

Offentliggjort d. 3. juli 2012

Ejendomsavance - pristalsregulering af anskaffelsessum, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5 A - ejendomme omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7 - minkfarm - administrativ praksis - SKM2012.359.HR ©

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

www.v.dk

Højesteret fandt ved en dom af 31/5 2012, jf. SKM2012.359.HR, at drift af en minkfarm ikke kunne anses for omfattet af begrebet landbrug i vurderingslovens forstand, og der var følgelig ikke grundlag for pristalsregulering af anskaffelsessummen. Ejendommen kunne heller ikke anses for delvist benyttet til landbrug i vurderingslovens forstand

Højesterets dom af 31/5 2012 aktualiserer spørgsmålet om afgrænsningen af begrebet ”landbrug” i vurderingsmæssig sammenhæng med en afledet effekt for afgrænsningen af anvendelsesområdet for ejendomsavancebeskatningslovens § 5 A om pristalsregulering af anskaffelsessummen for visse ejendomme. Højesterets dom er baseret på den afgrænsning, der er foretaget i administrativ praksis.

Af ejendomsavancebeskatningslovens § 5 A, stk. 1, 1. pkt. i den ultimo 2004 gældende udformning fremgik, at var en ejendom omfattet af *vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7* på afståelsestidspunktet, kunne den skattepligtige regulere anskaffelsessummen efter § 4, stk. 2, med den procent beregnet med en decimal, hvormed reguleringstallet i personskattelovens § 20 var ændret fra anskaffelsesåret til afståelsesåret.

Af forarbejderne til bestemmelsen, jf. FT 1992/93, tillæg B, sp. 2662 ff. fremgår bl.a., at bestemmelsen var motiveret i et ønske om at friholde landbrug, skovbrug og gartneri for ejendomsavancebeskatning vedrørende den del af prisudviklingen, som svarede til den almindelige prisudvikling i samfundet. Dette som følge af den forventede indkomstud-

Offentliggjort d. 3. juli 2012

vikling i landbruget set i lyset af reformen af EF's landbrugspolitik og den forventede liberalisering af verdenshandelen med landsbrugsvarer, der forventedes at ville store krav til omstillingen i landbruget.

Vurderingslovens § 33, stk. 1, 1. pkt. har sin oprindelse i lov nr. 418 af 19. december 1966, og det fremgik dengang heraf, at Vurderingsrådet i forbindelse med vurderingen tog bestemmelse om, hvorvidt en ejendom helt eller delvis må anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, jfr. § 6, stk. 1 og 4, i lov om beskatning til kommunerne af faste ejendomme, og foretog de fordelinger af grundværdien og eventuelle fradrag i grundværdien for forbedringer, der er fornødne for gennemførelsen af bestemmelsen i den nævnte lovs § 6, stk. 4.

Om Vurderingsrådenes stillingtagen til en ejendoms benyttelse fremgik af det siden udgivne cirkulære nr. 7 af 10. januar 1967 bl.a.,

”- a) *Ejendommens benyttelse.*

Bestemmende for, om en ejendom er omfattet af lempelses- og henstandsordningen, er dens faktiske benyttelse på vurderingstidspunktet. Det er uden betydning ved afgørelsen heraf, om den ansatte grundværdi pr. arealenhed er højere end anvendelsen til de pågældende formål betinger, f.eks. som følge af, at der er ansat værdi for udstykningsmulighed eller for forekomster i jorden eller er ansat herlighedsværdi.

Der må først og fremmest tages hensyn til, om jorden faktisk benyttes til produktion af afgrøder. Grund, gårdsplads og have til landbrugsejendomme, gartneri, planteskoler eller frugtplantager medtages dog under de til nævnte formål benyttede arealer. Det samme gælder de under landbrug m.v. værende ubenyttede arealer, f.eks. hede- og klitarealer. Endelig medtages de under landbrugsejendomme m.v. til juletræsdyrking anvendte arealer, ligesom mindre skov- og plantagearealer, der indgår som et naturligt led i en landbrugsejendoms drift, anses som benyttet til de nævnte formål. Inden for ordningen falder tillige visse specialiserede landbrugsejendomme, såsom hønserier, anderier og fællesstalde.

