

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

KEN nr 9489 af 08/04/2009 (Gældende)

Avance ved afståelse af fast ejendom - næringsvirksomhed

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-03315

Landsskatteretskendelse vedr. avance ved afståelse af fast ejendom – næringsvirksomhed

Resumé

Det kunne ikke antages, at en række ejendomme var anskaffet i anlægshensigt, og fortjeneste ved salg af ejendommene skulle derfor næringsbeskattes.

Klagen vedrører spørgsmålet, om avance ved afståelse af fast ejendom er indvundet som led i selskabets næringsvirksomhed eller er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens regler.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecenteret har anset de i indkomståret 2004 afståede ejendomme for erhvervet som led i selskabets næringsvirksomhed og har derfor forhøjet selskabets skattepligtige indkomst med 578.821 kr.

Landsskatteretten stadfæster skattecenterets afgørelse.

Sagens oplysninger

Selskabet blev etableret i 1983 af KF og PM, der begge siden har været fuldtidsbeskæftigede som bygningshåndværkere for selskabet.

Selskabets formålsbestemmelse, som har været uændret siden stiftelsen, lyder således: »Formålet er at erhverve, frugtbargørelse og salg af fast ejendom samt handel med pantebreve og andre værdipapirer«.

Selskabet indgår i en sambeskatning med holdingselskabet G1 ApS, hvori tillige søsterselskabet G2 ApS (herefter; søsterselskabet) indgår. Det offentliggjorte formål for søsterselskabet er at »drive bygge- og anlægsvirksomhed«.

Det er oplyst at selskabet har foretaget 12 ejendomshandler fra stiftelsen og indtil indkomståret 2004. 6 af disse ejendomme blev solgt til søsterselskabet.

I indkomståret 2004 afstod selskabet 5 ejendomme.

Det er oplyst, at KF og PM, der stiftede selskabet og derefter har været anpartshavere i selskabet, har været fuldtidsbeskæftigede som håndværkere for selskabet.

Primo 2005 blev anparterne i selskabet solgt til nye ejere, hvorfor selskabet skiftede navn, og selskabet var på dette tidspunkt stadig ejer af 2 ejendomme.

Skattecentrets afgørelse

Skattecenteret har anset de afståede ejendomme for erhvervet som led i næring og har derfor forhøjet selskabets skattepligtige indkomst på dette punkt med 578.821 kr.

I koncernen har der siden 1984 været erhvervet forskellige ejendomme. I denne årrække er der tillige afstået ejendomme. I koncernen har der været en aktivitet med bygge- og anlægsvirksomhed.

I koncernen er der samlet købt 31 ejendomme og solgt 26 ejendomme til tredjemand.

Selskabet/koncernen beskæftiger sig med bygge- og anlægsinvesteringer og er en håndværkervirksomhed inden for byggebranchen.

Selskabets aktivitet er herefter håndværk i byggebranchen. Denne aktivitet giver en overvejende formodning for, at der kan være tale om næring ved afståelse af fast ejendom, som ikke er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 2, jf. ligningsvejledningen afsnit E.J.3.1.1. Aktiviteten i søsterselskabet som er under afvikling har været reparationsarbejder.

Formodningen om næring ved afståelse af ejendomme som næring er ligeledes underbygget af, at koncernen har haft en ikke uvæsentlig aktivitet med køb og salg af ejendomme gennem årene.

I koncernen startede anskaffelsen af ejendomme i 1984 og fortsatte indtil 2002. Fra indkomståret 1992 og frem til dato har der været en jævn afståelse af ejendomme næsten hvert år. Fra indkomståret 1992 og frem til 2002 skete der i årene både køb og salg af ejendomme.

Der har således i koncernen været en aktiv handel med ejendomme gennem årene. Dette underbygger opfattelsen af, at der ikke kun har været tale om lejlighedsvis køb af ejendomme med udlejning som formål, men at der også har været tale om køb af ejendomme med salg for øje.

