

Offentliggjort d. 15. november 2011

## Avance ved afståelse af kolonihavehus – SKM2011.750.LSR<sup>©</sup>

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 16/8 2011, at avance ved afståelse af et selvstændigt matrikuleret kolonihavehus var skattefrit efter sommerhusreglen, medens avance ved afståelse af et andelsbevis, der fandtes at give brugsret til en bestemt havelod, ansås for omfattet af aktieavancebeskatningsloven.*

Landsskatteretten har fundet anledning til at offentliggøre en kendelse fra 16/8 2011 om beskatning ved afståelse af en kolonihaveejendom i en andelsforening. Selv om der foreligger en mangeårig praksis på området, fremtræder retsstillingen vedrørende den grund, som kolonihavehuset ligger på, i hvert fald ikke krystalklar.

For kolonihavehuse må sondres mellem på den ene side beskatning af vederlag for selve kolonihavehuset og på den anden side beskatning af vederlag, der må anses for avance ved afståelse af brugsret til grunden.

Vedrørende vederlag for afståelse af *brugsret til grunden* må sondres mellem, om kolonihavehusejerens brugsret til grunden hviler på et *andelsbevis* forbundet med brugsret til grunden, eller om brugsretten er baseret på et *lejeforhold* om grunden. I førstnævnte tilfælde er avance ved afståelse af andelsbeviset omfattet af aktieavancebeskatningsloven. I sidstnævnte tilfælde er avance ved afståelse, herunder opgivelse af lejekontrakten, skattefri.

Offentliggjort d. 15. november 2011

### Kolonihavehuse

For kolonihavehuse i *andelshaveforeninger* har skattemyndighederne gennem mange år lagt til grund, at avance ved afståelse af selve *kolonihavehuset* er skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, jf. herved TfS 1984, 360 LSR. Sagen vedrørte en andelsforening, der i 1960 havde erhvervet en grund. Grunden blev opdelt i 20 havelodder, hvorpå andelshaverne kunne opføre sommerhuse mod betaling af leje for grunden. Da skatteyderen, der havde opført et sommerhus på sin havelod, i 1978 solgte sit andelsbevis, anså skattemyndighederne den del af avancen, som skatteyderen havde henført til afståelse af sommerhuset, for skattefri. Dette blev tiltrådt af Landsskatteretten.

Om *bygninger på lejet grund* fremgår af Den juridiske Vejledning afsn. C.H.2.1.15.3, at:

*”Ejerlejligheder og huse på en lejet grund eksempelvis i form af kolonihavehuse og sommerhuse er omfattet af skattefritagelsesreglen (parcelhusreglen eller sommerhusreglen), når lejligheden eller huset har tjent som bolig for ejeren og/eller dennes husstand i hele eller en del af ejertiden. Se EBL § 8, stk. 1.*

*For kolonihavehuset og sommerhuset er det en forudsætning for skattefritagelsen, at huset er anvendt som fritidshus af ejeren og/eller dennes husstand.*

...

*I en sag var et sommerhus opført på en lejet grund. Huset blev solgt sammen med lejekontrakten, og Landsskatteretten anså fortjenesten for omfattet af den dagældende § 2 i lov om særlig indkomst, og fortjenesten var derfor skattefri. Se LSRM 1979, 149 LSR.”*

LSRM 1979, 149 LSR drejede sig om en skatteyder, der i 1959 havde opført et sommerhus på en af hende lejet grund, på hvilken der senere også var opført et gæstehus. Skatteyderen, som havde ret til at sælge husene med tilhørende lejekontrakt, havde solgt dem i 1974 for 37.000 kr. Efter Landsskatterettens opfattelse var avancen ved afståelse af sommerhus på lejet grund omfattet af lov om særlig indkomstskat § 2A (parcel- og sommerhusreglen) og følgelig skattefri.

## Offentliggjort d. 15. november 2011

Avance vedrørende et kolonihavehus er således i praksis anset for skattefri, uanset om den retlige konstruktion vedrørende grunden er medlemskab af en andelsforening eller opførelse af hus på lejet grund.

### Grunden

For avance vedrørende den grund, som et kolonihavehus ligger på, synes retsstillingen ikke krystalklar.

