

Udskriftsdato: 15. december 2025

KEN nr 9347 af 06/09/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. ejendomsavancebeskatning - stuehus til en landbrugsejendom

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-02118

Landsskatteretskendelse vedr. ejendomsavancebeskatning - stuehus til en landbrugsejendom

Resumé

En landbrugsejendom (Y1) blev i 1999 sammenlagt med en anden landbrugsejendom (Y2) med Y2 som den fortsættende ejendom. I den forbindelse flyttede klageren fra stuehuset i Y1 til stuehuset i Y2, og stuehusvurderingen på Y1 ophørte. Et efterfølgende salg af Y1 blev ikke anset for skattefrit efter EBL § 9, stk. 1, idet sammenlægningen af de to ejendomme var en væsentlig ændring af ejendommen, og idet beboelseskravet ikke var opfyldt efter sammenlægningen. Det tidligere stuehus på Y1 havde på afståelsestidspunktet ikke en selvstændig stuehusværdi og havde ikke længere karakter af at være stuehus for ejeren af den samlede ejendom.

Sagen drejer sig om, hvorvidt en beboelsesbygning kan anses for et stuehus til en landbrugsejendom, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1, jf. vurderingsloven § 33, stk. 4.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har ikke anset beboelsesbygningen på ejendommen for et stuehus, der er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1, og har forhøjet klagerens skattepligtige indkomst med 2.680.772 kr. for indkomståret 2008 som følge af yderligere opgjort ejendomsavance.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Sagens oplysninger

Klageren købte ejendommen Y1 i 1985. Ejendommen var på 27 ha. Klageren og hans familie flyttede ind i stuehuset på ejendommen i 1986.

I 1990 købte han naboejendommen beliggende i Y2. Denne ejendom var ved købet på ca. 40 ha. Efter købet flyttede klageren og hans familie fra stuehuset Y1 til stuehuset beliggende på Y2. Stuehuset på ejendommen Y1 blev derefter delvist udlejet til en fodermester. Den resterende del af stuehuset har stået tomt.

De 2 ejendomme blev sammenlagt til én ejendom i 1999. Den sammenlagte ejendom var i 2008, efter en række mindre tilkøb af jord på i alt ca. 100 ha.

I 2008 solgte klageren ejendommen Y1. Ejendommen bestod af i alt 26,1 ha jord samt bygninger, herunder det stuehus, som klageren havde beboet i perioden fra 1986 til 1990. Der blev i forbindelse med salget selvangivet en ejendomsavance på 3.759.523 kr.

Ejendommen var på salgstidspunktet undergivet landbrugspligt, og var en del af den i 1999 sammenlagte ejendom. Salget var betinget af udstykning.

Det fremgår af vurderingsoplysninger, at ejendommen Y1 efter sammenlægningen med Y2 er opført som en udgået ejendom, og at der ikke er henført en selvstændig stuehusværdi til beboelsesbygningen. Inden sammenlægningen var Y1 opdelt i en stuehusværdi og en grundværdi.

Det fremgår endvidere af vurderingsoplysninger, at ejendommen Y2 efter sammenlægningen alene består af en beboelsesenhed.

SKATs afgørelse

SKAT har forhøjet klagerens beskatningsgrundlag for indkomståret 2008 med yderligere ejendomsavance ved salg af ejendommen Y1 således:

Salgspris stuehus, jf. fordelingen i købsaftale kr. 3.550.000, anskaffelsessum ifølge skrivelse af 30/3 2010 fra klagerens revisor kr. 869.228 og yderligere ejendomsavance kr. 2.680.772.

SKAT har ikke oplysninger om eventuelle forbedringsudgifter afholdt på stuehuset, hvorfor der ikke er medtaget sådanne udgifter.

SKAT har henvist til SKM2008.341.LSR, hvori Landsskatteretten har taget stilling til salg af landbrugs-ejendom uden særskilt stuehusvurdering, hvor stuehuset tidligere har været vurderet særskilt. Landsskatteretten fandt i sagen, at det af vurderingsvejledningen fremgår, at det alene er den del af ejendommens bygninger eller dele af bygninger, der anvendes til beboelse for ejendommens ejer, der er omfattet af stuehusbegrebet, og dermed kan sælges skattefrit. Andre bygninger, der er bestemt til eller anvendes til funktionær- eller arbejderbolig ol., eller som anvendes til udleje, er ikke omfattet af stuehusbegrebet. Landskatteretten fandt ikke, at stuehus 2 var omfattet af bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 9. Ved afgørelsen blev der lagt vægt på, at stuehus 2 betragtes som en separat beboelsesbygning, der ikke indgår i stuehusvurderingen, men er anset som en selvstændig beboelsesenhed.

