

Offentliggjort d. 5. februar 2008

Ophævelse af ejendomshandel efter jordbundsundersøgelse – TfS 37899 ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten lagde ved en kendelse af 26/11 2007 til grund, at en ejendomshandel medførte realisationsbeskatning, uanset at køber hævdede handlen på grund af mangler.

Spørgsmålet om de skattemæssige konsekvenser ved indgåede handlers bortfald er ikke helt ukompliceret, og synes i praksis ikke altid at blive behandlet lige stringent. Dette gælder såvel tilfælde, hvor handlen bortfalder som følge af manglende opfyldelse af en betingelse, som tilfælde, hvor en handel hæves som følge af mangler ved det købte.

Civilretligt er der væsentlig forskel på de to situationer:

Manglende opfyldelse af en *betingelse* indebærer som udgangspunkt, at aftalen falder bort. Hverken køber eller sælger har særlige beføjelser i anledning af aftalens bortfald. Parterne kan som udgangspunkt gøre et hvilket som helst forhold til en betingelse for aftalen, ligesom parterne ved aftaleindgåelsen kan tage stilling til de retlige virkninger ved manglende opfyldelse af betingelsen.

De retlige virkninger af en *mangel*, hvis eksistens er uomtalt i parternes aftale, beror i første række på de almindelige obligationsretlige regler om mangler. Det samme gælder manglende berigtigelse af købesummen. Parterne vil her som udgangspunkt have krav på, at aftalen opfyldes efter sit indhold. Og i begge tilfælde vil væsentlig misligholdelse kunne give anledning til ophævelse af ejendomsoverdragelsen.

Offentliggjort d. 5. februar 2008

Skatteretligt er sondringen mindre skarp. Eksempelvis kan peges på ligningsvejledningens afsnit om ophævelse af en handel, jf. afsn. E.J.2.1.2. Det anføres her i indledningen, at *"Hvis betingelserne for en handels gennemførelse ikke opfyldes, og handlen derfor hæves, kan overdragelsen i visse tilfælde ikke tillægges skattemæssig virkning."* Allerede begrebsfastlæggelsen volder således problemer.

Manglende opfyldelse af en *betingelse* antages som udgangspunkt at måtte medføre, at aftalen også i skattemæssig henseende må anses som en nullitet, jf. således udtrykkeligt Skattedepartementets tilkendegivelse i SKDM 1977, 64 DEP, og i overensstemmelse hermed LSRM 1979, 38. Et tilsvarende resultat fremgår af Retssikkerhedsudvalgets notat af 26/9 1996 om skatteforbehold og omgørelse, pkt. 2.3., ref. i TfS 1997, 298. Ligeledes kan henvises til ligningsvejledningen, afsn. E.J.2.1.2. En speciel situation forelå i sagen ref. i TfS 2007, 19 VL.

Ophævelse af en handel som følge af *mangler* indebærer derimod som udgangspunkt, at der skatteretligt anses at foreligge to overdragelser, dels en overdragelse fra den oprindelige sælger til køber, og dels en ny overdragelse fra køber til sælger.

Skatteretligt sondres der imidlertid her mellem på den ene side ophævelse på grund af misligholdelse med købesummens betaling og på den anden side ophævelse begrundet i andre forhold.

Om misligholdelse med købesummens betaling har ligningsvejledningen siden ligningsvejledningen 1983 indeholdt det udsagn, at *"En handel, der hæves, fordi køberen ikke er i stand til at udrede den kontante betaling, kan efter omstændighederne også i skattemæssig henseende betragtes som ikke indgået. Dette gælder dog ikke, hvis der er givet udsættelse med den kontante udbetaling i længere tid, normalt over 1 år."* Udsagnet, der i 1983-ligningsvejledningen var stjernemarkeret, er ikke hverken dengang eller nu nærmere begrundet, og retssikkerhedsudvalget har da også i det ovenomtalte notat ref. i TfS 1997, 298, pkt. 2.2.2. sat spørgsmålstegn ved denne praksis.

Offentliggjort d. 5. februar 2008

Hvor misligholdelsen og ophævelsen ikke knytter sig til købesummens betaling, fastholdes i ligningsvejledningen kategorisk den regel, at den oprindelige sælgers genovertagelse af ejendommen anses som en ny handel i skatteretlig henseende.

Konsekvensen af denne sondring er således, at misligholdelse med købesummens betaling i ligningspraksis er sidestillet med manglende opfyldelse af en betingelse.

Reglen om ophævelse, hvor misligholdelsen ikke knytter sig til købesummens betaling, blev anvendt i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 26/11 2007. Har var en grund blevet solgt som byggegrund bl.a. på vilkår, at køber havde ret til at omgående og for egen regning at lade jordbunden undersøge. Køber var videre berettiget til at træde tilbage fra handlen, hvis køber senest 20 dage efter købsaftalens indgåelse gav meddelelse herom til sælgers ejendomsmægler, samtidig med, at det ved geoteknisk rapport dokumenteres, at der kræves ekstrarundering.

Efter udløbet af fristen på de 20 dage fik køberen undersøgt jordbunden. Undersøgelsen viste, at der var rester af byggeaffald i jorden, og at jorden ikke umiddelbart var egnet til haveanlæg og dyrkning af grøntsager. Køberen blev ved dom ansat for berettiget til at hæve handlen, da køberens mangelsindsigelse ikke var afskåret af 20-dages fristen, og da grunden savnede egenskaber, som også uden udtrykkelig angivelse måtte anses for tilsikrede.

Skattemyndighederne fandt, at ophævelsen af handlen var begrundet i andre forhold end omfattet af den betingelse, der var indeholdt i købsaftalen. Den oprindelige sælger blev herefter i overensstemmelse med ligningsvejledningens ubetingede tilsagn på dette område beskattet af avancen ved afståelse af grunden.

Denne ansættelse blev tiltrådt af flertallet på to af de tre deltagende dommere i Landskatteretten. Efter flertallets opfattelse var aftalen om salg af ejendommen ikke bortfaldet som følge af, at en betingelse fastsat i aftalen ikke var opfyldt, men derimod hævet af køberen på grund af en væsentlig mangel, som berettigede køberen til at hæve handlen.

Offentliggjort d. 5. februar 2008

Den dissenterende dommer henviste til, at der reelt ikke var opnået en fortjeneste til beskatning ved salget af ejendommen. Efter denne dommers opfattelse var der derfor ikke grundlag for at opretholde handlen i skattemæssig henseende.

Der kan være grundlag for at sondre mellem på den ene side manglende opfyldelse af betingelser, hvor sælger ikke realiserer nogen gevinst, og på den anden side tilfælde, hvor der er tale om misligholdelse, men hvor den oprindelige aftale er gyldig.

Hvor misligholdelse gøres gældende, vil sælger imidlertid i skattemæssig henseende være dårligere stillet, end hvis handlen bortfalder som følgende af manglende opfyldelse af en betingelse. Der kan i disse tilfælde større grund til at følge den dissenterende dommer end i tilfælde, hvor sælger hæver handlen som følge af misligholdelse med købesummens betaling.

— o —