

Offentliggjort d. 7. april 2009

Fast ejendom – pristalsregulering af anskaffelsessummen - nyopførelse - TfS 39774 [©]

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

www.v.dk

Med sagen afgjort ved Højesterets dom af 17/3 2009 fik Højesteret forelagt spørgsmålet om, hvorvidt adgangen til pristalsregulering af anskaffelsessummen for en fast ejendom erhvervet før 1993 omfattede senere forbedringer af ejendommen. Med dommen tiltrådte Højesteret, at ejendomsavancebeskatningsloven ikke hjemler pristalsregulering af senere forbedringer på ejendommen, herunder ej heller forbedringer i form af nyopførelse af bygninger, således som det var tilfældet i den foreliggende sag.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4 A kan der ved avanceopgørelsen for ejendomme erhvervet før den 19/5 1993 foretages pristalsregulering af den faktiske, kontantomregnede anskaffelsessum fra anskaffelsesåret, dog tidligst fra 1975 og til og med 1993. Bestemmelsen blev optaget i ejendomsavancebeskatningsloven ved lov nr. 458 af 9/6 2004 og havde virkning for ejendomme afstået i indkomståret 1999 eller senere.

Formålet med ejendomsavancebeskatningslovens § 4 A var at lovfæste en hidtidig skatteadministrativ praksis om adgang til pristalsregulering af ældre anskaffelsessummer, således som beskrevet i TSS-cirk. 2002-18. I dette cirkulære præciserede skattemyndighederne en hidtidig, og nok ikke ganske klar, praksis på området. Af cirkulæret fremgik således, at:

”3. Der har fra forskellig side været rejst flere spørgsmål om pristalsreguleringen.

Told- og Skattestyrelsen skal i anledning heraf præcisere, at der ved afståelse af ejendomme, der er erhvervet før den 19. maj 1993, kan ske pristalsregulering af den faktiske

Offentliggjort d. 7. april 2009

anskaffelsessum, når denne anvendes som indgangsværdi, dog tidligst fra 1975, og frem til og med 1993, svarende til de regler om pristalsregulering, der gjaldt før 1993-loven.

Reglerne om pristalsregulering gælder kun for den faktiske anskaffelsessum og ikke for afholdte vedligeholdelses- og forbedringsudgifter. Der er heller ikke hjemmel til ved opgørelsen af anskaffelsessummen at tillægge det årlige 10.000 kr.s tillæg, der gjaldt efter de før 1993 gældende regler.

De ovenfor anførte regler om pristalsregulering omfatter alle afståelser af fast ejendom fra og med den 19. maj 1993, jf. dog punkt 4 nedenfor.”

TSS-cirkulære nr. 2002-18 blev *ophævet* ved TSS-cirkulære nr. 2003-28 med virkning for aftaler om afståelse af fast ejendom indgået den 11/10 2003 og senere, da der ifølge TSS-cirkulære nr. 2003-28 ikke var den fornødne hjemmel for den praksis, der var beskrevet i TSS-cirkulære nr. 2002-18.

Rækkevidden af adgangen til pristalsregulering af anskaffelsessummen har været genstand for tvist i flere sager.

Således har der været rejst spørgsmål om den tidsmæssige rækkevidde af adgangen til pristalsregulering, dvs. om der kunne pristalsreguleres for en længere periode end perioden 1975 – 1993, jf. således bl.a. TfS 2004, 153 LSR og TfS 2004, 548 VL. Med sidstnævnte dom fastslog Vestre Landsret, at der ikke var hjemmel til at pristalsregulere anskaffelsessummen for perioden forud for 1975.

Der har endvidere været rejst spørgsmål om, hvorvidt adgangen til pristalsregulering alene omfattede den oprindelige anskaffelsessum eller tillige omfattede anskaffelsessummen for senere forbedringer af ejendommen, herunder *nyopførelse af bygninger*. Holdningen i administrativ praksis og praksis fra landsretterne har her været, at der alene kunne foretages pristalsregulering vedrørende den oprindelige anskaffelsessum for ejendommen, jf. således bl.a. TfS 2004, 153 LSR, TfS 2005, 936 VLR og TfS 2007, 505 ØL.

Offentliggjort d. 7. april 2009

Sagen afgjort ved TfS 2007, 505 ØL har nu været forelagt for Højesteret, der har tiltrådt den praksis på området.

Sagen drejede sig om en Sparekasse, der havde erhvervet to ubebyggede grunde i henholdsvis 1963 og 1964, og på disse grunde havde opført sparekassens domicilejendom i 1968. I indkomståret 2002 solgte Sparekassen ejendommen til et datterselskab for 21,3 mio. kr. Efter Sparekassens opfattelse kunne den samlede anskaffelsessum for ejendommen, herunder udgifterne til nyopførelse af Sparekassens domicil, pristalsreguleres ved avanceopgørelsen. Sparekassen realiserede herved et skattemæssigt tab på 1,9 mio. kr.