For oplysning vedrørende en ejendom, som selskabet købte i 1986 og solgte i 1992 og som var vurderet efter vurderingslovens §4 B, kan der henvises til Landsskatterettens afgørelse jfr. SKM2002.597.LSR (TfS 2002,1090), hvor en vurdering efter § 4 B ikke blev tillagt en afgørende betydning for vurdering af, om en avance skulle behandles efter ejendomsavancebeskatningslovens regler. Oplysningen giver herefter ikke anledning til yderligere kommentarer. I samme afgørelse fra Landsskatteretten lægges der ligeledes ikke vægt på, at ejendomshandel i selskabet ved en tidligere skatteansættelse blev behandlet efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Dette kan ligeledes overføres til selskabet, hvor der tidligere har været foretaget afståelse af ejendomme, som skattemæssigt blev behandlet efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Revisionsfirmaets henvisning til TfS 1999,631 omhandler et selskab inden for håndværkerbranchen som udførte reparationsarbejder. Endvidere har selskabet købt eller solgt 13 ejendommen i perioden fra 1959 til 1990 - 31 år. Omregnet bliver det cirka et ejendomskøb eller salg med 2 års mellemrum. For selskabet og søsterselskabet bliver der i perioden 1984 til 2004, dvs. gennem 20 år købt 31 ejendomme og solgt 26 ejendomme. Omregnet bliver det cirka 1,5 ejendomskøb- eller salg hvert år.

Det er muligt at foretage en sammenligning mellem Vestre Landsrets dom af den 2. juli 1999 og situationen med selskabet og søsterselskabet, da der for de omhandlede selskaber er tale om en aktivitet med reparationsarbejder og udlejning. Men der er dog en væsentlige forskel mellem dommen og selskaberne. Aktiviteten med køb og salg af ejendomme i selskabet og søsterselskabet er mere omfangsrig. Endvidere har der jævnligt gennem disse 20 år været foretaget ejendomshandel. Oplysningen om at købet af ejendommene er foretaget med et ønske om en form for pensionsopsparing kan ligeledes anskueliggøre, at der er tale om ejendomme, som er købt med tanke om et salg på et senere tidspunkt.

At bedømmelsen om salg af ejendomme ved næring skal ses i sammenhæng for begge de to koncernforbundne selskaber, har baggrund i den tætte samhandel mellem selskaberne, hvilket både omfatter reparationsarbejder og interne ejendomshandel, samt at der for begge selskaber sker en til- og afgang af ejendomme gennem årene.

Selskabet anses herefter for omfattet af reglen om salg af ejendomme ved næring. Dette er begrundet i det ikke uvæsentlige antal ejendomshandel i koncernen gennem årene samt selskabets aktivitet indenfor byggebranchen. Selskabets handel med ejendomme anses herefter for omfattet af statsskatteloven § 4, stk. 1, litra a og ikke ejendomsavancebeskatningslovens regler, jf. lovens § 1, stk. 2.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt principal påstand om, at den selvangivne opgørelse af avance efter ejendomsavancebeskatningsloven med 5.255.839 kr. skal godkendes, da de afståede ejendomme er erhvervet som led i selskabets anlægsvirksomhed.

Selskabets ejerskab til fast ejendom hører ikke til omsætningsformuen. Der er tale om køb med henblik på anlægsinvestering ud fra forventninger om meget lang ejertid.

Skattecenteret har ikke løftet sin bevisbyrde for, at selskabets aktiviteter omfatter handelsnæring ved erhvervelsen af fast ejendom, og skattecenteret har ikke bevist, at de omhandlede ejendomme hører til selskabets omsætningsformue.

Næringsbeskatning forudsætter, at erhvervelsen af hver enkelt ejendom sker med henblik på videresalg som et led i næring, dvs. næringsvirksomhed skal foreligge allerede på tidspunktet for erhvervelse af hver enkelt ejendom, jf. f.eks. TfS 1990,205 og praksisbeskrivelsen i skattekartoteket afsnit 63.2.1.8.1 bl.a. omfattende TfS 1992, 3 HRD. SKAT har ikke ført et bevis for, at disse omstændigheder er til stede vedrørende selskabets egne forhold.

Selskabet og dets ejere har ikke rådet over særlig indsigt eller kompetence vedrørende ejendomsmarkedet eller vedrørende ejendomshandel, og anpartshaverne er begge uddannede - og i 2004 stadig fuldtidsbeskæftiget for søsterselskabet - som håndværkere.

