Offentliggjort d. 28. januar 2014

06.11.2014-05 (20140128) Ekspropriation.Bindende svar

Ekspropriation – bindende svar – Højesterets dom af 21/1 2014, sag 367/2011 ©

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

Højesteret tiltrådte ved en dom af 21/1 2014 Vestre Landsrets dom af 8/11 2011, hvor et salg af en ejendom til et privat byggefirma *ikke fandtes at kunne anses for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt. om salg på ekspropriationslignende vilkår. Et tidligere indhentet bindende svar om adgang til et skattefrit salg ved salg til kommunen kunne ikke tillægges betydning for beskatningen ved det aktuelle salg til byggefirmaet.*

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 1. pkt. er fortjeneste ved ekspropriation skattefri. Det samme gælder efter § 11, stk. 1, 2. pkt. fortjeneste ved *salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen*. Bestemmelsen går tilbage til lov om særlig indkomstskat § 2 D, der blev vedtaget i 1979, og som afløste en regel om et særligt fradrag på 30.000 kr. ved ekspropriation. Hverken motiverne til § 2 D eller til den senere ejendomsavancebeskatningslovs § 11, stk. 1, 2. pkt. indeholder dog særlige bidrag til fastlæggelse af bestemmelsens anvendelsesområde.

I praksis har navnlig rækkevidden af § 11, stk. 1, 2. pkt. givet anledning til vanskeligheder, og langt de fleste afgørelser på området har da også drejet sig om fortolkningen af denne skønsprægede bestemmelse.

Offentliggjort d. 28. januar 2014

Ved den principielle højesteretsdom ref. i TfS 1995, 575 H blev fastslået, at det efter formålet med ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt., ikke i sig selv kan udelukke skattefrihed efter denne bestemmelse, at aftalen om rådighedsindskrænkningen vedrørende Ørnebjerggård blev indgået med menighedsrådet, og at vederlaget blev betalt af dette, medens kompetencen til i givet fald at pålægge en tilsvarende rådighedsindskrænkning ved ekspropriation tilkom kommunen. Eller med andre ord: At det ikke i sig selv kan udelukke skattefrihed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt., at der ikke er sammenfald mellem aftaleerhververen og den myndighed, der har kompetencen til ekspropriation.

Videre blev i TfS 1995, 575 H fastslået, at det imidlertid efter sammenhængen med § 11, stk. 1, 1. pkt. om skattefrihed for fortjeneste opnået ved ekspropriation måtte være en betingelse for anvendelse af § 11, stk. 1, 2. pkt., at *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 pågældende sag, og en avance ved påtagelse af en rådighedsindskrænkning var følgelig skattepligtig.

Betingelsen ansås derimod for opfyldt i sagen afgjort ved den senere dom fra Højesteret ref. i TfS 1996, 356 H, 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 alene med det formål at muliggøre denne anvendelse af arealet.

I 2006 var reglerne om skattefrihed ved ekspropriation genstand for nærmere overvejelser i Skatterådet, og rådet offentliggjorde som TfS 2006, 650 SR, omtalt i JUS 2006/31, en meddelelse om rådets fortolkning af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt., herunder i første række fortolkningen af det af Højesteret angivne krav om, at det på aftaletidspunktet må påregnes, at dispositionen vil blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke indgås. Skatterådet overvejede herunder særligt, hvorvidt der skulle være aktuel hjemmel til, at den ekspropriationsberettigede på aftaletidspunktet kunne iværksætte en ekspropriation, eller om det var tilstrækkeligt, at den ekspropriationsberettigede på aftaletidspunktet havde til hensigt at skabe en sådan hjemmel.

Offentliggjort d. 28. januar 2014

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

1. Der skal på aftaletidspunktet være ekspropriationshjemmel 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. Der skal foreligge ekspropriationsrealitet.

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 hjemlen til ekspropriation 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 anvendelse af ekspropriationsbestemmelsen, at *kommuneplanen er vedtaget, eller at lokalplanen er vedtaget og offentliggjort på aftaletidspunktet*.

