Udskriftsdato: 9. januar 2026

**KEN nr 9708 af 20/06/2012 (Gældende)**

# Landsskatteretskendelse vedr. ejendomsavancebeskatning - skattefri afståelse af tidligere landbrugsejendom - udstykning

| | |
|---|---|
| Ministerium: Skatteministeriet | Journalnummer: Skattemin.<br>Landsskatteretten, j. nr. 11-01764 |

# Landsskatteretskendelse vedr. ejendomsavancebeskatning - skattefri afståelse af tidligere landbrugsejendom - udstykning

Resumé

En del af en tidligere landbrugsejendom kunne ikke afstås skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, da afståelse fandt sted inden udstykning af ejendommen var endelig gennemført, og da ejeren ikke havde benyttet den nye ejendom, der opstod efter udstykningen.

Der klages over, at SKAT ikke har godkendt, at en tidligere landbrugsejendom kan afstås skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

*Landsskatterettens afgørelse*

Skatteankenævnet har forhøjet boets indkomst med 451.795 kr. vedrørende ejendomsavance.

Landsskatteretten stadfæster skatteankenævnets afgørelse.

*Sagens oplysninger*

A blev født i 1932 og afgik ved døden den 25. juli 2008. Nu afdøde erhvervede på et ikke nærmere oplyst tidspunkt landejendommen beliggende Y1. I 2005 havde landejendommen et samlet areal på ca. 21,8 ha. På ejendommen var der følgende bygninger:

| Bygning | Opført i | Areal |
|---|---|---|
| Stuehus | 1826 | 248 kvm |
| Driftsbygning | 1845 | 329 kvm |
| Driftsbygning | 1845 | 352 kvm |
| Driftsbygning | 1966 | 163 kvm |
| Udhus | 1845 | 24 kvm |

Ejendommen var vurderet og anvendt som landbrugsejendom. Ved betinget skøde af 29. februar 2008 solgte nu afdøde en del af landbrugsjorden til JB. Handlen vedrørte et ubebygget areal, der er betegnet som et delareal på ca. 16 ha af landejendommen beliggende Y1. Købesummen er aftalt til kontant 3.200.000 kr., og overtagelsesdagen er aftalt til 1. april 2008. I det betingede skøde er det om en eksisterende forpagtningsaftale med JB bestemt, at aftalen fortsætter indtil 31. marts 2008.

Ved en tillægsaftale, der er underskrevet af nu afdøde den 7. maj 2008 og af JB den 24. april 2008, blev det præciseret, at det overdragne areal udgjorde delareal 2 af Y1 af areal 7 ha 8866 kvm og areal 7 ha 7502 kvm.

Approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen forelå den 5. februar 2009. Ved approbationen opstod der en ny ejendom på 194.398 kvm (ubebygget landbrug) med ejendomsnr. X1 og én restejendom med bygningerne på 43.277 kvm. Restejendommen bevarede det hidtidige ejendomsnr. X2. Den 16. februar 2009 blev skødet mellem nu afdøde og JB lyst som endeligt.

Ved købsaftale af 27. april 2009 mellem boet efter A og OS/OT. solgte boet ejendommen beliggende Y1. Købsaftalen er oprettet på en standardformular for salg til en forbruger. Af købsaftalen fremgår, at der er tale om et 1-familiehus, ejendomsnr. X2, med et grundareal på 43.277 kvm, heraf vej 432 kvm. Det

er aftalt, at køber overtager ejendommen den 1. november 2009, men at køber får dispositionsret til ejendommen den 1. juli 2009. I feltet for individuelle vilkår er det bl.a. anført, at en del af ejendommen er bortforpagtet til JB, og at forpagtningen ophører pr. 1. september 2009, og at forpagteren oppebærer hektarstøtte for 2009. Det er videre oplyst, at den midterste længe er udlejet, men at lejeforholdet ophører pr. overtagelsesdagen. Det er endelig bl.a. oplyst, at ejendommen ikke er særskilt vurderet.

Det fremgår af R-75 opgørelsen for nu afdøde for 2009, at ejendommen beliggende Y1, ejendomsnr. X2, er registreret som benyttet til beboelse, og at der er tale om en mindre ejendom i landzone med et vurderet areal på 43.277 kvm.

SKAT har anset boet for skattepligtigt, og der er indsendt et skatteregnskab, der omfatter perioden fra 1. januar 2008 til 25. juli 2009, dvs. fra udløbet af afdødes sidste indkomstår forud for dødsfaldet til og med skæringsdatoen i boopgørelsen.

Af skatteregnskabet fremgår, at der kun er beregnet avance ved salg af jordparcellen, men ikke avance ved salg af stuehuset med driftsbygningerne, idet boet har anset betingelserne i ejendomsavancebeskatningslovens § 9 for opfyldt. Avancen ved frasalget af jorden er opgjort til 2.482.049 kr.

