

Salg af bolig på landet ©

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

www.v.dk

Beskatningen ved salg af små landbrugsejendomme, som ejeren har anvendt som bolig, er i nogle tilfælde lidt kompliceret. Ofte står det klart, at boligformålet var det eneste eller dog det væsentligste formål med købet, hvilket fører frem til skattefrihed. Men et lidt større jordtilliggende kan umuliggøre et skattefrit salg. En ny afgørelse fra Landsskatteretten belyser nogle af de forhold, der spiller ind ved skattevæsenets vurdering af sagen.

Jeg har ved mange tidligere lejligheder omtalt den såkaldte ”parcelhusregel”, der giver mulighed for et skattefrit salg af en ejerbolig, når visse betingelser er opfyldt. Først og fremmest er det et krav, at ejendommen har været *anvendt som bolig* i lovens forstand.

Parcelhusreglen er efter loven formulering møntet på ”*en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder*”. Kerneområdet for loven er således det klassiske parcelhus eller dobbelthus på en grund, der er mindre end 1.400 m².

Men også faste ejendomme, der så at sige ligger i *periferien* af lovreglen, vil kunne anses for omfattet af loven med den konsekvens, at ejendommen kan sælges skattefrit. Eksempelvis kan nævnes salg af den tidligere præstegård eller den ombyggede skole, købmandsforretning eller missionshus, når blot ejendommen har været anvendt som bolig og arealkravene m.v. er opfyldt.

Ejendomme, der har været anvendt som bolig, og som kunne være solgt skattefrit, men som *senere er blevet taget i brug fuldt ud til et erhvervsmæssigt formål* eller institutionsformål, falder derimod udenfor parcelhusreglen. I sådanne tilfælde tales i skattevæsenets

Offentliggjort d. 5. maj 2012

og domstolenes praksis om, at ejendommen *ikke* er ”*et en- eller tofamilieshus i ejendomsavancebeskatningslovens forstand*” på salgstidspunktet. Et skattefrit salg er altså i sådanne tilfælde udelukket. Dette gælder, selv om der slet ikke er foretaget nogen ændringer af ejendommens fysiske form og fremtræden. Et parcelhus, som ejeren kunne have solgt skattefrit, men som han udlejer, eksempelvis som følge af manglende salgsmuligheder, og hvor lejereren anvender huset til institution på det senere salgstidspunkt, vil ejeren altså ikke kunne sælge skattefrit.

Er der tale om ejendomme, der *både har været anvendt som bolig og til erhverv*, f.eks. frisørens parcelhus, hvor der er indrettet salon, vil et skattefrit salg også kunne komme på tale. Men efter praksis er det som udgangspunkt her en forudsætning for et skattefrit salg, at mindst 50 pct. af ejendommen har været anvendt til private formål, dvs. som bolig.

Har en større andel af ejendommen været benyttet til erhvervsmæssige formål, foretager vurderingsmyndighederne en vurdering af, til hvilket formål ejendommen skal anses for benyttet, eksempelvis benyttelse som en landbrugsejendom, og ejendommen skal følgelig vurderes på dette grundlag. I den forbindelse foretager vurderingsmyndighederne en fordeling af ejendomsværdien mellem *på den ene side* den del af ejendommen, der anvendes erhvervsmæssigt, og *på den anden side* den del af ejendommen, der anvendes som bolig. Den del af ejendommen, der har været anvendt til bolig, kan herefter sælges skattefrit efter en særlig regel, der modsvarer parcelhusreglen.

Er der eksempelvis tale om en landbrugsejendom, kan stuehuset med tilhørende grund og have sælges skattefrit, medens fortjenesten ved salg af resten af landbrugsejendommen er skattepligtig, ligesom et tab vil kunne fratrækkes i gevinster på andre faste ejendomme.

Små landbrugsejendomme

Mindre landbrugsejendomme, der udelukkende eller i det væsentligste er benyttet som bolig for ejeren, kan ligge i grænseområdet mellem ”parcelhusreglen” og reglerne om salg af kombinerede bolig- og erhvervsejendomme (”stuehusreglen”).

Offentliggjort d. 5. maj 2012

I mange tilfælde er der ingen tvivl om, at boligformålet har været hovedformålet med erhvervelsen af en mindre landbrugsejendom. Og ofte må det konstateres, at landbrugsejendommens størrelse, herunder særligt jordtilliggendet, og driftsbygningernes stand slet ikke giver grundlag for en reel erhvervsmæssig anvendelse.

Frem til 2003 indtog skattevæsenet vedrørende sådanne ejendomme det standpunkt, at ejendommens *vurderingsmæssige status* ved den offentlige vurdering var afgørende for, om ejendommen i sin helhed kunne anses for omfattet af parcelhusreglen og altså sælges skattefrit, eller om ejendommen skulle henføres til stuehusreglen med den konsekvens, at kun fortjeneste ved salg af stuehuset med tilhørende grund og have kunne sælges skattefrit. Hvis en landbrugsejendom således var vurderet som netop en landbrugsejendom, kunne kun stuehuset sælges skattefrit. Var landbrugsejendommen derimod vurderet som et "enfamilieshus", kunne ejendommen i sin helhed sælges skattefrit.