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 ekspropriere, hvis den frivillige aftale ikke indgås. Om dette er sandsynliggjort, afgøres efter Skatterådets tilkendegivelse på grundlag af en konkret vurdering på baggrund af samtlige omstændigheder i den enkelte sag. Hvis det er kommunalbestyrelsen, der er ekspropriationsberettiget, kunne 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.

Offentliggjort d. 28. januar 2014

Skatterådet offentliggjorde sidenhen, særligt i løbet af de umiddelbart efterfølgende år, en lang række bindende svar om adgangen til at afstå ejendomme skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, se herved bl.a. JUS 2006/50.

Højesterets dom af 21/1 2014

Højesterets dom af 21/1 2014, jf. tidligere Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2012, 4 VL, vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt Aarhus Kommune havde den fornødne ekspropriationsvilje på afståelsestidspunktet for at anse en ejendom for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt.

Sagen drejede sig om afståelse af en landbrugsejendom på 9 ha. syd for Aarhus. Ejendommen blev i 2001 omfattet af en ny kommuneplan, og i kommuneplanen udlagt til ”lav bolig”. Året efter, dvs. i 2002, indstillede Magistratens 2. Afdeling, Juridisk-Teknisk Kontor, til byrådet bl.a., *at* der blev indledt forhandlinger med nærmere angivne grundejere, herunder skatteyderen i den foreliggende sag, *at* 2. afdeling blev bemyndiget til at opkøbe arealer indenfor en beløbsramme på 112 mio. kr., samt *at* de pågældende arealer, i det omfang, de ikke kunne erhverves ved frivillige aftaler, søgtes erhvervet ved ekspropriation, idet en konkret beslutning herom dog krævede fornyet byrådsforelæggelse. Byrådet tiltrådte to mdr. senere denne indstilling fra magistraten, der kort tid efter, dvs. i begyndelsen af 2003, rettede henvendelse til skatteyderen med henblik på køb af skatteyderens ejendom. En beskeden korrespondance mellem parterne førte i april 2004 frem til, at kommunen afgav et tilbud om køb af ejendommen til en pris på 100 kr./m^2. I samme forbindelse opfordrede kommunen skatteyderen til, eventuelt med bistand fra en rådgiver, at rette henvendelse til SKAT for at få afklaret, om et salg ville være omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 11 ved salg til kommunen.

Skatteyderen kontaktede herefter den daværende kommunale skatteforvaltning, der i maj 2004 bekræftede, at skatteyderen kunne afhænde jordtilliggendet skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11. Som begrundelse anførte kommunen bl.a., at *”Der er ved afgørelsen heraf lagt vægt på, at Århus Kommune har ekspropriationskompetence i medfør af planlovens § 47, samt at arealet, som tilbuddet omhandler, er omfattet af indstillingen til Byrådet den 5. november 2002, hvormed det på aftaletidspunk-*

tet må påregnes, at dispositionen vil blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt der ikke indgås en frivillig aftale."

Skatteyderen havde efterfølgende kontakt med flere private byggefirmaer om afståelse af ejendommen, og samtidig løbende kontakt med kommunen, der – affødt af henvendelser fra skatteyderen – successivt forhøjede kommunens budsum for de omhandlede arealer. Drøftelserne førte i marts 2006 frem til et salg til en privat virksomhed til en pris på 367 kr./m^2. Siden blev vedtaget lokalplan for området.

I november 2004 vedtog Byrådet Boligudbygningsplanen for 2004 – 2011 og i september 2005 og november 2005 lokalplaner for andre arealer i lokalområdet.

