

Offentliggjort d. 9. december 2008

Genanbringelse – anvendelse af eksisterende og nyopførte landbrugsbygninger til udlejning til andre formål end landbrugsvirksomhed – etablering af lejligheder til bondegårdsferie – TfS 2008, 1135, TfS 2008, 1155, og SKM2008.945 ©

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

www.v.dk

Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2008, 1135 og Skatterådets afgørelser ref. i henholdsvis TfS 2008, 1155 og SKM2008.945 belyser adgangen til genanbringelse vedrørende landbrugsbygninger anvendt til udlejning til ikke-landbrugsmæssige formål.

Der fremkommer fortsat mange afgørelser vedrørende reglerne om genanbringelse, fortrinsvis i form af bindende svar fra Skatterådet.

Flere afgørelser fra det seneste år, henholdsvis *TfS 2008, 1135 LSR samt TfS 2008, 1155 SR og SKM2008.945SR*, belyser adgangen til genanbringelse ved erhvervelse af *landbrugsbygninger anvendt til udlejning til ikke-landbrugsmæssige formål*.

Spørgsmålet er nærmere, om en sådan udlejning af landbrugsbygninger til ikke-landbrugsmæssige formål udelukker adgang til genanbringelse efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A.

Udgangspunktet er således, at der ikke kan ske genanbringelse vedrørende udlejnings-ejendomme. Af § 6 A, stk. 1, 4. pkt. fremgår herom nærmere, at *udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom, der benyttes til landbrug, gartneri, planteskole, frugtplantage eller skovbrug, jf. vurderingslovens § 33, stk. 1 eller 7, i relation til genanbringelse ikke anses for erhvervsvirksomhed*.

Offentliggjort d. 9. december 2008

Bestemmelsen i § 6 A, stk. 1, 4. pkt. blev ændret ved lov nr. 406 af 8/5 2006 med henblik på at præcisere henvisningerne til vurderingslovens § 33, stk. 1, ”så det tydeligt fremgår, hvilke typer ejendomme omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1, der henvises til.”

Forud herfor havde bestemmelsen således følgende ordlyd: ”*Udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom som nævnt i vurderingslovens § 33, stk. 1 og 7, anses ikke i denne forbindelse for erhvervsvirksomhed.*”

For en umiddelbar betragtning synes den nugældende bestemmelse i § 6 A, stk. 1, 4. pkt. ikke at give mulighed for genanbringelse vedrørende landbrugsejendomme, der benyttes til udlejning til andre formål end landbrugsmæssige formål.

Netop denne problemstilling forelå til prøvelse i sagen ref. i TfS 2008, 1135 LSR. I den pågældende sag ønskede skatteyderen at genanbringe avance ved salg af en landbrugsejendom i købesummen for en anden landbrugsejendom. Driftsbygningerne på den erhvervede ejendom var indrettet som erhvervslokaler og udlejet sammen med maskinhal og værksted til andet erhverv end landbrug.

Skatterådet anså det ikke for muligt at genanbringe avance fra salg af en landbrugsejendom i den erhvervede ejendom ud fra det meget enkle synspunkt, at hvis en landbrugsejendom er erhvervet med henblik på udlejning til andet formål end landbrug, benyttes bygningerne ikke til landbrug.

Skatteyderen indbragte det bindende svar for Landsskatteretten, der nåede frem til det modsatte resultat.

Landsskatteretten begrundede ved en kendelse af 30. juli 2008, jf. TfS 2008, 1135, dette resultat med, at der ved ændringen af ordlyden af ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, nr. 4 efter Landsskatterettens opfattelse alene var sket en præcisering af bestemmelsens indhold, og at der ikke var tilsigtet en praksisændring.

Offentliggjort d. 9. december 2008

Herefter konstaterede Landsskatteretten, at den omhandlede ejendom var vurderet som en landbrugsejendom, samt at det ikke ændrede på den vurderingsmæssige status, at skatteyderen ville udleje en del af driftsbygningerne til tredjemand til brug for opbevaring.

Skatteyderen kunne herefter genanbringe avance ved afståelse af en landbrugsejendom i den erhvervede landbrugsejendom, uanset at en del af driftsbygningerne var udlejet til tredjemand til brug for opbevaring.

Kort tid herefter traf Skatterådet ved et bindende svar af 19/8 2008, jf. TfS 2008, 1155, afgørelse i en sag med visse lighedspunkter med den netop refererede sag.