Denne praksis blev imidlertid ændret i 2003, efter at skatteyderen i en sådan sag havde indbragt skattevæsenets afgørelse for Østre Landsret. Sagen endte med, at skattevæsenet erklærede sig enig i, at ejendommens vurderingsmæssige status på salgstidspunktet ikke var eneafgørende for, om ejendommen kunne anses for omfattet af parcelhusreglen. På baggrund af denne sag tilkendegav skattevæsenet herefter som sin opfattelse, at salg af en ejendom *kan* være omfattet af parcelhusreglen – forudsat at betingelserne i øvrigt er opfyldt – i stedet for stuehusreglen, hvis det uanset ejendommens vurderingsmæssige status kan bevises, at ejendommen på salgstidspunktet ikke længere benyttes til landbrug.

Små landbrugsejendomme med et jordtilliggende

Med en afgørelse fra Landsskatteretten fra 13. oktober 2011, der nu er blevet offentliggjort, er denne problemstilling kommet op på ny. Med afgørelsen har Landsskatteretten markeret, at der er grænser for, hvilke landbrugsejendomme, der kan anses for omfattet af parcelhusreglen.

Offentliggjort d. 5. maj 2012

Den konkrete sag drejede sig om en landbrugsejendom på 10,7 ha., som var vurderet som en landbrugsejendom. Jordtilliggendet havde været bortforpagtet siden skatteyderens køb i 2004 og driftsbygningerne havde ikke været anvendt til landbrugsmæssige formål. I forbindelse med skatteyderens salg af ejendommen i 2009 udtalte SKAT, at ejendommen på salgstidspunktet den 16/2 2009 var korrekt vurderet som landbrug, og at ejendommen efter frasalg af jorden i maj 2010, dvs. efter skatteyderens eget salg i 2009, var blevet omvurderet til en beboelsesejendom med 1 lejlighed. Det lå fast, at der ikke kunne ske udstykning til selvstændig bebyggelse fra ejendommen, og arealkravene i parcelhusreglen (dvs. at grunden er mindre end 1.400 m², eller at der ikke kan ske udstykning fra grunden) var derfor i princippet opfyldt.

Skatteyderen anmodede på denne baggrund om et bindende svar fra SKAT på, hvorvidt ejendommen ved salget i 2009 kunne anses for omfattet af parcelhusreglen.

SKAT oplyste her, at fortjenesten ved salg af ejendommen *ikke* var skattefri efter *parcelhusreglen* som følge af ejendommens vurderingsmæssige status.

Denne afgørelse blev fastholdt af Landsskatteretten, der konstaterede, at SKAT havde anset ejendommen for at være korrekt vurderet på salgstidspunktet, at ejendommen var på 10,7104 ha., og at jordtilliggendet i hele skatteyderens ejerperiode havde været bortforpagtet til et andet landbrug.

Landsskatteretten fandt på denne baggrund, at ejendommen på salgstidspunktet ikke havde mistet sin karakter af landbrugsejendom, og at der derfor var tale om en landbrugsejendom i ejendomsavancebeskatningslovens forstand. Fortjenesten ved salget af ejendommen var derfor ikke omfattet af parcelhusreglen, men derimod af stuehusreglen. Det var derfor kun stuehuset med tilhørende grund og have, der kunne sælges skattefrit.

Landsskatteretten lagde ved afgørelsen vægt på, at ejendommens jordtilliggende blev drevet landbrugsmæssigt af forpagteren i ejertiden og frem til salget af ejendommen. Videre fremhævede Landsskatteretten, at ejendommen havde et jordtilliggende på mere end 5,5 ha., hvilket ifølge Landsskatteretten som udgangspunkt medfører, at ejendommen i vurderingsmæssig sammenhæng skal henføres til landbrugsmæssig benyttelse.

Offentliggjort d. 5. maj 2012

Herudover tilføjede Landsskatteretten, at i de tilfælde, hvor landbrugsejendomme ifølge praksis var anset for omfattet af parcelhusreglen i stedet for stuehusreglen, havde der været tale om sager, hvor vurderingsmyndighederne konkret havde tilkendegivet, at ejendommens benyttelseskode burde have været ændret fra 05 (landbrug) til 01 (beboelse), da det således var vurderet, at der ikke længere var tale om landbrugsmæssig drift – men i denne sag, der nu blev afgjort, havde vurderingsmyndighederne udtalt, at ejendommen på salgstidspunktet den 16. februar 2009 var korrekt vurderet som et landbrug.

Det er med Landsskatterettens kendelse ikke blevet lettere at vurdere, om en mindre landbrugsejendom falder udenfor eller indenfor parcelhusreglen. Men afgørelsen synes under alle omstændigheder at måtte medføre, at skatteydere med små landbrugsejendomme og med udsigt til gevinst ved et salg bør overveje at lade jordtilliggendet ligge brak, eller måske alternativt udleje et eventuelt jordtilliggendet til et ”privat” formål, eksempelvis til naboens datter, der har hest som hobby. Er der omvendt udsigt til tab, drejer det sig om at få bortforpagtet ejendommen til en landmand, så tabet kan modregnes i senere indvundne skattepligtige fortjenester på fast ejendom.

— O —