Selskabet har aldrig deltaget i håndværkerkonsortier eller på anden måde været passivt involveret i opførelse eller omforandring af fast ejendom som et led i byggenæring.

Selskabet kan ikke inddrages under håndværker-/byggenæring, idet selskabets involvering med håndværksmæssig assistance fra søsterselskabet netop har været begrænset til reparation og istandsættelse af egne ejendomme.

Motiverne for hvert køb og de ganske få omlægninger via salg og genkøb har stedse og i meget udpræget grad taget sit udgangspunkt på basis af konkrete bedømmelser af nettoafkast ved udlejning evt. i forlængelse af en istandsættelse.

Der er lagt meget stor vægt på det løbende udlejningsafkast, og når der enkelte gange op gennem 1990'erne har skullet realiseres aktiver, herunder ejendomme, for efter tilskyndelse fra bankforbindelsen at fremskaffe nødvendig likviditet, er valget af ejendom til realisering sket ud fra disse hensyn til driftsafkast.

Det er grundlæggende vores opfattelse, at hvert enkelt selskabs forhold skal afgøres ud fra selskabets eget formål og egne faktisk afviklede aktiviteter og derfor uden bedømmelse af et beslægtet selskabs involvering i antal køb og salg af fast ejendom og omstændighederne, som knytter sig dertil.

Der er ikke baggrund for at anlægge betragtninger om »smitte« mellem de to selskaber og selskabernes forhold skal afgøres uafhængigt af anpartshavernes personlige forhold, idet mulig »afsmitning« kun går fra anpartshaver/ejer med smitte til selskab, og de to anpartshavere/ejere har ifølge det oplyste aldrig været inddraget under næringsbeskatning.

For begge selskaber udgør antallet af egne handler et meget beskedent antal, ligesom handlerne er afviklet fjernt fra omstændigheder med næringskarakteristika. Der er tale om enkeltstående dispositioner. Told- og Skatteforvaltningen har ikke løftet egen bevisbyrde for, at der på noget tidspunkt er erhvervet fast ejendom som et led i næring.

Told- og Skattestyrelsen har i en indstilling til Ligningsrådet, jf. SKM2002.473.LR (TfS 2002,914), bl.a. konkluderet, at smitteproblematikken kan løses ved en adskillelse af handelsnæring og vederlagsnæring, og at smitte kun statueres i vederlagsnæringstilfælde (typisk sælgerpantebreve med et sikkert/forudsigteligt afkast via afdrag). Afgørelsen er kommenteret i TfS 2002,1096 af Jane Bolander.

Fra denne artikel kan uddrages følgende fortolkningsbidrag (repræsentantens fremhævnings):

»Det er almindeligt antaget i dansk skatteret, at selvstændige skattesubjekter som udgangspunkt skal vurderes særskilt. Dette princip gør sig også gældende for interesseforbundne skatteydere, men dog med et forøget dokumentationskrav for, at de indgåede aftaler også dækker over reelle handler på markedsvilkår. Sædvanligvis foretages der ikke uden særlig lovhjemmel nogen skattemæssig identifikation mellem interesseforbundne skatteydere - hverken mellem selskaber, mellem selskab og aktionærer eller mellem skatteydere med personlige relationer.

Da baggrunden for afsmitningsbeskatning ingen skal søges i omgåelsesbetragtninger, vil afsmitningen alene kunne indtræde i de tilfælde, hvor overdragelsen medfører en forbedret skattemæssig position. Der ved vil der sædvanligvis alene ske afsmitningsbeskatning, når realisationen udløser en gevinst hos erhververen, men ikke hvor realiseringen udløser et tab.

