Offentliggjort d. 23. september 2017

Beskatning ved ekspropriation©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Grundloven foreskriver, at ekspropriation kun kan ske, hvor almenvellet kræver det, kun ifølge lov og da mod fuldstændig erstatning. I en række forskellige love er fastsat bestemmelser om offentlige myndigheders adgang til at ekspropriere fast ejendom til nærmere bestemte formål, ligesom der er fastsat regler for opgørelse af erstatningen.

For den grundejer, der skal afgive fast ejendom, er det imidlertid ikke mindre interessant, hvordan ekspropriationserstatningen skal beskattes.

I skattelovgivningen er fastsat særlige regler om mulighed for skattefritagelse ved ekspropriation af fast ejendom.

Skattereglerne om ekspropriation omfatter som udgangspunkt fast ejendomme af enhver karakter.

Herfra gælder dog flere undtagelser: Er en ejendom købt som led i næring, dvs. en ejendom købt med henblik på videresalg med fortjeneste, er det ikke muligt at anvende de særlige skatteregler om ekspropriation. Ejendommen er i stedet omfattet af andre regler, der fører frem til beskatning også af en ekspropriationserstatning. En ekspropriationserstatning er heller ikke skattefritaget, hvis der er foretaget genanbringelse i den eksproprierede ejendom.

Er der foretaget genanbringelse i den eksproprierede ejendom, er en ekspropriationserstatning heller ikke skattefritaget.

Offentliggjort d. 23. september 2017

Herudover gælder, at hvis en ejerbolig er omfattet af ”parcelhusreglen” eller ”sommerhusreglen” og dermed kan sælges skattefrit, vil en ekspropriationserstatning allerede af den grund være skattefri.

Skattereglerne om ekspropriation er for så vidt ganske enkle. Gennem mange år har det således været udgangspunktet, at en ekspropriationserstatning er skattefri for ejeren. Dette gælder som nævnt, uanset om der er tale om erhvervsejendomme, herunder landbrug, ubebyggede grunde eller anden fast ejendom, der ikke kan sælges skattefrit.

For så vidt der foretages ekspropriation og fastsættelse af en erstatning i overensstemmelse med procedurerne i lovgivningen om ekspropriation, slutter spørgsmål om den skatteretlige håndtering således som det meget klare udgangspunkt med en konstatering af, at erstatningen er skattefri.

Frivilligt salg på ekspropriationslignende vilkår

I nogle tilfælde er sagen imidlertid ikke helt så enkel.

Det skyldes en tilføjelse i de skattemæssige regler for ekspropriation, hvorefter skattefritagelsen tillige omfatter: *”… fortjeneste ved salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen.”*

Denne særlige bestemmelse omfatter tilfælde, hvor en ekspropriation så at sige er undervejs, men hvor ejeren og myndighederne når frem til en aftale ad frivillighedens vej. Sådanne aftaler har i praksis fået tilnavnet ”salg på ekspropriationslignende vilkår”.

Op gennem 00´erne frem til finanskrisen, hvor behovet for at skaffe byggejord tog til, blev sådanne aftaler ret udbredte. For mange lodsejere spillede det her en væsentlig rolle, om jorden kunne anses for solgt på ekspropriationslignende vilkår med skattefrihed til følge.

I skattemyndighederne efterfølgende praksis stod det klart, at ikke alle aftaler mellem grundejer og myndighederne opfyldte kravene i skattelovgivningen for et skattefrit salg. En anden facet ved denne trafik var, at man for nogle af ejendomshandlerne måske kun-

ne rejse spørgsmålet, om det overhovedet var muligt at ekspropriere til de formål, som myndighederne opkøbte jord til.

Gennem en ret omfattende praksis på området blev det imidlertid efterhånden klargjort, hvornår en frivillig aftale om salg kan anses at opfylde lovens betingelser for et skattefrit salg.

Praksis

Ved en principiel højesteretsdom fra 1995 blev fastslået, at en frivillig aftale om salg af fast ejendom kun er omfattet af lovens regel om skattefritagelse ved salg, *"hvis det på aftaletidspunktet må påregnes, at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke blev indgået"*. Denne betingelse ansås ikke for opfyldt i den konkrete sag fra 1995, og erstatningen skulle derfor beskattes.

Betingelsen var derimod opfyldt i en efterfølgende sag fra 1996, hvor en gårdejer havde solgt et stykke landbrugsjord til et fjernvarmeværk, og hvor kommunalbestyrelsen kort tid før salget havde vedtaget et forslag til tillæg til kommuneplan og lokalplanforslag med det ene formål at muliggøre anvendelse af arealet til fjernvarmeværk.

I praksis fremkom sidenhen en række sager, hvor skatteyderen på forskellig vis søgte at dokumentere, at det på aftaletidspunktet måtte påregnes, at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke blev indgået.

Salg på ekspropriationslignende vilkår

I 2006 tog Skatterådet problemstillingen op på et mere generelt niveau og offentliggjorde en længere meddelelse om Skatterådets fortolkning af den særlige regel om beskatning ved "salg på ekspropriationslignende vilkår".

