

Offentliggjort d. 25. februar 2014

06.11.2014-09 (20140225) genanbringelse

Genanbringelse efter ansættelsesændring - SKM2014.113.LSR[©]

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

www.v.dk

Landsskatteretten afviste ved en kendelse af 21/11 2013 adgang til genanbringelse efter reglerne om genanbringelse efter en ændring af skatteansættelsen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt., da en mindre ændring af skatteansættelsen initieret af skatteyderen, der tidligere havde tilkendegivet ønske om genanbringelse, ikke fandtes at kunne anses for omfattet af denne undtagelsesbestemmelse.

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A hjemler adgang til at udskyde beskatning af en ejendomsavance ved genanbringelse af avancen i en ny erhvervet fast ejendom. Der er knyttet en række betingelser til adgangen til skattemæssig genanbringelse, herunder at såvel den afståede ejendom som den ny erhvervede ejendom anvendes *erhvervsmæssigt* i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A's forstand, og at den erhvervede ejendom er anskaffet enten i samme indkomstår, hvori den skattepligtige afstår fast ejendom, det forudgående indkomstår eller det efterfølgende indkomstår.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 2, nr. 2, 1. pkt. er genanbringelse endvidere betinget af, at den skattepligtige senest for det indkomstår, hvori erhvervelsen finder sted, begærer genanbringelsesreglerne anvendt ved indsendelse af rettidig selvangivelse eller, såfremt erhvervelsen af fast ejendom finder sted i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret, begærer genanbringelsesreglerne i stk. 1 anvendt senest ved indsendelse af rettidig selvangivelse for afståelsesåret.

Offentliggjort d. 25. februar 2014

Videre fremgår af § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt., at ”Hvis skattemyndighederne ændrer ansættelse vedrørende afståelse af fast ejendom, kan den skattepligtige begære reglen i stk. 1 anvendt, dog senest 3 måneder efter, at meddelelsen om ansættelsesændringen er modtaget.”

Om denne sidstnævnte, særlige bestemmelse anføres i forslaget til den senere lov nr. 434 af 26. juni 1998 bl.a.:

”Endvidere er det efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, litra c, en betingelse, at den skattepligtige senest for det indkomstår, hvori erhvervelsen finder sted, skal begære reglen anvendt ved indsendelsen af rettidig selvangivelse eller, såfremt erhvervelse af fast ejendom finder sted i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret, begære reglen anvendt senest ved indsendelsen af rettidig selvangivelse for afståelsesåret. Denne bestemmelse gælder også for begæringer efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 6B og 6 C. Der er ingen mulighed for at dispensere fra disse regler.

Den manglende dispensationsadgang er blevet kritiseret. Der er bl.a. gjort opmærksom på, at tidsfristen for genanskaffelser og/eller muligheder for at begære genanbringelsesreglen anvendt også burde omfatte de tilfælde, hvor der sker ligningsmæssige ændringer i forhold til det selvangivne.

Disse problemer kan illustreres ved et konkret eksempel.

En landmand har solgt noget landbrugsjord. Ved landmandens indkomstopgørelse er der ingen avance ved salg af landbrugsjorden. Efterfølgende finder ligningsmyndighederne imidlertid, at der er opstået en skattepligtig fortjeneste ved salg af jorden. Landmanden anmoder, efter at han har modtaget denne afgørelse, om tilladelse til at anvende ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, da han samme år som jorden var solgt har tilkøbt jord og foretaget forbedringer. Dette må afvises, idet anmodningen skulle være indgivet senest ved indgivelsen af selvangivelsen i det indkomstår, hvori han solgte jorden.

Dette er ikke hensigtsmæssigt. En skatteyder bør kunne påberåbe sig de nævnte regler, når der efterfølgende opstår en ejendomsavance, fordi skattemyndighederne har ændret ansættelsen.”

Offentliggjort d. 25. februar 2014

Skattemyndighedernes administration af denne sidste regel, *genanbringelse efter ændring af en skatteansættelse*, har i flere tilfælde været genstand for tvist, herunder i sagen ref. i TfS 2010, 169 VL, jf. tidligere TfS 2009, 236 BR, omtalt i JUS 2009/45.