Særlig kvalificerede omgåelsestilfælde må endvidere kunne begrænses til alene at omfatte de tilfælde, hvor der overdrages fordringer. Det vil således alene kunne gennemføres en afsmitningsbeskatning af kursgevinster. Kursgevinster på fordringer adskiller sig fra andre kapitalgevinster ved at være særligt forudberegnelige. Opfører og sælger et byggefirma en fast ejendom som led i næring, vil der sædvanligvis blive udstedt pantebreve. Disse pantebreve skal byggefirmaet medtage i indkomstopgørelsen til markedsværdi som erhvervsindtægt. Beskatningen sker alene i forhold til pantebrevets markedsværdi og ikke kurs pari, idet byggefirmaet på salgstidspunktet alene vil kunne realisere pantebrevet til dennes markedsværdi. Debitor på pantebrevet er derimod retligt forpligtet til at indbetale det fulde beløb på pantebrevet, og ikke kun pantebrevets markedsværdi. Hvis byggefirmaet har solgt ejendommen til en køber, som er rimelig økonomisk solid, vil byggefirmaet have en til vished grænsende sandsynlighed for at opnå de efterfølgende kursgevinster.«

De afviklede ejendomshandler må henregnes som enkeltstående begivenheder, og disse handler har været uden forbindelser til selskabets primære driftsaktiviteter eller til dets omsætningsformue.

Der har været tale om få handler over mange år fra selskabets stiftelse i 1984, og selskabets 2 ejere har i den lange årrække været personligt involveret i ledelse på byggepladser mv. af de håndværksmæssige aktiviteter - dvs. uden at erhverve indsigt i ejendomshandel eller i byggenæring mv. eller know-how med en særlig relation til omsætning af fast ejendom.

Selskaberne har aldrig deltaget i byggekonsortier eller store entrepriser og har aldrig deltaget i arbejder, der medfører, at der kan statueres vederlagsnæring eller lignende.

Der foreligger således ikke en traditionel næringsformodning for selskaberne, som den der gælder for ejendomshandlere, byggeadvokater, arkitekter m.v. Der er henvist til dommene UfR 1981.1005, UfR 1970.552 og UfR 1999.631. Disse illustrerer, at der ikke foreligger en næringsformodning, når skatteyderen primært udfører reparationsarbejder o.l., som er tilfældet i denne sag.

Alle ejendomme er altid blevet opført i regnskaberne som anlægsaktiver og ikke som en del af en omsætningsformue. Intensiteten er tillige for beskeden til, at der kan statueres næring – og omfanget er alt for lille til, at der kan statueres handelsnæring.

Formålet med erhvervelserne har altid været langsigtet, og der er altid foretaget en nøje vurdering af ejendommenes nettoafkast ved udlejning. Der har altid foreligget anlægshensigt, og når der af og til er solgt ejendomme, har det været for at skaffe likviditet og finansiering af selskabernes aktiviteter.

Grunden til at der er en del salg i 2004 er, at det blev besluttet generelt at neddrog selskabernes aktiviteter i denne periode, hvor realisering af aktiverne blev påbegyndt. I de efterfølgende år er de resterende ejendomme solgt. Da anparterne i selskabet blev afhændet var der to ejendomme tilbage i selskabet.

Det er oplyst, at PM og KF efterfølgende er gået på henholdsvis efterløn og folkepension.

Der er ikke uenighed om den talmæssige opgørelse i sagen.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det er oplyst, at selskabets vedtægtsbestemte formål er at »erhverve, frugtbargørelse og salg af fast ejendom samt handel med pantebreve og andre værdipapirer«. Selskabet har desuden haft en betydelig handel med faste ejendomme, og anpartshaverne var endvidere fuldtidsbeskæftigede som bygningshåndværkere. Endvidere indgik selskabet i en koncern med søsterselskabet, der ligeledes har haft en betydelig

handel med faste ejendomme. Der er derved skabt en stærk formodning for, at de solgte ejendomme i indkomståret 2004 er erhvervet i næringshensigt.

Efter en samlet vurdering af omfanget af selskabets næringsvirksomhed, finder retten ikke, at selskabet har ført det meget sikre bevis, der efter retspraksis kræves for at anse de pågældende erhvervelser for alene at være sket i anlægsøjemed og ikke tillige af hensyn til muligheden for at opnå fortjeneste ved salg på et senere tidspunkt, jf. herved Højesterets dom af 10. september 2001, offentliggjort i SKM2001.563.HR.

Landsskatteretten stadfæster herefter skattecenterets afgørelse.