Offentliggjort d. 23. oktober 2012

Ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A - genanbringelse - fejlagtig opgørelse af avancen til genanbringelse - SKM2012.579.LSR ©

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

Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 13/9 2012, at der ikke kunne ske berigtigelse af en fejlagtig opgørelse af avance til genanbringelse ved den senere avancebeskatning ved salg af den ejendom, hvori der var foretaget genanbringelse.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A er det muligt at genanbringe avance ved afståelse af en erhvervsmæssigt anvendt fast ejendom i en anden erhvervsmæssigt anvendt ejendom erhvervet enten året før, samme år eller det efterfølgende år.

Reglerne om genanbringelse fremkom i forbindelse med skattereformen fra 1993, jf. lov nr. 427 af 25/6 1993, hvor 7-års-reglen om skattefrit salg af fast ejendom udenfor næring blev ophævet, og avance ved afståelse af fast ejendom således fremover blev skattepligtig, men med visse nedslag. Genanbringelsesreglerne havde i den forbindelse til formål at udskyde og dermed afbøde beskatningen ved afståelse af ejendomme, som ejeren anvendte erhvervsmæssigt i dennes erhvervsvirksomhed.

Proceduren for genanbringelse er kun i begrænset omfang normeret i § 6 A. Af bestemmelsen fremgår særligt, at skattemæssig genanbringelse bl.a. er betinget af, at skatteyderen senest for det indkomstår, hvori erhvervelsen finder sted, begærer genanbringelsesreglen anvendt ved indsendelse af rettidig selvangivelse eller, såfremt erhvervelsen af fast ejendom finder sted i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret, begærer genanbringelsesreglen anvendt senest ved indsendelse af rettidig selvangivelse for afståelsesåret, jf.

Offentliggjort d. 23. oktober 2012

§ 6 A, stk. 2, nr. 2, 1. pkt. Der knytter sig hertil den yderligere regel, at hvis skattemyndighederne ændrer ansættelse vedrørende afståelse af fast ejendom, kan skatteyderen begære genanbringelsesreglen anvendt, dog senest 3 måneder efter, at meddelelsen om ansættelsesændringen er modtaget, jf. § 6 A, stk. 2, nr. 2, 1. pkt.

Der gives ikke megen yderligere vejledning om proceduren i motiverne til denne bestemmelse, der bortset fra redaktionelle ændringer har stået uændret siden vedtagelsen af de oprindelige regler i 1993. Til den oprindelige udformning af bestemmelsen, anføres det således blot, jf. FT 1992/93, tillæg A, sp. 9664, at vælger den skattepligtige at modregne fortjenesten ved genanskaffelsen af en ny ejendom, skal det senest angives i selvangivelsen for det indkomstår, hvori genanskaffelsen finder sted. I motiverne er i den forbindelse medtaget en nærmere beskrivelse af opgørelsen af den avance, der kan genanbringes, ligesom der er medtaget et taleksempel til belysning af reglerne. Det fremgår således forudsætningsvist, at der skal foretages en avanceopgørelse. Udvalgsbehandlingen af lovforslaget resulterede i en ændret udformning af bestemmelsen, men motiverne hertil, jf. FT 1992/93, tillæg B, sp. 2663 ff., rummer ikke yderligere bidrag i denne sammenhæng.

Skattemyndighederne har sidenhen ved en meddelelse ref. i SKM2008.904.SKAT, oplyst, *"…at en skriftlig anmodning om anvendelse af regelsættet, der indeholder de nødvendige oplysninger om den afståede og den erhvervede ejendom, og som indsendes senest samtidig med den rettidige selvangivelse, vil opfylde de krav om begæring af reglernes anvendelse, der fremgår af lovteksten i EBL § 6 A, stk. 2, nr. 2."*

I sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 13/9 2012 forelå den problemstilling, at avancen til genanbringelse ved afståelse af en landbrugsejendom i 2000 fejlagtigt var blevet opgjort for højt. Da skatteyderen 8 år senere, nemlig i 2008, afstod den ejendom, hvori der var foretaget genanbringelse, blev den skattepligtige avance ved afståelse af denne ejendom følgelig opgjort tilsvarende for højt. Skatteyderen havde opdaget den fejlagtige avanceopgørelse i forbindelse med udarbejdelsen af skatteyderens regnskab for 2005 og gjorde i den forbindelse en bemærkning herom i sit regnskab for 2005, idet det blev anført, at den skattemæssige anskaffelsessum for den erhvervede ejendom var blevet nedsat (fastsat) til ca. 334.000 kr., dvs. det korrekt beregnede beløb.