Det samme er tilfældet med vurderingen af ejendommen Y2. Stuehusvurderingen omfatter Y2, mens ejendommen Y1 er vurderet sammen med den øvrige ejendom som en beboelsesenhed.

Ejendommen Y1 blev ved godkendelse i Kort- og Matrikelstyrelsen den 15. juni 1999 sammenlagt med ejendommen Y2. Ejendommen er dermed ikke længere selvstændig vurderet som stuehus, men indgår i den samlede ejendomsvurdering af ejendommen Y2 som en beboelsesenhed.

Da ejendommen Y1 ikke er omfattet af vurderingslovens § 33 stk. 1, jf. stk. 4, er denne ikke omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at SKATs forhøjelse af den skattepligtige indkomst for indkomståret 2008 skal nedsættes til 0 kr., idet stuehuset på ejendommen Y1 er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 9.

I 2008 solgte klageren ejendommen beliggende Y1, og salget omfattede - på nær ca. 1 ha - nøjagtigt den samme ejendom, som klageren havde købt i 1985.

Ejendommen har været opretholdt med selvstændig adresse i hele ejerperioden, og var på salgstidspunktet i BBR-registeret betegnet som et stuehus til en landbrugsejendom med et boligareal på 250 kvm og med eget køkken.

SKAT har henvist til SKM2008.341.LSR. Repræsentanten har hertil anført, at der er enighed om, at skatteyderen i SKM2008.341.LSR havde beboet ejendommen i ejerperioden. Den afgørende forskel er dog, at klageren i nærværende sag utvivlsomt har beboet både boligen på Y1 og den nuværende bolig på Y2, medens skatteyderen i SKM2008.341.LSR kun sporadisk havde brugt stuehus 2 til fester mm., men aldrig havde brugt stuehus 2 til egentlig egen beboelse. I SKM2008.341.LSR var der endvidere ikke beregnet ejendomsværdiskat af stuehus 2, medens klageren i nærværende sag har beregnet lejeværdi af Y1 i perioden fra 1986-1990.

Klageren har afstået en ejendom - dog kun en del af en ejendom, der på afståelsestidspunktet var vurderet som en landbrugsejendom efter vurderingslovens § 33, stk. 1. Klageren har utvivlsomt beboet ejendommen i ejerperioden, og boligen var vurderet som ejerbolig (stuehus), medens klageren boede der. Ejendommen var både en landbrugsejendom, medens klageren boede ejendommen, og var ligeledes en landbrugsejendom på salgstidspunktet. Ejendommen har både dengang klageren boede boligen Y1 og senere i væsentligt omfang været benyttet erhvervsmæssigt.

I lovbestemmelsens § 9 stk. 1, sidste del af 1. punktum, er det anført, at det er den del af fortjenesten, der vedrører stuehuset, der er fritaget for beskattningen. Der er ikke her konkret henvist til, at denne del af ejendommen skal være vurderet som et stuehus på selve salgstidspunktet. Derfor må det være

tilstrækkeligt, at klageren har beboet boligen Y1, medens boligen var vurderet som et stuehus til en landbrugsejendom. Dette svarer til Landsskatterettens kendelse af 22. december 2008, jf. journal nr. 08-01625.

Den nuværende formulering af § 9 hidrører i det væsentlige fra lovforslag 85 fremsat den 3. november 1999 og vedtaget som lov 958 af 20. december 1999. I bemærkning til § 9, jf. § 4 nr. 23 i lovforslaget, er der bl.a. anført følgende:

»Som hidtil er det et krav, at stuehuset/ejeboligen skal have tjent som bolig for ejeren eller dennes husstand, og det foreslås i denne forbindelse præciseret, at ejeren eller dennes husstand skal have anvendt ejendommen som bolig, mens ejendommen har været vurderet som landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, som skovbrugsejendom eller en blandet benyttet ejendom, for at bopælskravet kan anses for opfyldt.«

Følgende fremgår af de generelle bemærkninger til ændringerne i lov om ejendomsavance:

»For det første foreslås det, at reglen om fradrag for ejerboligandelen ved afståelse af landbrug m.m. og blandet benyttede ejendomme ophæves og erstattes af en regel om, at den del af fortjenesten, der vedrører stuehuset med tilhørende grund og have eller ejerboligen, er skattefri efter de samme regler, som gælder ved afståelse af parcelhuse.«

Lovens intentioner er således at sidestille reglerne om skattefrihed ved salg af stuehuse med reglerne om skattefrihed ved salg af parcelhuse, jf. parcelhusreglen i § 8. Da parcelhuse også kan sælges skattefrit efter, at man har fraflyttet parcelhuset og evt. efter at have udlejet parcelhuset i en længere periode, må intentionen i loven være, at et stuehus, man har beboet i ejerperioden, kan sælges skattefrit, selvom man ikke bebor stuehuset ved salget. Landsskatteretten har da også anerkendt dette, jf. præmisserne i kendelsen, jf. journal nr. 08-01625 samt Landsskatterettens kendelse af 5. november 2003, jf. journal nr. 2-4- 1847-1059.