I Den Juridiske Vejledning, afsn. C.H.2.1.15.6 anføres om ”Boligejendomme ejet via aktier eller andelsbeviser”, at:

*”Omfatter værdipapiret udelukkende en brugsret til et grundareal, er fortjenesten ikke omfattet af fritagelsesreglen og er dermed skattepligtig. Se TfS1984.360 LSR, der omfattede et havelod, hvor der var bygget et sommerhus.”*

Som det ses, støttes udsagnet i Den Juridiske Vejledning på afgørelsen ref. i TfS 1984, 360 LSR, omtalt kort ovenfor. Som det fremgår af referatet af sagen ovenfor, var der tale om, at andelshaverne kunne opføre sommerhuse *mod betaling af leje* for grunden. Landsskatteretten udtalte imidlertid, at da andelsbeviset ikke som krævet i lov om særlig indkomstskat § 2 A, stk. 5 (aktier, andelsbeviser m.v. forbundet med brugsret til beboelseslejlighed) var forbundet med brugsret til en beboelseslejlighed, men alene et grundstykke, blev fortjenesten beskattet efter lovens § 2, nr. 6 (aktier, andelsbeviser m.v.)

For retsstillingen ved *bygning på lejet grund* fandt Landsskatteretten i den ovenfor omtalte afgørelse ref. i LSRM 1979, 149 LSR, at værdien af lejekontrakten med fradrag af de konstaterede salgsomkostninger ikke kunne antages at overstige det lovmæssige fradrag på 6.000 kr., hvorfor den særlige indkomst blev nedsat til 0.

Forudsætningen i LSRM 1979, 149 om, at vederlag for afståelse af private lejemål er skattepligtig, ses ikke at kunne opretholdes efter TfS 1986, 136 LSR, hvor en godtgørelse udbetalt i forbindelse med førtidig fraflytning af et lejemål måtte anses som en skattefri kompensation for opgivelse af et privat lejemål. Se tillige TfS 2002, 359 LSR.

**Offentliggjort d. 15. november 2011**

Skal den retlige konstruktion vedrørende grunden kvalificeres som afståelse af andelsbevis, er den del af avancen, der må henføres til grunden, således skattepligtig efter aktieavancebeskatningsloven. Må konstruktionen derimod anses som afståelse af lejekontrakt, er et vederlag opnået ved afståelsen skattefri.

Set i dette lys har afgrænsningen af, hvornår der foreligger et lejeforhold henholdsvis en brugsret knyttet til et andelsbevis, væsentlig interesse. TfS 1984, 360 LSR - hvor der i det kortfattede sagsreferat tales om, at "*andelshaverne kunne opføre sommerhuse mod betaling af leje for grunden. Den enkelte andelshaver havde fået brugsret til en nærmere angivet havelod, og klageren havde opført et sommerhus på den havelod, han havde rådighed over*" - giver ikke grundlag for vidtgående konklusioner om, hvilke forhold, der særligt tillægges vægt ved den skatteretlige kvalifikation af den enkelte kolonihaveejers brugsret til grunden.

Med sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 16/8 2011 er problemstillingen om beskatning ved afståelse af kolonihavehuse kommet op på ny. Således som sagen er beskrevet i Landsskatterettens kendelse, drejede sagen sig om en skatteyder, der siden 1997 havde været ejer af et kolonihavehus på en lejet grund i en nærmere angiven haveforening.

På grunden lå et kolonihavehus. Ifølge et skøde for huset havde skatteyderen med overtagelse den 15. maj 1997 overtaget en bygning på lejet grund for 230.000 kr.

Om grunden var oplyst, at klageren som medlem af haveforeningen havde lejet en nærmere angiven parcel for et tidsrum på højst 30 år.

Af et andelsbevis udstedt til skatteyderen fremgik, at skatteyderen den 16/5 1997 var optaget i foreningen under havenummer 27, hvis areal udgjorde 875 m<sup>2</sup>, samt indskrevet i protokollen.

