påklagede afgørelse stadfæstes.

Klagen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt avancen ved afståelsen af ejendommen Y, kan genanbringes efter bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6A. Ejendommen har et areal på 65 ha.

Klageren har tidligere anmodet om bindende svar om, hvorvidt arealet kan afstås skattefrit efter »sommerhusreglen« i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2. Klageren har i denne anledning oplyst, at der er tale om et privat jordareal, der kun må anvendes til privat brug, og hvor der ikke må finde en erhvervsmæssig anvendelse sted. Arealet er fredet og skal henligge som uberørt klitareal.

Klageren fik ikke medhold i, at afståelsen kunne ske skattefrit efter denne bestemmelse.

Klageren har tidligere fået afslag på at genanbringe fortjeneste fra en anden ejendom i anskaffelsessummen, fordi ejendommen Y ikke blev anset for erhvervsmæssig.

I forbindelse med nærværende klage er det oplyst, at ejendommen har været anvendt erhvervsmæssigt. Der foreligger ikke dokumentation herfor.

Det forhold, at benyttelseskoden vurderingsmæssigt er ændret, har ikke umiddelbart betydning for afgørelsen af, hvorvidt ejendommen er anvendt erhvervsmæssigt.

Genanbringelsesreglerne finder ikke anvendelse for ejendomme (arealer), der henligger ubenyttet.

Med ovenstående begrundelse kan genanbringelsesreglerne ikke finde anvendelse i den konkrete sag. Da avancen ikke hidrører fra en erhvervsejendom, vil der heller ikke være mulighed for at opspare avancen i virksomhedsordningen.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Såfremt den skattepligtige erhverver en ejendom, der er omfattet af reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven, med undtagelse af ejendomme, der er 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, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 6A, stk. 1, 1. pkt.

Af samme bestemmelses 2. pkt. fremgår videre, at ovennævnte alene gælder for den fortjeneste, der vedrører den del af den afståede ejendom, som blev anvendt erhvervsmæssigt i ejeren eller den samlevende

ægtefælles erhvervsvirksomhed, og det er kun den del af anskaffelsessummen, der vedrører den del af den erhvervede ejendom, som skal anvendes erhvervsmæssigt i ejeren eller den samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, der kan nedsættes med fortjenesten.

Efter virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, er det en forudsætning for anvendelse af reglerne, at klageren har anvendt arealet i en erhvervsmæssig virksomhed.

Ved vurderingen af, om hvorvidt betingelserne for genanbringelse i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 6A, stk. 1, samt anvendelse af virksomhedsskattelovens regelsæt er til stede, må det bedømmes om klageren i sin ejerperiode har anvendt det omhandlede areal erhvervsmæssigt. Det er ikke i denne forbindelse tilstrækkeligt, at der alene har været mulighed herfor, men arealet skal også rent faktisk have været anvendt som sådan.

Det bemærkes herefter, at der ikke foreligger dokumentation for, at klageren i dennes ejerperiode har anvendt arealet erhvervsmæssigt i forbindelse med sin kreaturvirksomhed eller i forbindelse med andre erhvervsmæssige aktiviteter.

Det forhold, at arealet bliver omvurderet af vurderingsmyndighederne, hvorefter arealet skifter benyttelseskode fra kode 09 – »ubebygget areal« til kode 17 – »ubebygget landbrugsareal«, kan ikke i sig selv anses for tilstrækkeligt til, at arealet herefter må anses som erhvervsmæssigt anvendt, idet afgørende herfor er, om arealet i realiteten har været anvendt erhvervsmæssigt.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.