Repræsentanten har supplerende henvist til SKM2011.189.SR. Skatterådet lagde i sagen vægt på, at det er uden betydning, hvordan boligen har været vurderet, herunder om boligen er vurderet som stuehus, medarbejderbolig, helårsbolig el.lign. Det afgørende er, om boligen har karakter af helårsbolig. I sagen var det forudsat, at arealkravet i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, var opfyldt.

I nærværende sag opfyldte ejendommen ligeledes arealbetingelserne, idet der i 2008 blev indhentet en udstykningserklæring, hvoraf det fremgår, at man ikke kan påregne tilladelse til udstykning af en grund til selvstændig bebyggelse.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det følger af ejendomsavancebeskatningslovens § 1, at fortjeneste ved afståelse af fast ejendom skal medregnes til den skattepligtige indkomst.

Det følger af ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1, at ved afståelse af ejendomme, der på afståelsestidspunktet helt eller delvis benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1, skal den del af fortjenesten, som vedrører stuehuset med tilhørende grund og have, ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Anvendelse af reglen er betinget af, at ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har været omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1.

Ifølge praksis lægges der ved vurderingen af, hvorvidt et stuehus er skattefritaget i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1 tillige vægt på, om stuehuset på afståelsestidspunktet indgår i stuehusvurderingen, og om stuehuset på afståelsestidspunktet har karakter af at være et stuehus for ejeren af ejendommen. Der henvises blandt andet til SKM2008.341.LSR, SKM2011.187.SR og SKM2009.606.LSR.

Efter vurderingslovens § 33, stk. 4 foretages der i forbindelse med vurderingen af ejendomme, der må anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1, 1. pkt., en fordeling af ejendomsværdien og grundværdien på henholdsvis stuehuset med tilhørende grund og have og på den øvrige ejendom.

Af vurderingsvejledningen B.3.3 fremgår, at der til stuehuset henføres bygninger eller dele af bygninger, der anvendes til eller er bestemt til beboelse for ejer. Såfremt der findes flere boliger på en landbrugsejendom, og der er flere ejere, foretages der en stuehusfordeling for hver bolig, der bebos af en af ejerne.

Det fremgår af sagen, at ejendommen Y1 blev sammenlagt med Y2 i 1999 - med Y2 som den fortsættende ejendom. Det følger af ejendommens vurderingsoplysninger, at Y1 udgik som selvstændig ejendom i forbindelse med sammenlægningen. Efter sammenlægningen af de to ejendomme er det således den samlede ejendom, der er omfattet af vurderingslovens § 33 stk. 1, jf. stk. 4. Det følger af vurderingsoplysningerne, at der alene er henført en stuehusværdi til beboelsesbygningen på Y2, og at der ikke længere er henført en selvstændig stuehusværdi til beboelsesbygningen på ejendommen Y1.

Såfremt en ejendom ændrer karakter i ikke uvæsentlig grad, kan ejendommen anses for en ny ejendom, hvorpå kravene i henhold til reglerne i ejendomsbeskatningsloven herefter skal opfyldes.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at sammenlægningen af ejendommen Y1 med Y2 er en væsentlig ændring af ejendommen, idet Y1 herefter er udgået som selvstændig ejendom. Efter sammenlægningen af de to ejendomme har klageren ikke selv beboet det tidligere stuehus på Y1, idet boligen er udlejet til en fodermester. Beboelseskravet i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1, er således ikke opfyldt. Det tidligere stuehus på Y1 er heller ikke efter afståelsen af ejendommen anvendt som stuehus af den nye ejer, idet denne erhvervede ejendommen med henblik på at anvende jorden til landbrug.

Landsskatteretten finder herefter, at der for det tidligere stuehus på Y1 på afståelsestidspunktet ikke var henført en stuehusværdi, ligesom stuehuset på afståelsestidspunktet ikke længere havde karakter af at være stuehus for ejeren af ejendommen. Stuehuset på Y1 kan således ikke anses for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 9, stk. 1.

Den påklagede afgørelse stadfæstes således.