Uden for lempelses- og henstandsordningen falder skove og plantager, herunder egentlige skov- og plantagearealer under landbrugsejendomme, samt skovejendommens planteskolearealer.

Offentliggjort d. 3. juli 2012

Arealer, der henligger ubenyttede uden at være knyttet til landbrug, f.eks. hede- og klitarealer, anses ikke som benyttet til landbrug m.v. Det samme gælder jagtarealer og arealer, der anvendes til camping-, parkerings- og udstillingsplads o.l. samt arealer, der anvendes til rekreative formål. Endvidere medtages ej heller arealer, der er inddraget til erhvervsmæssig udvinding af forekomster i jorden, f.eks. brunkuls-, grus-, kridt-, ler- og mergellejer m.v. Uden for ordningen falder endelig en række ejendoms-kategorier, der vel har en vis tilknytning til landbrug, men for hvilke afgrødeproduktionen er uden betydning for ejendommens anvendelse, f.eks. silopakhuse, korntørrerier, egentlige maskinstationer m.v. Det samme gælder pelsfarme og dambrug.

Den anførte afgrænsning kan ikke betragtes som udtømmende. Tvivlsspørgsmål må forelægges ligningsdirektoratet."

Af vurderingslovens § 33, stk. 1, 1. pkt. fremgik i 2004, at vurderingsmyndigheden i forbindelse med vurderingen traf bestemmelse om, *hvorvidt en ejendom helt eller delvis måtte anses for benyttet til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, eller til hvilken benyttelse ejendommen i øvrigt henføres.* Lovens § 33, stk. 7 drejede sig om vurdering af skovbrugsejendomme.

I Vurderingsvejledningen 2004, pkt. C.2.4, Ejendomme i landzone, anføres under overskriften "Pelsdyrfarme, hønserier m.m.":

"...For en del ejendomme med små jordtilliggende, men med en betydelig bygningsmasse, er der en så specialiseret og omfangsrig animalsk produktion, at vurderingsmyndighederne efter bestemmelsen i VUL § 33, stk. 1, ikke betragter ejendommene som landbrugsejendomme. Grundværdien for sådanne ejendomme skal derfor ansættes til jordens handelsværdi (kvadratmeterprincippet)..."

Under pkt. D, Benyttelse, anføres videre:

".....Henførelsen til en benyttelse sker ud fra et skøn over, i hvilken af de oprettede benyttelseskodekategorier ejendommen mest hensigtsmæssigt kan indplaceres. Der er ikke tale om en objektiv afgrænsning.

Henførelsen til en benyttelse sker først og fremmest af statistik- og styringshensyn, således at ens ejendomme kan behandles ensartet i vurderingsprocessen.

Offentliggjort d. 3. juli 2012

Enkelte steder i lovgivningen er det imidlertid af afgørende betydning, til hvilken benyttelse en ejendom er henført. Vurderingsmyndigheden skal især være opmærksom herpå, når det skal tage stilling til, om en ejendom skal henføres til benyttelsen 01, 05 eller 06.

...

Der kan ikke gives en udtømmende vejledning i, hvilken kode en konkret ejendom skal tildeles. Vurderingsmyndigheden bør ved bedømmelsen henføre så mange ejendomme som muligt til de specifikt afgrænsede koder og kun i begrænset omfang gøre brug af kode 13, 25 og 34...

Under overskriften ”Benyttelseskoder” a.s. fremgår dernæst:

”...Kode 05: Landbrug, bebygget

Under koden henregnes landbrugsmæssigt benyttede, bebyggede ejendomme, som har et areal på mindst 0,55 ha. Det afgørende er ejendommens benyttelse, og det er uden betydning om ejeren har sit hovederhverv på ejendommen eller andetsteds. Det er ligeledes uden betydning, om ejendommen i matriklen er noteret som landbrug.

Ejendomme, hvor den landbrugsmæssige benyttelse er helt underordnet set i forhold til benyttelse til beboelse, henføres til kode 01.

...