Efter skattemyndighedernes opfattelse kunne der på grundlag af det i øvrigt senere ophævede TS-cirkulære nr. 2002-18 derimod alene foretages pristalsregulering vedrørende Sparekassens anskaffelsessum for de to byggegrunde. Herved fremkom en skattepligtig avance på 4,7 mio. kr.

Skattemyndighedernes avanceopgørelse blev tiltrådt først af Landsskatteretten og Østre Landsret og er nu stadfæstet af Højesteret.

Østre Landsret tilkendegav her, at efter ordlyden af ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, sammenholdt med stk. 2, fandtes den "anskaffelsessum", som Sparekassen havde afholdt, at omfatte de beløb, som Sparekassen betalte ved erhvervelsen af de omhandlede to grunde. Den omstændighed, at Sparekassens erhvervelse var betinget af, at Sparekassens efter anskaffelsestidspunktet kunne opføre en bygning på grundene, kunne efter landsrettens opfattelse ikke føre til, at udgiften hertil skulle medregnes ved opgørelsen af ejendommens anskaffelsessum.

Specielt for så vidt angik den skatteadministrative praksis anførte landsretten, at bemærkningerne i ligningsvejledningen, afsn. E.J.2.2.2.1.1. for årene 1999 til 2002 om eventuel prisregulering af anskaffelsessummen samt udtalelsen i TS-cirkulære 2002-18 af 28/5 2002, pkt. 3, hvorefter reglerne om pristalsregulering kun gjaldt for den faktiske anskaffelsessum og ikke for afholdte vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, fandtes at måtte forstås i overensstemmelse hermed, således at udgiften til opførelse af ejendommen ikke var omfattet af muligheden for pristalsregulering. Det kunne efter Lands-

Offentliggjort d. 7. april 2009

skatterettens opfattelse ikke lægges til grund, at der i den ulovfæstede administrative praksis vedrørende pristalsregulering blev givet mulighed for pristalsregulering i videre omfang end anført.

Herefter blev skattemyndighedernes avanceopgørelse stadfæstet.

Højesteret stadfæstede Østre Landsrets dom, men med ændrede præmisser:

Højesteret anførte således, at efter den tidligere affattelse af ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, 4. pkt. (nu § 4, stk. 3, 3. pkt.) kunne anskaffelsessummen for ejendomme, der var erhvervet før den 19. maj 1993, fastsattes som "den faktiske anskaffelsessum omregnet til kontantværdi eller stk. 2 og tillagt vedligeholdelses- og forbedringsudgifter afholdt inden den 1. januar 1993", hvis denne værdi var højere end værdien efter 1. og 2. pkt. Hverken ordlyden af bestemmelsen eller forarbejderne til ændringsloven fra 1993 gav efter Højesterets opfattelse grundlag for at indfortolke en adgang til at foretage pristalsregulering af anskaffelsessummen og/eller af vedligeholdelses- og forbedringsudgifter.

Højesteret konstaterede dernæst, at den efterfølgende administrative praksis, hvorefter der kunne foretages pristalsregulering af anskaffelsessummen, og som bl.a. kom til udtryk i ligningsvejledningerne for årene 1999 til 2002 og i TSS-cirkulære 2002-18, således ikke havde hjemmel i loven. Denne praksis var imidlertid nu - med virkning for ejendomme, der er afstået i 1999 eller senere - blevet lovfæstet ved § 4 A, der blev indsat i loven ved lov nr. 458 af 9. juni 2004.

I præmisserne anføres herefter, at "Højesteret tiltræder, at begrebet anskaffelsessum i ejendomsavancebeskatningslovens § 4 og § 4 A må forstås som alene sigtende til det vederlag, der er betalt ved erhvervelsen af en fast ejendom. Udgifter til opførelse af en bygning på en tidligere erhvervet ejendom må således i lovens forstand anses for forbedringsudgifter omfattet af § 5, stk. 2."

Herefter og i øvrigt af de grunde, der var anført af landsretten, stadfæstede Højesteret dommen.

Offentliggjort d. 7. april 2009

Højesterets præmisser må forstås således, at TSS-cirkulære 2002-18, der ikke havde hjemmel i loven, ikke skaber rettigheder for borgerne. Eller med andre ord, at der var tale om en ulovligt begunstigende praksis, der ikke kunne tillægges retlig betydning.

Højesterets dom udtrykker den retsstilling, at borgere ikke kan støtte ret på udsagn i ligningsvejledningen eller andre administrativt fastsatte forskrifter, hvor udsagnet er i klar strid med trindhøjere retskilder, se herved Retssikkerhedsudvalgets Redegørelse 1996, s. 4 ff. om ligningsvejledningens bindende virkning for skattemyndighederne og skatteydernes mulighed for at støtte ret på denne, offentliggjort i TfS 1994, 660, samt tillige Skatteministeriets kommentar til Østre Landsrets dom ref. i TfS 1994, 295.

— o —