Af vedtægterne for haveforeningen fremgik bl.a. af § 8, at andelshaverne var solidariske ansvarlige med sin andel for foreningens forpligtelser samt af § 9, at haveafgiften fastsattes hvert år af den ordinære generalforsamling, således at den var tilstrækkelig til

## Offentliggjort d. 15. november 2011

dækning af alle udgifter vedrørende foreningens drift, og at beløbet blev udregnet i forhold til kvadratmeter have, som tidligere var opmålt. Videre fremgik af vedtægternes § 11, at enhver andelshaver var automatisk medlem af foreningen ved påførelse på andelsbeviset og betaling af indmeldelsesgebyr, som fastsattes af generalforsamlingen, og at der ved oprettelse af nyt andelsbevis betaltes nyt indskud. Om overdragelse af andele fremgik af vedtægterne § 11 A bl.a., at overdragelse af en andel ved salg eller gave alene kunne ske med forudgående samtykke af foreningens bestyrelse, samt at samtykke kun kunne gives, såfremt erhververen forpligtede sig til at indtræde som medlem af foreningen og i forbindelse hermed overtager alle overdragerens rettigheder og forpligtelser i forhold til foreningen. Af en likvidationsbestemmelse fremgik endelig, at efter realisation af foreningens aktiver og betaling af evt. gæld m.m. deltes den resterende formue mellem de til enhver tid værende andelshavere i forhold til ovenstående.

Skatteyderen forespurgte nu om, hvorvidt kolonihavehuset ved et påtænkt salg kunne sælges skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2. Forespørgslen var rejst i tilknytning til, at kommunen var i færd med at ændre planmæssig status for kolonihaveområdet til helårsbeboelse.

Landsskatteretten bemærkede i kendelsen af 16/8 2011 indledningsvist, at retten lagde til grund, at den omhandlede ejendom var et kolonihavehus beliggende på en lejet grund tilhørende haveforeningen.

Om selve *kolonihavehuset* udtalte Landsskatteretten først, at huset efter det oplyste var stationært, havde en fast tilknytning til grunden og var selvstændigt matrikuleret. Et salg af kolonihavehuset ville derfor som udgangspunkt være omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1, idet der var tale om en fast ejendom i bestemmelsens forstand. Da det samtidig var oplyst, at skatteyderen og dennes broder havde anvendt huset i ferier og weekender til private formål, var en eventuel avance efter Landsskatterettens opfattelse skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2.

For så vidt angik den del af avancen, der skulle henføres til grunden, udtalte et flertal på 2 af Landsskatterettens 3 medlemmer *der næst*, at der efter andelsbevisets udformning samt indholdet af vedtægterne var tale om et andelsbevis, der gav brugsret til en bestemt

**Offentliggjort d. 15. november 2011**

havelod, som var ejet af haveforeningen, der måtte anses som en juridisk person med skatteretsevne. Efter de fremlagte vedtægter for haveforeningen var der samtidig tale om et andelsbevis, der kunne omsættes, jf. vedtægternes § 11 A. På denne baggrund konkluderede Landsskatteretten, at en avance ved et eventuelt salg ikke ville være omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 1, men derimod af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 2. Aktieavancebeskatningslovens § 15, stk. 1, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 4, om brugsret til en beboelseslejlighed fandt efter Landsskatterettens opfattelse ikke anvendelse.

Landsskatterettens indledende bemærkninger vedrørende selve *kolonihavehuset*, nemlig at huset var stationært, havde en fast tilknytning til grunden og var selvstændigt matrikuleret, må antages at være udtryk for grundlæggende betingelser for et skattefrit salg efter sommerhusreglen.

Som det fremgår nåede Landsskatteretten vedrørende *haveparcellen* efter en helhedsvurdering, frem til, at konstruktionen måtte kvalificeres som afståelse af et andelsbevis med brugsret til et grundareal. De omstændigheder, at skatteyderen som medlem af haveforeningen havde lejet en nærmere angiven parcel for et tidsrum på højst 30 år, at Landsskatteretten efter præmisserne lagde til grund, at kolonihavehuset lå på en lejet grund tilhørende haveforeningen, og at andelsbeviset - i hvert fald ikke udtrykkeligt - hjemlede en brugsret for indehaveren af andelsbeviset til en nærmere angiven parcel, førte således ikke frem til, at forholdet måtte kvalificeres som opgivelse af lejemål.

— o —