Hvis der på ejendommen foruden landbrug drives anden virksomhed af væsentlig betydning, må der skønnes over, om ejendommen skal kodes som landbrug eller henføres til koden for den pågældende virksomhed, evt. om den skal henføres til kode 34.

...

Kode 34: Visse erhvervsjendomme

Koden omfatter ejendomme af speciel karakter, såsom fjernvarmeverker (jf. dog vejledningen til kode 04), dambrug, pelsdyrfarme, hønserier, garageanlæg, andelsfrysebokse, grusgrave med bygninger, transformeranlæg samt vurderingspligtige havnejendomme...

Højesterets dom af 31/5 2012 drejer sig om den skattemæssige kvalifikation af en minkfarm i relation til vurderingslovens § 33 og dermed ejendomsavancebeskatningslovens § 5 A. Højesteret nåede her frem til, at drift af en minkfarm ikke kan anses at falde under begrebet ”landbrug” i vurderingslovens § 33, stk. 1’s forstand.

Offentliggjort d. 3. juli 2012

Sagen drejede sig om avanceopgørelsen ved afståelse af en minkfarm i december 2004. Minkfarmen var oprindeligt etableret omkring 1973 af en mor og hendes broder, og siden delvist generationsskiftet til moderens to sønner i 1998 henholdsvis 1999. Minkfarmen blev drevet på en ejendom med et jordtilliggende på 19 ha., og omfattede 15 minkhaller. 13 ha af jordtilliggende havde gennem en lang årrække været bortforpagtet til en nabo, der anvendte arealet til dyrkning af korn og kartofler. Som et led i forpagtningssaftalen leverede forpagteren 100 minibigballer halm til bortforpagter, og staldgødning og gylle fra minkene blev spredt på forpagterens marker som gødning. I salgsåret, 2004, havde interessentskabet haft en nettoomsætning på 2,96 mio. kr., hvortil kom en indtægt på 28.000 kr. fra bortforpagtning af de 13 ha.

Fra 1981 – 1988 og i 2010 var ejendommen i vurderingsmæssig sammenhæng henført til kode 05 (landbrug), og fra 1989 – 2009 til benyttelseskode 34 (ejendomme af speciel karakter). Fra 1981 til 1989 og fra 2004 til 2010 er der fastsat en grundværdi for stuehuset, mens der ikke er fastsat en sådan værdi for perioden fra 1990 til 2003.

Af en udskrift af 1. oktober 2004 om vurdering af ejendommen fremgik bl.a., at der var anført benyttelseskode 34 "erhvervsejendom af speciel karakter", at ejendomsværdien var ansat til 1.650.000 kr., at grundværdien var ansat til 291.800 kr., og at stuehusværdien er ansat til 257.900 kr. I forbindelse med stuehusværdien var der anført "pgf. 33, stk. 4", og stuehusgrundværdien er ansat til 5.000 kr. Under specifikationer var om grundværdien anført "hektarpris 18,8237 ha á 15.500 kr." opgjort til 291.767 kr. Der følger herefter en opregning af i alt 18 driftsbygninger. Der er tale om to foderladebygninger og en garage samt 15 minkhaller. Der var angivet en "teknisk værdi" for disse 18 bygninger på 1.173.600 kr., og der var endvidere anført "tillægsparcelværdi 300 % af 291.767 kr." opgjort til 875.301 kr. Herefter er grundværdien på ny anført med 291.800 kr., "bygningværdi for stuehuse og fritliggende beboelse i øvrigt" er anført med 196.140 kr., "teknisk værdi" 1.173.600 kr., hvorefter ejendomsværdi i alt er opgjort til 1.661.540 kr., der er afrundet til 1.650.000 kr.

Under sagen var tilvejebragt oplysninger om andre minkfarme i Danmark. Det var således oplyst, at der var ca. 1.400 minkfarme i Danmark, og de to sønner havde fremlagt oplysninger om 32 af disse minkfarme, herunder den i sagen omtvistede minkfarm. Af

Offentliggjort d. 3. juli 2012

dette materiale fremgik bl.a., at ejendommen i den pågældende sag var angivet med 19,0 ha jord, 3.300 tæver, kode 34 og hektarpriser. De 31 andre minkfarme havde et jordareal, der varierede fra ca. 1 ha til ca. 46 ha, og antallet af tæver varierede fra 850 til 4.500. I 1 tilfælde var angivet kode 2 (beboelse og forretning), i 4 tilfælde var angivet kode 34 (visse erhvervsejendomme), mens der i alle de øvrige tilfælde var angivet kode 5 (landbrug, bebygget). For to af eksemplerne henført til kode 34 var der angivet hektarpriser, mens der i de to andre eksempler samt for ejendommen henført til kode 2 var angivet kvadratmeterpriser.