Skatteyderen selvangav i juni 2006 en ejendomsavance på 27,7 mio. kr. for indkomståret 2005, men anmodede senere samme år om genoptagelse af skatteansættelsen for 2005 med henblik på nedsættelse af avancebeskatningen til 0 kr. I forbindelse med skattemyndighedernes behandling af denne anmodning forespurgte skattemyndighederne magistratens 2. afdeling, om der forelå henholdsvis ekspropriationshjemmel og -vilje på afståelsestidspunktet. Som svar herpå oplyste magistraten, at det efter magistratens opfattelse ville have været muligt at ekspropriere ejendommen efter planlovens § 47. Det var endvidere magistratens opfattelse, at Byrådet havde tilkendegivet vilje til eventuelt at ekspropriere ved tiltrædelse af Magistratens indstilling fra 2002 til Byrådet, samt at magistraten ikke havde grundlag for at antage, at denne vilje ville være svækket, hvis Byrådet skulle have taget stilling til forholdet på overdragelsestidspunktet i november 2005.

Skattemyndighederne afviste imidlertid at ændre skatteansættelsen for 2005 med henvisning til, at forudsætningerne for afgivelse af det tidligere indhentede bindende svar ikke længere var til stede, samt i øvrigt, at køberen ikke var en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfyldte betingelserne for at ekspropriere ejendommen.

Skatteyderen påklagede afgørelsen til skatteankenævnet og siden til Landsskatteretten, der ved en kendelse af 13/4 2010 fandt, at betingelserne for skattefritagelse efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11 ikke var opfyldt. Som begrundelse henviste Lands-

Offentliggjort d. 28. januar 2014

skatteretten til, at der på salgstidspunktet alene forelå en kommuneplan og ikke en lokalplan, der konkretiserede områdets anvendelse, samt til, at ejendommen ikke var overdraget til den ekspropriationsberettigede, men til tredjemand. Under disse omstændigheder fandt Landsskatterettens flertal, at det ikke kunne anses for sandsynliggjort, at der på salgstidspunktet havde foreligget en sådan konkret og aktuel ekspropriationsvilje hos den ekspropriationsberettigede kommune, at betingelserne i § 11 for et skattefrit salg var opfyldt.

Denne afgørelse blev opretholdt af Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2012, 4 VL, der nu er blevet stadfæstet in terminis af Højesteret ved dommen af 21/1 2014.

Landsretten bemærkede indledningsvist, at skattefrihed efter den dagældende **ejendomsavancebeskatningslovs § 11, 2. pkt.** forudsatte, at det på aftaletidspunktet måtte påregnes, at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke blev indgået, jf. TfS 1995, 575 H og TfS 1996, 356 H, og videre, at bevisbyrden for, at dette var tilfældet, påhvilede skatteyderen.

Landsretten fandt ikke, at skatteyderen havde løftet denne bevisbyrde.

Landsretten henviste herved for det første til, at det ikke var godtgjort, at kommunen på noget tidspunkt under drøftelserne med skatteyderen om et eventuelt køb af ejendommen tilkendegav, at ekspropriation ville komme på tale, hvis en frivillig aftale om salg ikke kunne indgås.

Landsretten lagde videre til grund, at der siden byrådets beslutning i januar 2003 vedrørende opkøb af arealer til boligudbygning og inden skatteyderens salg af ejendommen i marts 2006 var blevet udarbejdet og vedtaget flere lokalplaner for boligbebyggelse for andre af de arealer, som ved kommuneplanen var blevet udlagt til boligbebyggelse i det pågældende lokalområde, og at de allerede vedtagne lokalplaner muliggjorde opførelse af flere boliger, end der ifølge kommunens boligudbygningsplan var forudsat opført i lokalområdet i perioden 2004-2011.

Offentliggjort d. 28. januar 2014

Endelig fandt landsretten på baggrund af vidneforklaringer afgivet af henholdsvis et byrådsmedlem og vicedirektøren i kommunens tekniske forvaltning at kunne lægge til grund, at der ikke i anledning af opfyldelsen af kommunens mål for boligudbygning ifølge kommuneplanen var overvejelser om indledning af ekspropriationsprocedurer over for ejere af de udlagte boligvækstområder, og at der gennem en længere årrække, der strakte sig over mere end 30 år, ikke var eksempler på, at kommunen havde foretaget ekspropriation af arealer til boligformål.