I den netop nævnte sag begærede en skatteyder genanbringelse af avance fra en i 2002 afstået ejendom i købesummen for en i samme år erhvervet ejendom. Skatteyderens selvangivelse for 2002 blev imidlertid indgivet for sent, og skattemyndighederne afslog derfor genanbringelse. Sidenhen forhøjede skattemyndighederne den skattepligtige avance fra den i 2002 afståede ejendom, og skatteyderen anmodede på ny om genanbringelse af avancen med henvisning til, at bestemmelsen om adgang til genanbringelse ikke stillede krav om indgivelse af rettidig selvangivelse.

Skattemyndighederne afslog også denne begæring med henvisning til, at der også i dette tilfælde gjaldt et krav om rettidig selvangivelse. Afslaget på genanbringelse blev fastholdt af skatteankenævnet og Landsskatteretten, der antog, at det var en betingelse for genanbringelse, at der var indgivet rettidig selvangivelse ikke blot for genanbringelse i medfør af § 6 A, stk. 2, nr. 2, 1. pkt., men også for genanbringelse efter § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt., dvs. genanbringelse efter en ændring af skatteansættelsen vedrørende den faste ejendom.

Efter indbringelse af sagen for Retten i Randers nedlagde skatteyderen yderligere påstand om genanbringelse af avancen i en i 2003 erhvervet ejendom, idet selvangivelsen for 2003 var rettidigt indgivet.

Ved dommen ref. i TfS 2009, 236 BR afviste Retten i Randers imidlertid for det første, at avancen ved afståelse kunne genanbringes i den i 2002 erhvervede ejendom. Retten henviste her til, at skatteyderen allerede i den for sent indgivne selvangivelse, dvs. inden ændringen af skatteansættelsen for indkomståret 2002 i 2004, havde begæret genanbringelse. Retten fulgte således Skatteministeriets synspunkt, hvorefter den omstændighed, at ønsket om genanbringelse ikke var udløst af den ændrede skatteansættelse, men forelå allerede ved indgivelse af den forsinkede selvangivelse, måtte indebære, at genanbringelse ikke kunne komme på tale.

Offentliggjort d. 25. februar 2014

Vedrørende genanbringelse af avancen i anskaffelsessummen for den i 2003 erhvervede ejendom afviste Retten at tage dette synspunkt under påkendelse, jf. skatteforvaltningslovens § 48, stk. 1, da synspunktet ikke havde været prøvet af Landsskatteretten, og da der efter rettens opfattelse ikke forelå grundlag for at tillade, at spørgsmålet blev inddraget under sagen for byretten.

Efter indbringelse af sagen for Vestre Landsret valgte Skatteministeriet at tage bekræftende til genmæle overfor skatteyderens påstand om genanbringelse i anskaffelsessummen for ejendommen erhvervet i 2003, jf. TfS 2010, 169 VL.

Som omtalt i JUS 2009/45 efterlod retsforliget flere spørgsmål ubesvarede. Det var således med retsforliget fortsat uafklaret, om genanbringelse efter en ændring af skatteansættelsen vedrørende den faste ejendom, jf. § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt., forudsætter rettidig indgivelse af selvangivelse.

Ligeledes henstod det uafklaret, om det er et krav for genanbringelse efter § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt., at ønsket om genanbringelse udløses og altså først bringes på bane efter en ændret ansættelse af avancen ved afståelse af den faste ejendom.

Denne sidste problemstilling er behandlet i Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2014.113.LSR.

Skatteyderen i denne sag havde i 2009 afhændet en jordlod, der hidtil havde været anvendt til landbrugsformål, med en selvangiven avance på godt 360.000 kr. I 2010 erhvervede skatteyderen et andet landbrugsareal som led i en jordfordeling mod betaling af godt 750.000 kr. Selvangivelse for indkomstårene 2009 og 2010 blev indgivet i april i de efterfølgende år og var således rettidig.

I juli 2011 anmodede skatteyderen om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009 med henblik på genanbringelse, idet ejendomsavancen ved salget af jordarealet i 2009 ønskedes genanbragt i anskaffelsessummen for ejendommen erhvervet i 2010. Denne anmodning blev afvist af SKAT i februar 2012.

Offentliggjort d. 25. februar 2014

Sidenhen, i april 2012, anmodede skatteyderen om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009 med henblik på at få forhøjet anskaffelsessummen for det i 2009 solgte jordareal med 99.000 kr. med henvisning til, at jorden lå i byzone. Denne anmodning blev imødekommet af SKAT, der dog ved en kendelse fra september 2012 alene fandt grundlag for at foretage en justering af 10.000 kr.'s-tillægget og indeksering, således at den samlede nedsættelse var på 199 kr.