Ved avanceopgørelsen ved salg af den i den foreliggende sag omhandlede minkfarm havde sønnerne anset ejendommen for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 5 A og havde følgelig indekseret anskaffelsessummen.

Skattemyndighederne afviste imidlertid at anerkende indekseringen og forhøjede skatteansættelsen for hver af de sønner med 230.000 kr. Sagen blev herefter indbragt for Landsskatteretten, og siden for Vestre Landsret og Højesteret, der nu har truffet afgørelse i sagen

Som allerede nævnt nåede Højesteret frem til, at drift af en minkfarm ikke kan anses at falde under begrebet "landbrug" i vurderingslovens § 33, stk. 1's forstand.

Højesteret tog - som landsretten - afsæt i, at sagen rejste to hovedspørgsmål: Dels om drift af en minkfarm i sig selv falder ind under begrebet "landbrug" i vurderingslovens § 33, stk. 1. Og dels og dernæst, hvad der i henhold til vurderingslovens § 33, stk. 1, må kræves for at anse en ejendom som *delvis benyttet* som landbrug.

Hvad angår det første hovedspørgsmål, tiltrådte Højesteret, at der hverken i ejendomsavancebeskatningsloven eller i vurderingsloven var en definition af begrebet "landbrug". Hernæst anførte Højesteret, at det imidlertid gennem mange år var foreskrevet i vurderingsmæssig sammenhæng, at minkfarme ikke kunne anses for landbrug, jf. f.eks. pkt. 2 i cirkulære nr. 7 af 10. januar 1967 og vurderingsvejledningen for 2004, pkt. C.2.4 og D.

Offentliggjort d. 3. juli 2012

På denne baggrund og ud fra en traditionel forståelse af begrebet landbrug tiltrådte Højesteret herefter, at drift af en minkfarm ikke kan anses for at falde ind under begrebet landbrug i vurderingslovens § 33, stk. 1's forstand.

Det var herefter aktuelt for Højesteret at tage stilling til, om sønnernes ejendom i øvrigt blev benyttet på en sådan måde, at der forelå en delvis benyttelse af ejendommen som landbrug i vurderingslovens § 33, stk. 1's forstand.

Højesteret fandt her, at vurderingslovens § 33, stk. 1, må forstås sådan, at ikke enhver uvæsentlig landbrugsmæssig benyttelse af en ejendom kan føre til, at ejendommen skal anses for at være benyttet til landbrug og dermed omfattet af de særligt gunstige skatteregler gældende for de opregnede erhverv, herunder ejendomsavancebeskatningslovens § 5 A.

Om den konkrete sag henviste Højesteret herefter til, at minkfarmen var beliggende på en landejendom med et jordtilliggende på ca. 19 ha, hvoraf ca. 13 ha var bortforpagtet til en nabo, der dyrkede korn og kartofler på arealet. Sønnen modtog en årlig jordleje på knap 30.000 kr. og fik som led i bortforpagtningen halm fra markerne til brug for minkfarmen, ligesom gødning og gylle fra minkene blev spredt ud på forpagterens marker. Driften af minkfarmen indebar i 2003 og 2004 et salg af mink for mere end 2 mio. kr. for hvert af årene, og resultatet af den primære drift var i 2003 ca. 700.000 kr. og i 2004 ca. 1,6 mio. kr. På denne baggrund konkluderede Højesteret, at sønnernes benyttelse af ejendommen således i alt væsentligt angik drift af en minkfarm.