SKAT har opgjort en ejendomsavance ved af restejendommen på 451.795 kr. SKAT har ikke anset salget for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8 eller § 9. SKAT har begrundet afgørelsen med, at ejendommen ved Kort- og Matrikelstyrelsen approbation af 5. februar 2009 skiftede status fra landbrugsejendom til beboelsesejendom, og at nu afdøde ikke har beboet ejendommen, medens ejendommen har haft karakter af beboelsesejendom.

Boets repræsentant har for Landsskatteretten fremlagt en erklæring dateret den 5. december 2011 fra kommunen til OL. Af erklæringen fremgår, at ejendommen beliggende Y1, ejendomsnr. X2, har et samlet grundareal på 43.277 kvm, og at ejendommen ligger i landzone. Det fremgår endvidere af erklæringen:

»Ifølge lov om planlægning må der ikke udstykkes nye selvstændige boligparceller i landzoneområder. Ved en konkret ansøgning i maj 2009 i.f.m. afhændelse af boet, ville der ikke være blevet givet tilladelse til udstykning fra ejendommen Y1.«

*Skatteankenævnets afgørelse*

Fortjeneste ved salg af fast ejendom medregnes som udgangspunkt til den skattepligtige indkomst efter regler i ejendomsavancebeskatningsloven. Det gælder dog ikke, hvis salget er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

Landsskatteretten har i en afgørelse af 8. august 2002, gengivet i SKM2002.499.LSR fastslået, at en ejendom for at kunne afstås skattefrit skal være beboet efter, at udstykningen er endelig godkendt i Kort- og Matrikelstyrelsen. Landsskatterettens afgørelse førte til, at Told- og Skattestyrelsen udsendte en meddelelse af 10. maj 2001, offentliggjort i SKM2001.218.TSS, hvori det præciseres, at ejendommen for at kunne sælges skattefrit skal være beboet, efter udstykningen er gennemført, dvs. efter approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen. Vestre Landsret har i en dom af 16. december 2008, gengivet i SKM2009.38.VLR, giver SKAT medhold i dette synspunkt. I dommen fastslog Landsretten, at udstykningen først var sket på tidspunktet for Kort- og Matrikelstyrelsens approbation og efter registrering i matriklen havde fundet sted.

Ankenævnet bemærker endvidere, at Folketinget ved en lovændring af 12. juni 2009 med virkning fra og med indkomståret 2010 har indsat et nyt stk. 8 i ejendomsavancebeskatningslovens § 8. Ændringsbestemmelsen medfører, at en avance ved salg af en ejendom fritages for beskatning, såfremt den hidtidige ejer, inden sagsbehandlingen af anmodningen om udstykning er færdigbehandlet, er flyttet på plejehjem.

Der er bl.a. også af den grund ikke grundlag for at anse, at nu afdødes ejendom allerede skiftede karakter fra landbrugsejendom til beboelsesejendom ved frasalget af jorden eller på tidspunktet for fremsendelse af anmodningen om approbation til Kort- og Matrikelstyrelsen.

Da udstykningen fandt sted, var ejendommen for stuehusets vedkommende omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 9, og efter approbationen vil ejendommen være omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8. Det bemærkes endelig, at grundarealet på resteejendommen overstiger 1.400 kvm. Da den talmæssige opgørelse af avancen ikke er bestridt, har skatteankenævnet stadfæstet SKATs forhøjelse af indkomsten med 451.795 kr.

Da nu afdøde ikke har beboet ejendommen, medens ejendommen havde status som beboelsesejendom, er salget ikke skattefrit for boet efter dødsbobeskatningslovens § 27, stk. 2.

*Boets påstand og argumenter*

Boets repræsentant har principalt nedlagt påstand om, at ejendomsavancen på 451.795 kr. er skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, idet nu afdøde har beboet ejendommen i en forholdsvis lang periode efter frasalget af den største del af jordarealet til ejendommen, hvorefter ejendommen har skiftet karakter fra at være en landbrugsejendom til at være en beboelsesejendom. Der er nedlagt en subsidiær påstand om, at tilfældet er omfattet af dødsbobeskatningslovens § 27, stk. 2, hvorfor salget for boet er skattefrit.

Nu afdøde har indtil frasalg af størstedelen af jorden den 29. februar 2008 ejet og drevet ejendommen siden 1962. Nu afdøde fortsatte med at bebo ejendommen efter frasalg af jorden indtil dødsfaldet den 25. juli 2008. Nu afdøde boede altså i ejendommen i ca. 5 måneder efter frasalget. Den endelige udstykning af det frasolgte jordareal trak ud og blev først endeligt approberet den 5. februar 2009.