Her var der tale om en skatteyder, der havde frasolgt nogle arealer fra en landbrugsejendom i Danmark. Avancen ved dette frasalgs ønskede han nu at genanbringe i en nybygning på en landbrugsejendom, som skatteyderen ejede i Tyskland. Den tyske landbrugsejendom omfattede et jordtilliggende på 100 ha, men ingen bygninger. Den påtænkte nybygning skulle omfatte dels 10 – 12 lejligheder til korttidsudlejning til bondegårdsferie og dels en yderligere, separat korn- og maskinlade. Skatteyderen anmodede på den baggrund om et bindende svar på, at der kunne ske genanbringelse i den påtænkte nyopførelse af lejligheder.

Skatteyderen henviste i denne forbindelse til en ikke-offentliggjort kendelse fra Landsskatteretten af 21/12 2007. Således som denne sag er gengivet i Skatterådets bindende svar ref. i TfS 2008, 1155, vedrørte den ikke-offentliggjorte sag en ejendom, der var vurderet som en landbrugsejendom med en lejlighed. På ejendommen var der et stuehus og fem driftsbygninger. Ved ombygningen blev der indrettet tre lejligheder på hver 67 m² i en af de gamle staldbygninger. Lejlighederne var indrettet med køkken, bad og to soveværelser, og blev udlejet til bondegårdsferie (kortidslejemål).

Af referatet af sagen fremgår videre, at Landsskatteretten i denne sag havde lagt til grund, at ejendommen var vurderet som en landbrugsejendom med en lejlighed, og at ejendommen var anvendt erhvervsmæssigt i klagerens erhvervsvirksomhed. Skatteyde-

Offentliggjort d. 9. december 2008

ren fik med andre ord medhold i, at der kunne ske genanbringelse vedrørende indretning af de førnævnte 3 lejligheder til bondegårdsferie i en eksisterende staldbygning.

I sagen ref. i TfS 2008, 1155 afviste Skatterådet derimod genanbringelse i udgifter til nyopførelse af de 10 - 12 lejligheder til bondegårdsferie i Tyskland.

Udgangspunktet for Skatterådet var, at der hverken var tale om ombygning af eksisterende bygning, det har tjent landbrugsejendommen, eller opførelse af en bygning, der kunne anvendes i forbindelse med landbruget.

En bygning indeholdende op til 12 lejligheder var efter Skatterådets opfattelse næppe sædvanlig for en landbrugsejendom. En sådan bygning måtte efter Skatterådets opfattelse karakteriseres som en *beboelses- eller udlejningsejendom, som ganske vist blev opført på en landbrugsejendom, men bygningens karakter taget i betragtning var det næppe muligt på senere tidspunkt at anvende bygningen i forbindelse med landbrugsproduktionen*. Herefter var der ikke adgang til genanbringelse.

I sagen ref. i SKM2008.945SR er nu offentliggjort en ny afgørelse om genanbringelse vedrørende lejligheder til bondegårdsferie. Her ønskede skatteyderen at genanbringe avance fra salg af to byggegrunde fra en landbrugsejendom i udgifter til ombygning af landbrugsejendommen til ferielejligheder (bondegårdsferie).

Her anerkendte Skatterådet, at der var lighed mellem de faktiske omstændigheder i denne sag og de faktiske omstændigheder i den ovenomtalte ikke-offentliggjorte sag fra december 2007. Herefter meddelte Skatterådet, at skatteyderen kunne genanbringe avancen fra frastykning og salg af de to byggegrunde i ombygningsudgifter til indretning af en driftsbygning til ferielejligheder.

Sagernes kronologi taget i betragtning kan retstilstanden herefter antageligt beskrives således, at genanbringelse vedrørende landbrugsejendomme som udgangspunkt alene beror på den vurderingsmæssige status for ejendommen, jf. herved tillige TfS 2008, 951, hvorimod brugen af eksisterende landbrugsbygningerne, herunder til udlejning til ikke-landbrugsmæssige formål, som udgangspunkt ikke har nogen betydning for adgan-

Offentliggjort d. 9. december 2008

gen til genanbringelse. Nyopførelser af landbrugsfremmede bygninger må derimod påregnes underkastet en nærmere vurdering på baggrund af kriteriet, om bygningen senere vil kunne anvendes i forbindelse med landbrugsproduktion.

— o —