Landsretten fandt herefter - uanset at ekspropriation var nævnt som en mulighed i indstillingen af 5. november 2002 - ikke at kunne anse det for godtgjort, at det på tidspunktet for skatteyderens salg af ejendommen måtte påregnes, at ekspropriation ville være sket, såfremt et frivilligt salg af ejendommen ikke havde fundet sted. Salget af ejendommen var herefter ikke omfattet af den dagældende ejendomsavancebeskatningslovs § 11, 2. pkt.

Som det fremgår af landsrettens præmisser, er landsrettens, meget indgående, vurdering af, om betingelserne i den nugældende ejendomsavancebeskatningslovs § 11, stk. 1, 2. pkt. for et skattefrit salg var opfyldt, foretaget på baggrund af sagens relevante momenter i absolut videste forstand.

Tankevækkende er det, at landsretten tillagde kommunens ekspropriationspraksis over 30 år betydning - et forhold, som den almindelige skatteyder næppe har haft kendskab til endsige haft i tankerne.

Det er altså for en skatteyder ikke tilstrækkeligt at have fokus på, hvilke udmeldinger, der er foretaget eller ikke foretaget fra kommunens side, vedrørende skatteyderens egen ejendom, men også hvad der i øvrigt foreligger oplyst på planområdet, herunder kommunens generelle ekspropriationspraksis.

Dommen indebærer, at der fremdeles bør udvises stor varsomhed og agtpågivenhed ved den skattemæssige håndtering af afståelser på ekspropriationslignende vilkår.

Offentliggjort d. 28. januar 2014

Vedrørende særligt det **bindende svar** gjorde skatteyderen gældende, at for så vidt Højesteret måtte nå frem til, at avancen ikke var skattefri i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt., kunne skatteyderen støtte ret på det bindende svar fra 2004.

Skatteyderen henviste herved nærmere til den dagældende skattestyrelseslovs § 20 H, hvorefter et bindende svar fra ligningsmyndighederne var bindende, medmindre og da kun i det omfang der var sket ændringer i forudsætninger, som havde været afgørende for indholdet af ligningssvaret, herunder ændringer i love eller bekendtgørelser, der havde ligget til grund for det bindende ligningssvar.

Videre anførte skatteyderen, at betingelsen i ejendomsavancelovens § 11, stk. 1, 2. pkt. efter TfS 1996, 356 H også kan være opfyldt i en situation, hvor ekspropriation ikke bliver nødvendig, fordi ejeren sælger til en 3. mand, der er indstillet på at anvende ejendommen til ekspropriationsformålet, og det var ubestridt at køberen af ejendommen i denne sag ville anvende ejendommen til ekspropriationsformålet. Afgørende i den foreliggende sag var herefter, hvorvidt der forelå ekspropriationsvilje – i modsætning til, hvem der rent faktisk erhvervede ejendommen.

Det er naturligvis her iøjnefaldende, at det i denne sammenhæng afgørende kriterium efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, 2. pkt. sammenholdt med den hidtidige højesteretspraksis - nemlig at *det på aftaletidspunktet måtte påregnes, at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke blev indgået* - hvilket var prøvelsestemaet i den nu foreliggende sag, efter skatteforvaltningens opfattelse var opfyldt i 2004 og efter Magistratens 2. Afdelings opfattelse fortsat var opfyldt i december 2006.

Vestre Landsret tilkendegav om dette spørgsmål, at skatteforvaltningen i sit bindende ligningssvar af 5/5 2004 havde forholdt sig til de skattemæssige konsekvenser af et påtænkt salg i henhold til kommunens tilbud af 19/4 2004, som skatteyderen havde medsendt til skatteforvaltningen. Landsretten konstaterede herefter, at det faktisk gennemførte salg af ejendommen i marts 2006 skete til en anden køber og på andre vilkår, og videre, at skatteforvaltningens ligningssvar ikke havde forholdt sig til denne disposition

og på denne baggrund ikke kunne anses for bindende i forhold til det faktisk gennemførte salg.

——— o ———