Umiddelbart efter modtagelsen af denne kendelse anmodede skatteyderen på ny om genanbringelse af ejendomsavancen i anskaffelsessummen for jordarealet erhvervet i 2010. Dette blev afslået af SKAT og afslaget blev siden fastholdt af Landsskatteretten ved kendelsen ref. i SKM2014.113.LSR.

Landsskatteretten anførte som begrundelse for dette resultat, at det på baggrund af formålet med bestemmelsen i § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt. var Landsskatterettens opfattelse, at anvendelsen af bestemmelsen efter sammenhængen med 1. pkt. i hvert fald må forudsætte, at begæringen om genanbringelse udløses af en ændring af skatteansættelsen – dette med henvisning Retten i Randers's afgørelse ref. i TfS 2009, 236 BR. Denne forudsætning var efter Landsskatterettens opfattelse ikke opfyldt for skatteyderen i den nu foreliggende sag, idet skatteyderen allerede den 13. juli 2011 - og dermed inden ændringen af skatteansættelsen den 6. februar 2012 - havde begæret genanbringelse. Det var således ikke ansættelsesændringen, der udløste begæringen om genanbringelse, idet der allerede var selvangivet en ejendomsavance og for sent anmodet om genanbringelse. Der var med andre ord således ikke efter indkomstårets udløb fremkommet en ejendomsavance som følge af en ansættelsesændring.

Landsskatteretten anførte herefter videre, at der efter rettens opfattelse på baggrund af forarbejderne ikke var grundlag for en anvendelse af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt. i det foreliggende tilfælde. Retten bemærkede herved, at ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1 er en undtagelsesbestemmelse til lovens udgangspunkt om, at fortjeneste ved salg af fast ejendom er skattepligtig, jf. lovens § 1. Dertil kom efter Landsskatterettens opfattelse, at § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt. er en undtagelse til 1. pkt., hvorefter det er et ubetinget krav, at genanbringelsesanmodningen er fremsat senest samtidig med indgivelsen af rettidig selvangivelse. Landsskatteretten be-

Offentliggjort d. 25. februar 2014

mærkede desuden, at ansættelsesændringen på 199 kr. ikke i sig selv kunne antages at have haft reel indflydelse på anmodningen om genanbringelse. Der kunne herefter ikke godkendes genanbringelse af ejendomsavance i medfør af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt.

Landsskatterettens præmisser synes præget af det skisma, der opstår, når det i ordlyden hjemlede anvendelsesområde søges indskrænket med henvisning til motivudtalelser, og dette resultat søges yderligere underbygget med argumenter, der ikke i sig selv synes holdbare for en nærmere prøvelse.

Dette gælder således synspunktet om, at selve den omstændighed, at en skatteyder – om end forgæves – ønsker og anmoder om genanbringelse efter fristen for indgivelse af rettidig selvangivelse for det relevante indkomstår skulle være til hinder for en senere genanbringelse som følge af skattemyndighedernes ændring af avanceopgørelsen.

Med Landsskatterettens kendelse må det imidlertid indtil videre – for så vidt der er grundlag for en ændring af avanceopgørelsen – tilrådes skatteyderen at forholde sig i ro og således først fremsætte et ønske om genanbringelse efter en stedfunden ansættelsesændring. Hensigtsmæssigheden af en sådan retsstilling synes diskutabel.

Der synes også at kunne sættes et vist spørgsmålstegn ved Landsskatterettens synspunkter om en indskrænkende fortolkning af § 6 A, stk. 1 henholdsvis 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt. Reglerne om genanbringelse blev indført i forbindelse med ophævelsen af adgangen til et skattefrit salg af enhver fast ejendom udenfor næring efter 7 år, og skal ses i dette lys. Det forekommer således ikke oplagt, at der i samme grad som i andre tilfælde er grundlag for en stringent anvendelse af princippet om en indskrænkende fortolkning af en undtagelsesbestemmelse. Snarere har adgangen til genanbringelse ved afståelse og samtidig erhvervelse af erhvervsmæssigt anvendte ejendomme karakter af en lempelig - i form af udskudt - beskatning for en meget omfattende gruppe af ejendomme.

— o —

Offentliggjort d. 25. februar 2014