Skatterådet havde i denne forbindelse bl.a. overvejet fortolkningen af Højesterets krav om, at det på aftaletidspunktet må påregnes, at dispositionen vil blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke indgås.

Offentliggjort d. 23. september 2017

Skatterådet konkluderede på denne baggrund, at følgende krav skal være opfyldt på aftaletidspunktet, for at en frivillig overdragelse af en fast ejendom kan anses for sket i en ekspropriationssituation:

1. Der skal på aftaletidspunktet være ekspropriationshjemmel (dvs. det fornødne lovgrundlag) i lovgivningen til det pågældende formål.
2. På aftaletidspunktet må det kunne påregnes, at ekspropriation vil ske i mangel af frivillig aftale, dvs. at den eksproprierende myndighed skal udvise vilje til at ekspropriere. Dette betegnes som ”ekspropriationsrealitet”.

Aktuel ekspropriationshjemmel

Vedrørende den *første* betingelse om hjemmel til ekspropriation på aftaletidspunktet bemærkede Skatterådet, at betingelsen først er opfyldt på det tidspunkt, hvor den ekspropriationsberettigede myndighed *rent faktisk kan gå i gang med de indledende skridt til ekspropriationen.*

Skatterådet anførte her som eksempel, at hvis lovgrundlaget for ekspropriation (hjemlen) f.eks. er planlovens § 47, stk. 1 - hvorefter kommunalbestyrelsen kan ekspropriere fast ejendom, der tilhører private, eller private rettigheder over fast ejendom, når ekspropriationen vil være af væsentlig betydning for at sikre gennemførelsen af en byudvikling i overensstemmelse med kommuneplanen eller for virkeliggørelsen af en lokalplan eller en byplanvedtægt - er det bl.a. en forudsætning for at anvende skattereglerne om ekspropriation, at kommuneplanen eller lokalplanen er vedtaget og offentliggjort på aftaletidspunktet.

Kravet om, at retsgrundlaget for ekspropriation skal være færdigbehandlet, således at myndighederne rent faktisk kan gå i gang med de indledende skridt til ekspropriationen, er fra Skatterådets side navnlig begrundet i et hensyn til at undgå risiko for en udvanding af skattereglerne om ekspropriation. Skatterådet har således ønsket at undgå, at der - som det siges i meddelelsen fra Skatterådet - sker en udskridning i administrationen af ekspropriationsreglerne, således at de frivillige aftaler kommer til at ligge længere og længere forud i tid i forhold til en aktuel ekspropriation. Dette vil ifølge Skatterådet

nemlig kunne få den utilsigtede effekt, at kommuner m.v. altid vil kunne købe arealer, som det er skattefrit for sælgeren at afstå.

Skatterådet anviste dog samtidig en fremgangsmåde i tilfælde, hvor det nødvendige plangrundlag endnu ikke er tilvejebragt. Det anføres således i tilkendegivelsen, at det vil være muligt først at indhente et salgstilbud fra sælgeren, der herefter accepteres, når plangrundlaget er endeligt vedtaget og offentliggjort.

Ekspropriationsrealitet

Vedrørende den *anden* betingelse anførte Skatterådet, at der skal foreligge vilje til ekspropriation på aftaletidspunktet, dvs. at det også skal kunne sandsynliggøres, at den ekspropriationsberettigede myndighed vil foretage ekspropriation, hvis den frivillige aftale ikke indgås.

Om dette er sandsynliggjort, skal efter Skatterådets tilkendegivelse afgøres på grundlag af en konkret vurdering af samtlige omstændigheder i den enkelte sag. Hvis der er tvivl om, hvorvidt der kan og vil blive gennemført en ekspropriation, hvis den frivillige aftale ikke bliver indgået, må den konkrete sag drøftes med den myndighed, som den pågældende lovbestemmelse om ekspropriation hører under. Hvis det er kommunalbestyrelsen, der er ekspropriationsberettiget, kan ekspropriationsvilje efter Skatterådets opfattelse f.eks. dokumenteres med en henvisning til en beslutning i kommunalbestyrelsen eller i økonomiudvalget om, at ejendommen ønskes erhvervet, om nødvendigt ved ekspropriation.

Skatterådet og i nogle tilfælde også Landsskatteretten og domstolene, har sidenhen, særligt i 2007 og 2008, truffet en lang række afgørelser om, hvorvidt disse krav har været opfyldt i sager om salg på ekspropriationslignende vilkår.

Sagerne viser, at der er god grund til at være endog særdeles omhyggelig med at sikre, at betingelserne for et skattefrit salg er opfyldt.

Er man som grundejer i tvivl om, hvorvidt betingelserne for skattefritagelse er opfyldt, må det altid anbefales at forelægge sagen for Skat med henblik på at få et bindende svar

Offentliggjort d. 23. september 2017

om de skattemæssige konsekvenser af en frivillig aftale, før aftalen indgås med ekspropriationsmyndighederne.

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk