Offentliggjort d. 25. august 2015

Ekspropriation - planlovens § 47 A - afståelse til kommune efter zoneovergang - SKM2015.517.BR ©

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

Retten i Kolding fandt ikke grundlag for at anse en avance ved afståelse af en fast ejendom ved kommunens overtagelse efter planlovens § 47 A som følge af zoneovergang som en skattefri ekspropriationsavance.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 1. pkt. er fortjeneste indvundet ved modtagelse af en erstatningssum i anledning af ekspropriation skattefri. Det samme gælder efter § 11, stk. 1, 2. pkt. fortjeneste ved salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen.

Bestemmelsen går tilbage til lov om særlig indkomstskat § 2 D, der blev vedtaget i 1979, og som afløste en regel om et særligt fradrag på 30.000 kr. ved ekspropriation. Hverken motiverne til § 2 D eller til den senere ejendomsavancebeskatningslovs § 11, 2. pkt. indeholder dog særlige bidrag til fastlæggelse af bestemmelsens anvendelsesområde.

I praksis har navnlig rækkevidden af § 11, 2. pkt. givet anledning til vanskeligheder, og de langt de fleste afgørelser på området har drejet sig om fortolkningen af denne bestemmelse.

Ved den principielle højesteretsdom ref. i TfS 1995, 575 blev fastslået, at det efter sammenhængen med § 11, 1. pkt. om skattefrihed for fortjeneste opnået ved ekspropriation må være en betingelse for anvendelse af § 11, 2. pkt., at det på aftaletidspunktet må

påregnes, at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke blev indgået. Denne betingelse ansås ikke for opfyldt i den konkrete sag, hvorfor en avance ved påtagelse af rådighedsindskrænkningen var skattepligtig. Betingelsen ansås derimod for opfyldt i den senere sag afgjort ved Højesterets dom ref. i TfS 1996, 356 H, hvor en gårdejer havde solgt et stykke landbrugsjord til et fjernvarmeværk, og hvor kommunalbestyrelsen kort tid før salget havde vedtaget et forslag til tillæg til kommuneplan og lokalplanforslag alene med det formål at muliggøre denne anvendelse af arealet.

I konsekvens af ekspropriationsbølgen midt i 00´erne behandlede Skatterådet på et møde i 2006 nærmere retningslinier for praksis på området. Rådet meddelte på den baggrund, at følgende krav efter Skatterådets opfattelse skulle være opfyldt på aftaletidspunktet, for at afståelse af en fast ejendom kunne anses for sket i en ekspropriationssituation, jf. SKM2006.438.SKM og nærmere herom JUS 2006/31:

1) Der skal på aftaletidspunktet være ekspropriationshjemmel i lovgivningen til det pågældende formål.
2) På aftaletidspunktet må det kunne påregnes, at ekspropriation vil ske i mangel af frivillig aftale, dvs. at den eksproprierende myndighed skal udvise vilje til at ekspropriere. Der skal foreligge ekspropriationsrealitet.

Der er efterfølgende truffet og offentliggjort en lang række afgørelser på området, herunder talrige bindende svar fra Skatterådet.

Kommuners overtagelse efter planlovens § 47 A

Sagen afgjort ved Retten i Koldings dom ref. i SKM2015.517.BR drejede sig om, hvorvidt en avance ved afståelse efter planlovens § 47 A kunne anses for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt. Problemstillingen har tidligere været fremme i praksis, se herved JUS 2014/39 med henvisninger. Senest nåede Skatterådet i den her omtalte sag, ref. i SKM2014.564.SR frem til, at en avance ved afståelse efter planlovens § 47 A ikke er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, idet avancen således er skattepligtig.

Offentliggjort d. 25. august 2015

Efter **planlovens kap. 11 om ekspropriation, overtagelse m.v.,** kan en kommunalbestyrelse i medfør af hovedbestemmelsen i kapitlets **§ 47 ekspropriere** fast ejendom, der tilhører private eller private rettigheder over fast ejendom, når ekspropriationen vil være af væsentlig betydning for virkeliggørelsen af en lokalplan eller en byplanvedtægt. Af § 47, stk. 3 fremgår videre, at bestemmelserne i lov om offentlige veje § 45 og §§ 47-49 finder tilsvarende anvendelse ved ekspropriationens gennemførelse.

Af **planlovens § 47 A** fremgår videre, at hvis en fast ejendom, der benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage, helt eller delvis overføres fra landzone til byzone eller sommerhusområde, kan ejeren inden 4 år efter overførslen forlange ejendommen henholdsvis den overførte del af denne **overtaget** af kommunen for et beløb fastsat af taksationsmyndighederne efter de samme regler, som efter §§ 47 og 50 gælder for ekspropriation af ejendomme. Dette gælder dog efter § 47 A, stk. 3 alene, hvis ejendommen på det tidspunkt ejeren forlanger en overtagelse, fortsat benyttes til landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage.

Bestemmelserne i § 47 og 47 A suppleres bl.a. af bestemmelsen i **§ 48**, hvorefter en ejer kan forlange en ejendom **overtaget** af kommunen mod erstatning, hvis en lokalplan eller en byplanvedtægt har forbeholdt en ejendom til et offentligt formål, og det pågældende areal ikke kan udnyttes på en økonomisk rimelig måde i overensstemmelse med den faktiske udnyttelse af de omliggende ejendomme.

Af **planlovens § 50**, stk. 1, 1. pkt. fremgår, at taksationsmyndighederne efter lov om offentlige veje fastsætter erstatning for ekspropriation efter § 47, overtagelse efter § 47 A og for tilbageførsel efter § 46. Videre fremgår af lovens § 50, stk. 2, at §§ 51-56 og §§ 59-67 i lov om offentlige veje finder tilsvarende anvendelse på sagernes behandling for taksationsmyndighederne og erstatningens fastsættelse og udbetaling m.v.

Nærmere om § 47 A

Bestemmelsen i **§ 47 A** går tilbage til frigørelsesafgiftslovens § 8, der havde til formål at beskytte ejeren mod kommunens ændringer i zonestatus, dog under den forudsætning, at ejendommen - på det tidspunkt ejeren begærede ejendommen overtaget af kommunen - fortsat blev benyttet som landbrug, gartneri, planteskole eller frugtplantage.

Offentliggjort d. 25. august 2015

Ved ophævelsen af frigørelsesafgiftsloven i 2004 blev bestemmelsen overført til planlovens § 47 A, jf. lov nr. 458 af 9. juni 2004, da det - som det anføres i de almindelige bemærkninger til forslaget til lov nr. 458 af 9. juni 2004 - var fundet hensigtsmæssigt at bevare visse af de regler i frigørelsesafgiftsloven, der indeholder en væsentlig retssikkerhedsgaranti for den enkelte ejer af en fast ejendom.

Af de særlige bemærkninger fremgår videre, at:

"Planlovens kapitel 11 indeholder bestemmelser om ekspropriation, overtagelse m.v. af arealer. Når en lokalplan eller en byplanvedtægt har forbeholdt en ejendom til et offentligt formål, har ejeren ret til at forlange ejendommen overtaget af kommunen mod erstatning.

Overtagelsespligten påhviler dog kun kommunen, hvis det pågældende areal ikke kan udnyttes på en rimelig måde i overensstemmelse med den faktiske udnyttelse af de omliggende ejendomme. Tilsvarende gælder ejendomme, der ikke må nedrives uden tilladelse fra kommunen, og hvor kommunen har nægtet tilladelsen. Det er taksationsmyndighederne, der fastsætter erstatningens størrelse.

Med den foreslåede bestemmelse overføres den tidligere bestemmelse i frigørelsesafgiftslovens § 8 til planloven. Kommunen har således efter forslaget fortsat pligt til at overtage ejendommen 4 år efter at ejendommen er overført fra landzone til byzone eller sommerhusområde.

…

Vurderingsmyndighederne skal efter forslaget ikke længere foretage en vurdering af den faste ejendom ved zoneovergangen, og der kan derfor ikke fastsættes noget slutbeløb. Det foreslås derfor, at værdien af ejendommen fastsættes af taksationskommissionerne som i forvejen behandler værdifastsættelsen m.v. ved andre kommunale overtagelser efter planloven.

Den foreslåede ændring i § 50, stk. 1, er en følge heraf…."

Offentliggjort d. 25. august 2015

SKM2015.517.BR

Ejendomsavancebeskatningslovens § 11 omfatter avance ved ekspropriation efter planlovens **§ 47**. Det er i praksis endvidere antaget, at § 11 tillige omfatter avance ved en afståelse efter planlovens **§ 48**.

Den konkrete sag afgjort ved Retten i Koldings dom ref. i SKM2015.517.BR drejede sig, som allerede nævnt, om, hvorvidt avance ved en påtænkt afståelse af en landbrugsejendom til kommunen efter planlovens **§ 47 A** er omfattet af § 11. Referatet af sagen lader forstå, at problemstillingen fik en meget grundig behandling, og retten var ved sagens afgørelse ekstraordinært besat med 3 dommere.

I den her foreliggende sag havde kommunen i en periode forhandlet med skatteyderen om køb af ejendommen, der ved en lokalplan var udlagt til erhvervsformål og samtidig overført fra land- til byzone. Kommunen havde ad to omgange gennemført åstedsforretning med henblik på ekspropriation, og det var ubestridt, at en række omkringliggende ejendomme var afstået uden beskatning. Der blev imidlertid ikke indgået en frivillig handel med skatteyderen, og ekspropriation blev heller ikke gennemført i forhold til ham. I februar 2010 meddelte kommunen skatteyderen, at der ikke i øjeblikket var politisk opbakning til at foretage yderligere sagsbehandling med henblik på at erhverve ejendommen ved ekspropriation eller frivillig handel. Skatteyderen begærede herefter ejendommen overtaget af kommunen efter planlovens § 47 A.

Skatteyderen anmodede SKAT om et bindende svar på spørgsmålet om, hvorvidt en afståelse af de omhandlede arealer kunne ske skattefrit på ekspropriationslignende vilkår.

SKAT besvarede dette spørgsmål benægtende, idet man ikke fandt grundlag for at anse avancen for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 11.

Denne afgørelse blev siden stadfæstet af Landsskatteretten ved en kendelse af 17/6 2013 og ved dommen ref. i SKM2015.517.BR af Retten i Kolding.

Offentliggjort d. 25. august 2015

Til støtte for en bekræftende besvarelse af den bindende anmodning anførte skatteyderen som det principale synspunkt, at den af kommunen som led i overtagelsen af de to ejendomme betalte erstatningssum skattemæssigt skal anses for en af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 1. pkt., omfattet ”erstatningssum i anledning af ekspropriation”.

Subsidiært gjorde skatteyderen gældende, at en af kommunen som led i overtagelsen af de to ejendomme betalt erstatningssum skattemæssigt skulle anses for betalt som led i et af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt., omfattet ”salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen”.

De to hovedsynspunkter var nærmere uddybet i en række, meget udførligt begrundede undersynspunkter.

Retten i Kolding fandt imidlertid ikke grundlag for at imødekomme disse synspunkter.

Til skatteyderens principale synspunkt - at der var tale om en erstatningssum i anledning af ekspropriation, jf. § 11, stk. 1, 1. pkt. - anførte retten, at:

> *”Kommunen har ikke truffet beslutning om ekspropriation, og {skatteyderens} arealer er derfor ikke retligt eksproprieret.*
>
> *Det forhold, at lokalplan nr. 1056 overførte arealerne fra land- til byzone, er ikke i sig selv udtryk for ekspropriation. Det samme gælder det forhold, at kommunen flere gange igangsatte en proces, der kunne føre til ekspropriation, og at kommunen i den forbindelse udtrykte ekspropriationsvilje og indgik i forhandlinger om erstatningens størrelse.*
>
> *{Skatteyderen} har anmodet Kommunen om i medfør af planlovens § 47 a at overtage arealerne. Kommunens købepligt er væsensforskellig fra ekspropriation, der er kendetegnet ved, at ejeren ikke har mulighed for at nægte afståelse, og ved at være en begivenhed, som ejeren ikke har fremkaldt. Den omstændighed, at kommunen har overtaget arealerne i medfør af planlovens § 47 a, er derfor ikke i sig selv et ekspropriativt indgreb.*

Offentliggjort d. 25. august 2015

Det er ubestridt, at fortjenesten ikke havde været skattepligtig, såfremt kommunen havde overtaget arealerne i medfør af planlovens § 48. Allerede fordi kommunen i overensstemmelse med {skatteyderens} anmodning har overtaget arealerne i medfør af planlovens § 47 a, er spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne for hel eller delvis overtagelse efter planlovens § 48 er opfyldt, uden betydning for denne sag.

Arealerne har både før og efter vedtagelsen af lokalplanen været anvendt til landbrug. Lokalplanen muliggjorde også anvendelse til anden erhvervsvirksomhed, og ejendomsværdierne steg betydeligt som følge af zoneændringen. Det er ikke alene ved den erklæring af 12. januar 2015 om de økonomiske konsekvenser af den forhøjede ejendomsskat, der er udarbejdet af sagsøgerens revisor, godtgjort, at ejendommen ikke fortsat kunne anvendes økonomisk forsvarligt. Efter en samlet vurdering er det herefter ikke godtgjort, at der foreligger sådanne ganske særlige omstændigheder, at kommunen har foretaget et indgreb af ekspropriationslignende karakter i forhold til {skatteyderen}."

På denne baggrund konkluderede Retten i Kolding, at betingelserne for skattefrihed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 1. pkt., er ikke var opfyldt.

Om mulighederne for at henføre forholdet til ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt. anførte Retten dernæst, at:

"Det er ubestridt, at der med lokalplanen blev tilvejebragt ekspropriationshjemmel efter planlovens § 47. Efter sammenhængen mellem ejendomsavancebeskatningslovens § 11, 1. og 2. pkt., er det en betingelse for anvendelse af 2. pkt., at det på aftaletidspunktet måtte påregnes, at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke blev indgået, jf. Højesterets dom af 11. august 1995, refereret i Ugeskrift for Retsvæsen 1995, side 831. Aftaletidspunktet er den 22. februar 2010, hvor anmodningen om overtagelse efter planlovens § 47 a blev fremsat over for kommunen. Eftersom kommunen forinden - den 1. februar 2010 - havde tilkendegivet, at den ikke ville erhverve de lokalplanlagte dele af ejendommene ved ekspropriation eller i frivillig handel, er betingelserne for skattefrihed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt., derfor heller ikke opfyldt."

Offentliggjort d. 25. august 2015

På denne baggrund fastholdte Retten i Kolding Landsskatterettens afgørelse i sagen.

Man kan et langt stykke ad vejen have forståelse for skatteyderens henvisning til John Engsigs bemærkning i Festskrift til Orla Friis Jensen, s. 123, hvor det anføres, at: *"Som fremhævet af Orla Friis Jensen afslører skattemyndighederne i det hele en ringe fortrolighed med de ekspropriationsretlige regler ved at sidestille overtagelsestilfældene med frivillige overdragelser og ganske se bort fra, at den pågældende ejer, når overtagelsesbetingelserne foreligger opfyldt, er bragt i en tvangssituation."*

Men helt grundlæggende synes problemet at være, at de skattemæssige konsekvenser ved en senere afståelse efter planlovens § 47 A ikke adresseres allerede ved ophævelsen af frigørelsesafgiftsloven og overførslen af lovens § 8 til planlovens § 47 A. Dette gælder i særdeleshed i en situation som den foreliggende, hvor overførslen ganske vist foretages til lovgivning, der henhørte under Miljøministeriet som ressortministerium, men som gennemføres i en lov fremsat af Skatteministeren og med en ny placering i planlovens kap. 11 om "Ekspropriation, overtagelse m.v.", herunder de heri indeholdte procedureregler m.v.

Denne form for ugrundet etablering af retsuvished, der også ses i andre sammenhænge, er ikke foreneligt med grundlæggende retssikkerhedsprincipper.

—— o ——