SKATs praksisændring, offentliggjort i SKM2001.218.TSS, hvorefter en udstykning først er gennemført, når approbation er meddelt fra Kort- og Matrikelstyrelsen, blev truffet på et tidspunkt, hvor ekspeditionen af sådanne sager var ganske hurtig. Den er tænkt anvendt på de situationer, hvor der er tale om levende personers salg af en ejendom. I disse situationer skal man vente med at fraflytte ejendommen, indtil ekspeditionen af udstykningssagen er gennemført, såfremt man ønsker at sikre sig, at salget kan ske skattefrit. I omhandlede sag døde personen i perioden fra frasalget af jorden frem til approbationens gennemførelse. Det skal fremhæves, at approbationen tog 11 måneder.

Der er ingen saglige argumenter for at tillægge approbationstidspunktet selvstændig betydning ved vurderingen af, hvornår en ejendom i den virkelige verden ændres fra at være et landbrug til at være en beboelsesejendom. Denne ændring indtræder nemlig allersenest på det tidspunkt, hvor frasalget af jorden er en uomtvistelig kendsgerning, hvilket må siges at være tilfældet, når skødet for det første er sendt til ejendomsværdipåtegning, og handlen i øvrigt er tinglyst.

Retsforliget af 30. januar 2001, gengivet i TfS 2003,137, synes generelt at lægge vægt på ejendommens faktiske tilstand på salgstidspunktet og ikke ejendommens vurderingsmæssige status. Hvis det også gælder ved udstykning, vil klassifikationen blive ændret allerede ved salget og ikke ved først ved approbationen.

Dødsboet skal ikke behandles anderledes end afdøde. På salgstidspunktet havde dødsboet derfor stadig afdøde som beboer. Dette gælder også, selv om SKAT måtte have ret i, at karakterskiftet først indtrådte på approbationsdagen den 5. februar 2009.

*Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse*

Fortjeneste ved salg af fast ejendom medregnes som udgangspunkt til den skattepligtige indkomst efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven, jf. lovens § 1, stk. 1.

Fortjeneste ved afståelse af en- og tofamilieshuse og ejerlejligheder skal dog ikke medregnes, hvis huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen. Det kræves endvidere, at ejendommen i beboelsesperioden var mindre end 1.400 m2, eller der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke fra ejendommen kan udstykkes grund

til selvstændig bebyggelse, eller udstykning vil medføre væsentlig værdiforringelse af restarealet eller den bestående bygning, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1.

Det fremgår af ejendomsavancebeskatningslovens § 3 A, at ved afståelse af en del af en fast ejendom forstås afståelser, hvor et areal overdrages efter reglerne om arealoverførsel, eller hvor der overdrages en del af fast ejendom betinget af udstykning.

§ 3 A i ejendomsavancebeskatningsloven blev indsat ved lov nr. 458 af 9. juni 2004. Det fremgår af forarbejderne til ændringsloven, at der efter praksis ikke har fundet en udstykning sted, før der foreligger approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen.

Det lægges til grund, at nu afdøde A frasolgte størstedelen af landbrugsjorden ved et betinget skøde og en tillægsaftale, der begge er underskrevet kort tid forinden dødsfaldet den 25. juli 2008. Det betingede skøde er alene betinget af købesummens betaling.

Udstykningen blev imidlertid først endeligt gennemført ved Kort- og Matrikelstyrelsen approbation den 5. februar 2009, og først fra denne dato opstod der en ny fast ejendom i overensstemmelse med det tingsretlige ejendomsbegreb. Det understøttes af forarbejderne til lov nr. 458 af 9. juni 2004.

Det er ikke godtgjort, at skattemyndigheden praksisændring, som er meddelt i SKM2001.218.TSS, ikke er lovlig, og at told- og skattemyndigheden ikke stedse og vedvarende har fulgt den offentliggjorte praksis. Der er derfor ikke grundlag for til gunst for nu afdøde at se bort fra approbationsdatoen.

Det lægges endvidere til grund, at boet efter A ved købsaftale af 27. april 2009 solgte den nye restejendom, som opstod ved Kort- og Matrikelstyrelsens approbation den 5. februar 2009.

Det er efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, 1. pkt., sidste led, en betingelse for at kunne afstå et enfamiliehus skattefrit, at ejeren eller dennes husstand har beboet ejendommen under samme klassifikation, som ejendommen havde på salgstidspunktet.

Da nu afdøde ikke har benyttet den nye ejendom, som opstod ved approbationen den 5. februar 2009 til bolig, er betingelserne for at nu afdøde kunne have afstået ejendommen skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8 ikke opfyldt.

Allerede fordi boet ikke kan få bedre ret end afdøde, kan boet ikke få medhold i hverken den principale eller subsidiære påstand, og Landsskatteretten stadfæster derfor skatteankenævnets afgørelse.