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

Offentliggjort d. 23. oktober 2012

I 2010 forhøjede skattemyndighederne skatteyderens skattepligtige avance ved salg af ejendommen i 2008 med det beløb, hvormed avancen til genanbringelse var blevet ansat for højt. Samtidig *afviste* skattemyndighederne at imødekomme en anmodning om ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2000 med henblik på en korrekt opgørelse af avancen til genanbringelse ved salget af ejendommen i 2000.

Skattemyndighedernes ansættelse af den skattepligtige avance ved salget af ejendom i 2008, der altså beroede på en fejlagtig opgørelse af avancen til genanbringelse ved salget af den første ejendom i 2000, blev fastholdt af Landsskatteretten ved kendelsen af 13/9 2012.

Som begrundelse for afgørelsen anførte Landsskatteretten for det første, at udgangspunktet efter ejendomsavancebeskatningslovens regler er, at fortjenester ved salg af ejendomme skal beskattes på afståelsestidspunktet, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 1. Og videre, at det følger af bemærkningerne til bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6A, at det er en betingelse for anvendelsen af reglen, at der skal være opgjort en fortjeneste ved salg af den ejendom, man ønsker at genanvende fortjenesten fra.

Det var herefter Landsskatterettens opfattelse, at opgørelsen af fortjenesten ikke kan udskydes til tidspunktet for salget af den ejendom, fortjenesten er blevet genanbragt i.

Om den konkrete sag anførte Landsskatteretten dernæst, at skatteyderen ved indgivelse af rettidig selvangivelse for indkomståret 2000 anmodede om genanbringelse af avancen for salget af den første ejendom i en anden ejendom. Videre anførte Landsskatteretten, at avancen blev opgjort til 836.219 kr., hvilket var ubestridt, og det var herefter rettens opfattelse, at den opgjorte avance skulle lægges til grund ved salget af den anden ejendom, dvs. ejendommen afstået i 2008.

Landsskatteretten bemærkede herved, at ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A således alene hjemler en udskydelse af beskatningen af fortjenesten, og ikke hjemler en udskydelse af tidspunktet for opgørelsen af fortjenesten.

Offentliggjort d. 23. oktober 2012

Konsekvensen af Landsskatterettens kendelse er den ganske enkle, at der som udgangspunkt *ikke* er mulighed for at ændre avanceopgørelsen ved salg af ejendom nr. 1 og dermed den opgjorte avance til genanbringelse i forbindelse med avanceopgørelsen ved det senere salg af ejendom nr. 2, dvs. den ejendom, hvori der er genanbragt avance. Avanceopgørelsen ved salg af ejendom nr. 1 vil med andre ord som udgangspunkt blive lagt uprøvet til grund.

Opdager skatteyderen en fejlagtig avanceopgørelse ved afståelse af ejendom nr. 1, bør skatteyderen således snarest søge om genoptagelse af skatteansættelsen for det pågældende indkomstår med henblik på en korrekt avanceopgørelse. Dette gælder, selv om en ændret avanceopgørelse i afståelsesåret ikke i sig selv udløser et ændret skattetilsvar for afståelsesåret, som i den foreliggende sag, hvor hele avancen ved afståelse af ejendom nr. 1 var genanbragt.

Indenfor den ordinære frist for genoptagelse af en skatteansættelse den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, må genoptagelse antages at kunne ske umiddelbart, se tillige TfS 2008, 12 SR.

Skatteansættelsen for indkomstår, der ligger længere tilbage i tid, kan derimod ikke påregnes genoptaget, da der i denne situation som udgangspunkt næppe vil være grundlag for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27. Dette blev da også resultatet for skatteyderen i den foreliggende sag, hvor skattemyndighederne ikke fandt grundlag for at imødekomme en anmodning om ekstraordinær genoptagelse.

——— o ———