Om skattemyndighedernes kvalifikation af ejendommen i vurderingsmæssig sammenhæng, anførte Højesteret dernæst, at skattemyndighederne ved afgørelsen om at anse ejendommen for en minkfarm og ikke som en ejendom, der delvis blev benyttet som landbrug, havde lagt vægt på omfanget af virksomheden med minkavl sammenholdt med benyttelsen af ejendommen i øvrigt og ikke fundet, at ejendommen på afståelsestidspunktet blev benyttet til landbrug i et sådant omfang, at ejendommen kunne anses for omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1. Efter Højesterets opfattelse var der ikke fremkommet oplysninger, som gav grundlag for at tilsidesætte denne bedømmelse.

Offentliggjort d. 3. juli 2012

Med disse præmisser blev skattemyndighedernes afgørelse om at afvise adgang til indeksering af anskaffelsessummen ved afståelse af den i sagen omhandlede minkfarm således opretholdt.

Som det fremgår af præmisserne vedrørende **sagens første spørgsmål**, nemlig om drift af en minkfarm falder under begrebet landbrug, er administrativ praksis tillagt afgørende betydning for vurderingen af spørgsmålet.

Dommen trækker en lige linje tilbage i tid til Spleths kommentar, ref. i U 1965 B 250, til Højesterets domme ref. i UfR 1965.399 H og UfR 1965.444 H. Spleth anførte i indledningen til domskommentaren, at *"En omstødelse af en fast og gennem længere tid fulgt administrativ fortolkning af loven kan give anledning til væsentlige ulemper. Det synes, som om domstolene i tvivlstilfælde er ret utilbøjelige til at ville omstøde en fast praksis, eller med andre ord, hvis to forståelser af loven har nogenlunde lige meget for sig, vælger man den, som administrationen har fulgt, jfr. f. eks. U 1925 p. 552 H og 1958 p. 1173 H, men derimod U 1962 p. 356 H."*

Man kunne måske som minimum forvente, at en administrativ praksis, der tillægges væsentlig eller eneføgende betydning for en skatteydere materielle retsstilling, dels efter sit eget indhold er stringent, og dels anvendes stringent ved den retlige subsumption.

I den foreliggende sag kniber det med stringensen af praksis i sig selv. "Pelsfarme", og vel herunder minkfarme, har ganske vist siden 1967-cirkulæret konsekvent ikke været anset som landbrug. På den parallelle boldgade, nemlig *"visse specialiserede landbrugs-ejendomme, såsom hønserier, anderier og fællesstalde"* har f.eks. hønserier derimod levet en omskiftelig tilværelse i vurderingsmæssig sammenhæng. Medens hønserier efter 1967-cirkulæret blev henført til landbrug, er hønserier ved 2004-vurderingsvejledningen henført til "Visse ejendomme" (kode 34) – på linie med bl.a. fjernvarmeværker, garageanlæg, andelsfrysebokse, grusgrave med bygninger, transformeranlæg samt vurderingspligtige havneejendomme.

Offentliggjort d. 3. juli 2012

Man kan måske tillige forsigtigt konstatere, at Højesterets forståelse af begrebet landbrug er traditionel – yderst traditionel. Denne traditionelle forståelse af begrebet landbrug giver i øvrigt anledning til visse overvejelser om, hvorledes nutidens større eller meget store bedrifter med intensiv animalsk produktion fremover skal kvalificeres i vurderingsmæssig sammenhæng.

Det synes dernæst at måtte være en forudsætning for at tillægge administrativ praksis afgørende betydning for en skatteydners materielle retsstilling, at den pågældende praksis anvendes stringent ved den retlige subsumtion, jf. herved tillige Spleths bemærkning om ”...*en fast og gennem længere tid fulgt administrativ fortolkning af loven...*”. For så vidt det af skatteyderen fremlagte materiale om vurderingen af 31 andre minkfarme er blot nogenlunde repræsentativt, kneb det imidlertid også i denne henseende med stringensen.

Med Højesterets præmisser for udfaldet af **sagens andet spørgsmål**, har Højesteret tilkendegivet, at vurderingen af en ejendoms benyttelse i forhold til vurderingslovens § 33, stk. 1, 1. pkt. kan foretages på baggrund af det økonomiske omfang og resultater af de virksomheder, der drives på ejendommen.

— o —